

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO

Laís Tavares dos Santos

A RESTITUIÇÃO DO ICMS PAGO A MAIOR NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

FLORIANÓPOLIS

2016

Laís Tavares dos Santos

A Restituição do ICMS em Substituição Tributária Subsequente

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Humberto Pereira Vecchio

FLORIANÓPOLIS

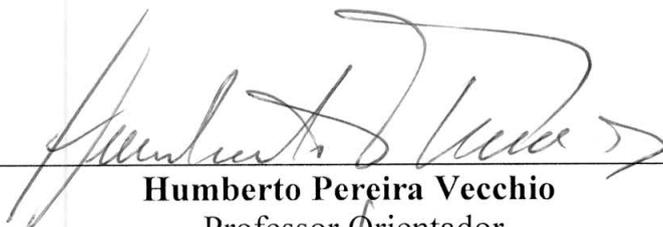
2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “**A Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária Progressiva**”, elaborado pelo (a) acadêmico (a) **Laís Tavares dos Santos**, defendido em **15/07/2016** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,5 (*na e me*), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 15 de Julho de 2016



Humberto Pereira Vecchio
Professor Orientador



Carlos Henrique Machado
Membro de Banca



Maurítania Elvira de Sousa Mendonça
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno (a): Laís Tavares dos Santos
RG: 48625060-X
CPF: 37843367870
Matrícula: 11100246
Título do TCC: A Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária Progressiva
Orientador: Prof. Humberto Pereira Vecchio

Eu, **Laís Tavares dos Santos**, acima qualificado (a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido.

Florianópolis, 15 de Julho, de 2016.

Assinatura manuscrita de Laís Tavares dos Santos, escrita em tinta preta sobre uma linha horizontal.

Laís Tavares dos Santos

“O próprio Senhor irá à sua frente e estará com você; ele nunca o deixará, nunca o abandonará. Não tenha medo! Não desanime!” - Deuteronômio 31:8.

AGRADECIMENTOS

Ao meu bom Deus e pai, sempre presente nos dias de angústia que me sustentou e tranquilizou meu coração nos dias mais “cinzentos”.

Ao meu marido Anderson N. Andrade, amigo, companheiro e conselheiro que doou seus abraços reconfortantes quando tudo parecia desabar. Obrigada por compreender minha ausência de espírito em muitos momentos neste semestre e compartilhar do meu choro. Juntos, somos mais que um casal, somos uma equipe. Amo-te!

À minha mãe Elizabeth G. Tavares, a guerreira que tão carinhosamente me apoiou. Fonte de inspiração e exemplo de superação. Obrigada por todas as infindáveis manifestações de afeto e conhecimento que me proporcionou.

Ao meu pai Francisco Edilson, que não só me fascinou um ofício como alargou horizontes da minha mente numa realidade totalmente contrária ao que um dia sonhei. Incitou-me a permanecer e prevalecer. Muito obrigada.

Aos meus irmãos Thaís e Júnior, parceiros e amigos que mesmo distantes cumpriram um papel essencial alimentando minha mente com as melhores lembranças. Saudade imensurável. Amo muito vocês.

Ao meu cunhado Pedro Primo, que com graça me fez rir quando as lágrimas insistiam cair.

Aos meus pais na fé, Pra^a. Arony Paiva e Pr. Edgar Paiva que, com tanto amor acolheu ao meu esposo e eu, verdadeiramente nos amaram e amam como filhos. Forneceram-nos as “armas” necessárias para superar e vencer. E fortaleceram, sobretudo, minha fé em Deus. Agradeço a Deus por suas vidas e por vosso amor pelas almas que fazem da Igreja Batista Palavra Viva (IBPV) – Trindade um verdadeiro “lar”.

Como não mencionar os jovens IBPV (PULSE) que viveram as emoções dos últimos dias desta empreitada junto comigo, cada um, da sua forma mostrou-se presente. Obrigada por cada abraço, por cada palavra de incentivo e pelas orações. Em especial aos meus companheiros Weriky, Gisele, Laís que estiveram presente em todas as fases desde o início do curso, e foram imprescindíveis neste

caminho, fizeram parte de todas as dificuldades e crises me motivando a permanecer. Amo cada sorriso e cada momento que passamos juntos.

O meu orientador, Prof. Humberto Vecchio, por sua essencial participação, por mostra-se sempre acessível, por compreender minhas dúvidas e preocupar-se em respondê-las da melhor forma. Revelando-se um exímio mentor com vultosa sabedoria demonstrada em seus conselhos.

Aos meus colegas de labor por infinita compreensão, incentivo e colaboração. Beatriz Will, companheira que se mostrou uma grande amiga. César Dias que abriu mão de seu tempo precioso para percorrer meus estudos e cooperar com seu brilhante raciocínio sistêmico e pragmático. César Barros que inocentemente inspirou o tema deste estudo. E aos queridos Leonardo, Luiz, Alfredo, Bruno que apesar dos abundantes afazeres laborais cederam seus livros de consulta em contribuição a este trabalho.

A todos os meus professores, principalmente os bons, que, na dura jornada que é o magistério, me incentivaram a estudar cada vez mais.

Aos meus amigos, sejam aqueles que me acompanharam por toda a vida, sejam os que tive a sorte de conhecer e conviver durante o curso.

“É nosso propósito levarmos a cabo um estudo jurídico do ICMS, procurando apoiá-lo nos princípios e normas constitucionais que pautam a tributação, em nosso país. Afinal, todas as normas infraconstitucionais, inclusive e especialmente as tributárias, devem ser interpretadas no sentido mais congruente possível com a Constituição”.

(Carrazza, Roque Antônio, 2006)

RESUMO

Nos últimos anos tem crescido o número de mercadorias cuja incidência do ICMS dá-se por meio do regime de Substituição tributária - ST. Esta monografia busca, sob o amparo da doutrina e jurisprudência, perscrutar a sistemática da ST progressiva (= para frente). Pois, embora haja a tipificação do instituto na própria Constituição Federal de 1988 e complementarmente prenunciado pela LC 87/1996, além das legislações estaduais, ainda há inúmeros aspectos que precisam ser definidos quanto a sua abrangência, e tal acepção só acontecerá de forma clara por intermédio de um posicionamento uniforme dos Tribunais. Um dos pontos mais importantes, sem dúvida, é com relação ao direito que o contribuinte tem de restituir o imposto quando o fato gerador presumido não se realiza. Esse ponto, indubitavelmente, abrange desde os princípios norteadores à adoção deste regime de apuração, bem como o conceito e a sistemática do fato gerador presumido.

Palavras-Chave: Substituição Tributária (ST); Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Restituição, tributo, fato gerador, capacidade contributiva, não-cumulatividade, Tributário, incidência.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| Figura 1 - Esquema do Fato Gerador do ICMS..... | 31 |
| Figura 2 – Esquema de recolhimento do ICMS antes da ST..... | 55 |
| Figura 3 – Esquema de recolhimento do ICMS após da ST..... | 54 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ICMS – Imposto Sobre e Mercadoria e Serviço

CF – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ST – Substituição Tributária

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

EC – Emenda Constitucional

RE – Recurso Extraordinário

ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO | 14 |
| 1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL | 16 |
| 1.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS..... | 17 |
| 1.2 NOÇÕES DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA | 19 |
| 1.2.1 Titulares das competências tributárias | 20 |
| 2. ICMS | 22 |
| 2.1 BREVE HISTÓRICO | 22 |
| 2.2 O ICMS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988..... | 24 |
| 2.2.1 Convênios De ICMS – Aspectos Gerais | 24 |
| 2.3 REGRA MATRIZ TRIBUTÁRIA E O ICMS | 25 |
| 2.3.1 Princípio da Não-Cumulatividade | 28 |
| 2.3.2 Princípio da Capacidade Contributiva | 29 |
| 2.3.3 Fato Gerador – Casos De Incidência | 31 |
| 2.3.3.1 Imposto sobre operações mercantis | 33 |
| 2.3.3.2 Imposto sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal | 37 |
| 2.3.3.3 Imposto Sobre serviços de Comunicação..... | 39 |
| 2.3.3.4 Imposto Sobre Produção, Importação, Circulação, Distribuição, ou Consumo de Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos e de Energia Elétrica..... | 40 |
| 2.3.3.4.1 Energia elétrica..... | 41 |
| 2.3.3.4.2 Lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos..... | 43 |
| 2.3.3.5 Imposto sobre a extração, Circulação, Distribuição ou Consumo de Minerais | 44 |
| 2.4 FORMAS DE APURAÇÃO. | 44 |
| 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA | 46 |
| 3.1 BREVE HISTÓRICO | 46 |
| 3.2 CONCEITO E NOÇÕES GERAIS | 49 |
| 3.3. ENTES DA OPERAÇÃO | 51 |
| 3.3.1 Substituto | 51 |
| 3.3.2 Substituído | 51 |

| | |
|--|-----------|
| 3.4 OPERAÇÕES CABÍVEIS | 51 |
| 3.4.1 Antecedente | 51 |
| 3.4.2 Concomitante | 52 |
| 3.4.3 Subsequente | 52 |
| | |
| 4. RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO DO ICMS PAGO A MAIOR | 57 |
| | |
| 4.1 FATO PRESUMIDO E A ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA | 59 |
| | |
| 4.2 AÇÕES DIRETAS DE INCONTITUCIONALIDADES: ADIN 1.851/AL, ADIN 2.777/SP E 2.675/PE | 62 |
| 4.2.1 A corrente antirrestituição | 64 |
| | |
| 4.3 LIMITES À PRATICIDADE | 68 |
| | |
| CONCLUSÃO | 71 |
| | |
| REFERÊNCIAS..... | 73 |

INTRODUÇÃO

O presente trabalho, por meio do método indutivo, se propõe, como objeto precípua, descrever e conceituar a figura denominada “Substituição Tributária” contemplada no §7º do art. 150 da CF de 1988, limitadamente quanto ao recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Antes de nos aprofundarmos em análise ao imposto e ao regime objetos deste estudo, coube uma breve apresentação da sistemática adotada pelo Direito Tributário indicando princípios basilares, bem como uma síntese de seu objetivo como parte do ordenamento jurídico decifrando os entes deste ramo especificamente.

A primeira constatação importante que procuraremos transcrever para uma devida elucidação da questão que afrontamos é a conceituação do Imposto ICMS, permeado por um breve histórico desse imposto, fornecendo noções gerais quanto a sua forma de recolhimento e os casos cabíveis a sua incidência. Expressando, desta forma, os problemas concernentes a apuração a cargo do Fisco.

Após o exame dos arquétipos dessa contribuição e seu regime de incidência. Passa-se a análise da funcionalidade do Regime de Substituição Tributária bem como os casos cabíveis a aplicação deste modelo de apuração. Tratando, sobretudo, acerca da importância do mecanismo no universo jurídico tributário e na sociedade como um todo. Visto que a substituição tributária evidencia ser, indubitavelmente, um meio eficaz de combate à sonegação, garantindo que todos os contribuintes arquem com o ônus tributário que lhes é cabível.

Neste contexto, imprescindível é o debate sobre iniciativas dos Estados para a cobrança do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), suas implicações na arrecadação, as modalidades de ST e os efeitos, além da discussão sob o ponto de vista doutrinário e a interpretação do tema pelos tribunais tudo buscando perceber, dentro da problemática daquele tributo, em que medida a atuação da Administração e a legislação pertinente respeitam a orientação constitucional e os direitos do contribuinte.

Com base nos julgamentos abordados neste estudo foi efetuado um raciocínio jurídico com base na ficção pelo qual se assenta a ST como meio de apuração, em contraponto com o princípio da praticidade que quer justificar a consideração do fato presumido como definitivo.

1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O Direito tributário ainda que considerado um ramo autônomo do Direito, não há uma divisão clara que o afaste dos demais ramos, mas, as normas jurídicas tributárias estão permeadas de conceitos e institutos de outras áreas do Direito. O próprio doutrinador Paulo Barros de Carvalho, grande estudioso da área, conceitua o Direito Tributário como “ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição arrecadação e fiscalização de tributos”¹.

A questão central concerne em compreender que o Direito Tributário tem por finalidade regular as relações jurídicas de natureza tributária, entre o sujeito ativo (credor) e passivo (devedor).

Neste viés, é necessária a conceituação do vocábulo “tributo”. O Código Tributário Nacional (CTN) em seu art. 3º conceitua da seguinte forma: “Tributo é toda a 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”.

A partir deste conceito podemos intuir as principais características dos tributos: Compulsória – a obrigação nasce em decorrência da Lei “*ex lege*”, independentemente da vontade do devedor; Pecuniária – o pagamento deve ser feito em moeda; Que não se constitua penalidade – não pode ser aplicado como sanção de ato ilícito; Prestação instituída em Lei – depreende-se à tipicidade, em decorrência do princípio da legalidade; e Que seja cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada – a cobrança realizada pelo agente público bem como os procedimentos adotados devem estar previstos em lei. (CARVALHO, 2007, p. 25/27)

Há diversas espécies do gênero “tributo” segundo o CTN: imposto, taxas e contribuição de melhoria (art. 5º). Em regra, todo o tributo tem por propósito de obter receitas para o custeio das despesas dos Estados.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Ed. Saraiva, 18ª edição - 2007, p.15.

As normas de exigibilidade destes “tributos” estão englobados em um sistema. Do ponto de vista científico um sistema é conceituado como um conjunto guarnecido de coerência lógica. Da mesma forma o sistema jurídico brasileiro se caracteriza por um apanhado de normas, hierarquicamente organizadas, subdividido em subsistemas condicionados a harmonia em relação ao todo.

Sendo assim, o Sistema Tributário Nacional está em grande parte previsto no art. 145 a 162 da CF. É também conceituado como um conjunto de normas específicas, que regulam a cobrança dos tributos dentro do território nacional.

Para a compreensão do Sistema Tributário, é preciso recorrer à CF a fim de encontrar os fundamentos basilares que fornecem validade à todo o Sistema jurídico. Isso porque a CF é que estabelece normas gerais em matéria tributária e atribui competências aos entes federados para a criação dos tributos.

1.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

A delimitação do poder tributário conferido aos entes públicos é composta pelos princípios constitucionais tributários. Todas as normas constitucionais só tem validade quando os princípios constitucionais são obedecidos. Conforme veremos, estes princípios tributários visam à proteção do contribuinte e uma orientação interpretativa para o legislador. Conforme dispõe o Art. 150 da CF, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”. Além das vedações previstas neste artigo, existem outros princípios constitucionais necessários ao consentâneo entendimento do Sistema Tributário Nacional:

a) Princípio da Legalidade – (inciso I, do art. 150 da CF) Prevê a impossibilidade da cobrança ou do aumento do tributo sem lei que o estabeleça;

b) Princípio da Isonomia Tributária - (inciso II, do art. 150 da CF) Proíbe o tratamento desigual entre contribuintes equipotentes, alicerçado na premissa de que todos são iguais perante a lei;

c) Princípio da Irretroatividade Tributária – (inciso III, alínea: a, do art. 150 da CF) Veda a exigência de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que o tenha instituído ou aumentado;

d) Princípio da anterioridade da lei – (inciso III, alínea: b, do art. 150 da CF) Coibi a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou;

e) Princípio da Uniformidade Geográfica – (inciso I, do art.151 da CF) Os tributos cobrados pela União devem ser iguais em todo o território brasileiro, com exceção da hipótese de concessão de incentivos fiscais destinados a efetivação do equilíbrio e desenvolvimento socioeconômico de determinadas regiões;

f) Princípio da Capacidade Contributiva – (inciso IV, do art. 150 da CF) Leva em consideração a capacidade econômica de cada contribuinte, o tributo é mensurado de acordo com o potencial econômico;

g) Princípio da Vedação do Confisco – (inciso IV, do art. 150 da CF) Constitui um limite do poder de tributar, pois o tributo cobrado deve ser justo não podendo configurar-se em um ônus elevado que represente uma lesão à renda ou ao bem do contribuinte;

h) Princípio da Imunidade Recíproca – (inciso VI, do art. 150 da CF) Estabelece que os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) são reciprocamente imunes a impostos sobre renda, patrimônio e serviços instituídos entre estes;

i) Princípio da Imunidade de Tráfego – (inciso V, do art. 150 da CF e inciso III, do art. 9º do CTN) Impede que as entidades políticas estabeleçam limitações ao tráfego de pessoas ou bens através de Tributos interestaduais ou intermunicipais;

j) Princípio da transparência – (§5º, do art. 150 da CF) Tem como expoente o princípio da publicidade, visa manter os contribuintes esclarecidos quanto aos impostos incidentes.

Cumpre destacar que o objetivo não é exaurir a matéria, mas expor de forma a cooperar com uma maior compreensão do tema. Há autores que defendem a existência de outros princípios, porém todos os aspectos prevalentes podem ser visualizados, nos princípios infra citados.

Todos estes princípios são considerados fundamentos basilares para o legislador durante o processo de criação de impostos, bem como para os operadores do direito, no que tange a interpretação, e ao representante do estado quando do lançamento do tributo.

1.2 NOÇÕES DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é a aptidão jurídica para criar tributos *in abstracto*. Em consideração ao princípio da legalidade, aqui no Brasil, os tributos devem ser criados descrevendo todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota.

Refere-se à habilitação ou a faculdade potencial que a Constituição confere a determinada pessoa para tributar e aumentar a carga tributária, ou mesmo para suprir ou diminuí-la. Todavia, o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem delegá-la, nem renunciá-la. Pode simplesmente deixar de exercê-la ou exercitá-la em parte.

A competência tributária, obviamente, está no plano da atividade tributária em sentido primário, sendo anterior ao nascimento do tributo. Pois um tributo só será tomado *in concreto*, quando após uma lei ter traçado todos os aspectos da norma jurídica tributária. Pois bem, a competência tributária é justamente a faculdade de criar uma lei *in abstracto* o tributo. Notadamente, a competência tributária é precípua para o nascimento do tributo.

1.2.1 Titulares das competências tributárias

Possuem competência tributária, no Brasil os entes políticos: a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Tal faculdade foi instituída pela CF, para instruir, em caráter privativo, todas as modalidades de tributos.

As normas constitucionais balizam e guiam o legislador ordinário dos entes federativos; disciplina o exercício da competência tributária. A constituição ao discriminar as competências, estabeleceu a norma padrão de incidência, a saber a regra matriz, de cada exação, estabelecendo as hipóteses de incidência possível, o sujeito passível possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível das várias espécies de tributos.

A Carta Magna traça a norma padrão de incidência daqueles tributos que podem ser criados. Deste modo os Estados são competentes para criar os impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direito, sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre propriedades de veículos automotores, etc., conforme dispõe o art. 155, I a III, da CF.

Já os municípios ficam autorizados a criar os impostos referidos no art. 156, I a III, do mesmo Diploma Supremo, quais são: impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre transmissões *inter vivos*, por ato oneroso, de bens móveis e sobre serviços de qualquer natureza.

O Distrito Federal, dentro do seu território, pode criar impostos estaduais e também municipais.

A União, por sua vez, pode criar qualquer tipo de imposto previsto no art. 153, I a VII, da Lei Fundamental, e as novas lei criadas pelo Congresso Nacional, art. 154, I, da CF. Podendo criar impostos sobre a importação, sobre a exportação, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre os produtos industrializados etc. salientando, que conforme o art. 154, I da Magna Carta, a União possui um campo de atuação de competência residual, teoricamente, infinito. Salienta-se apenas que a criação dos impostos da competência residual deve observar o princípio da capacidade contributiva, sendo indispensável a

descrição dos fatos que revelem aptidão econômica por parte dos contribuintes na hipótese de incidência.

Apesar disso, por intermédio do critério material. O constituinte descreveu objetivamente os fatos que podem ser colocados nas hipóteses de incidência pelos legisladores ordinários.

No que concerne ao ICMS a Constituição indicou a materialidade de alguns fatos que as leis estaduais ou distritais poderão validamente descrever, para quando ocorridos, fazerem nascer obrigações tributárias.²

No próximo capítulo, passaremos ao estudo do aspecto histórico do ICMS, permeando por seu arcabouço constitucional.

² CARRAZZA, 2007, p. 31 a 35

2. ICMS

2.1 BREVE HISTÓRICO

Para uma maior compreensão do tributo, objeto de estudo, deve-se, antes mesmo de proceder a análise de sua aplicabilidade, compreendê-los sob o panorama histórico, a fim de observar as evoluções legislativas e jurídicas que as compuseram ao longo do tempo.

Originalmente, a receita fundamental dos Estados-Membros concernia basicamente ao IVC – Imposto sobre vendas mercantis. A Constituição Federal do Brasil de 1934 estendia sua aplicação para os produtores em geral. Aliomar Baleeiro explicita a cerca do antigo tributo e seus impactos econômicos devido sua cumulatividade, conforme se examina:

A receita fundamental dos Estados-Membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União criou em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome imposto sobre vendas mercantis, um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por conto de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas a vista, registradas em livros próprios. Na época, ficaram conhecidas como 'contas assinadas'.[...] (BALEIRO, Aliomar, 2010, p 367)

Em 1946 a CF estabeleceu em seu Art. 202 que seriam isentos do imposto de consumo os artigos classificáveis como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamentos médicos das pessoas mais vulneráveis economicamente¹, pois o aspecto cumulativo do tributo dilacerava o poder aquisitivo da parcela carente da sociedade.

¹ Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Era necessário, instituir um imposto não cumulativo, ante a prejudicialidade à economicidade das operações tributárias do país que causava desequilíbrio à ordem econômica.

O IVC era incidente, de forma cumulativa, sobre todas as operações envolvendo mercadorias, o que se apresentava indesejável economicamente, posto que estimulava a verticalização das empresas no intuito de diminuir a cadeia econômica e conseqüentemente reduzir sua tributação. Todavia, como o ônus do imposto sempre é transferido para o consumidor final, foi desenvolvida, em 1965, nova técnica de tributação, de modo a tornar economicamente imparcial a tributação. Neste momento, nascia o ICM, com a utilização da técnica de não-cumulatividade. (ROSA, 2003, s/p)

A primeira manifestação da regra da não cumulatividade se deu em 30 de dezembro de 1958 – Lei 3.520. Tratava-se de um imposto de consumo incidente sobre o ciclo da produção industrial, previa que a dedução quinzenal do imposto devido ocorreria com base no valor do imposto incidido sobre a matéria-prima e os demais produtos empregados na fabricação e acondicionamento dos produtos tributados na mesma quinzena. O ICM².

É considerado, por sua vez, o sucessor do antigo IVC, ambos difundiam-se sobre o mesmo ato fático, a saber, a introdução da mercadoria no círculo comercial. Abarcou os antigos impostos federais sobre energia elétrica, sobre minerais do país e sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, além dos extintos tributos federais sobre transportes e sobre comunicações, a única diferença era a utilização técnica da não-cumulatividade.

Antes mesmo de adentrarmos aos princípios intrínsecos dos ICMS – a saber, capacidade contributiva e Não cumulatividade - procuraremos expor os aspectos principais do ICMS no Sistema Tributário Brasileiro sob a égide da CF, para que assim, possamos posicioná-lo dentro do conjunto tributário como um todo.

² ICM - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias.

2.2 O ICMS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

O ICMS foi instituído pela Reforma Tributária da E.C. 18/65 e vigora desde o dia 1º de Março de 1989, sua regulamentação por muito tempo ficou contida provisoriamente no convênio 66/88, vez que o novo Código Tributário Nacional ou uma nova Lei Complementar sobre o assunto ainda não haviam sido objeto de deliberação pelo Congresso Nacional. Também continuaram em pleno vigor os dispositivos legais concernentes ao ICM que não conflitavam com a nova legislação, então vigente.

Atualmente o ICMS está previsto no artigo 155, inciso II da CF, que dispõe:

Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1988)

2.2.1 Convênios De ICMS – Aspectos Gerais

Consonante o artigo 155, inciso II da CF, apesar de ser um tributo de competência privada dos Estados, o ICMS é regulado em todo o Brasil, por meio de leis ordinárias estaduais que instituem o ICMS nos Estados. O Art. 100, inciso IV, do Código Tributário Nacional, dispõe que os convênios celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, são Normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos.³

É de responsabilidade da CONFAZ - Conselho Nacional da Política Fazendária – promover a celebração de convênios.

³ Art.100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Quando firmado um convênio entre 2 ou mais Estados ou DF, o mesmo deve ser ratificado pelas Assembleias Estaduais dos respectivos estados. Só depois de recepcionados, os convênios passam a ter eficácia, pois o Poder legislativo de cada estado é quem determina a validade naquele estado.

Segundo dados extraídos do site do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), atualmente, além do convênio principal que regulamentou o ICMS, nada menos que 4.035 convênios foram firmados pelos Estados, regulando assuntos como redução de bases de cálculo, concessão de créditos presumidos, outorga de isenções e outros benefícios fiscais.

Nada obstante, a interpretação de todos os atos legislativos sempre estarão sujeitos à Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT, conforme veremos.

2.3 REGRA MATRIZ TRIBUTÁRIA E O ICMS

A regra matriz de incidência foi consolidada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, tal edificação vem sendo utilizada por vários autores em diversos ramos do direito. A autora Aurora Tomazini de Carvalho expõe a respeito:

Chamamos 'regra matriz de incidência' as normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas, podendo ser de ordem tributária, previdenciária, penal, administrativa, constitucional, civil, trabalhista, comercial, etc., dependendo das situações objetivas para as quais seu vetor semântico aponta. (CARVALHO, 2009, p. 361 e 362)

Logo, a regra RMIT pode ser considerada como uma norma jurídica logicamente estruturada por meio de preceitos. Busca estabelecer uma ligação entre hipótese e tese.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho: “A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado”.⁴

Trata-se de uma norma geral e abstrata que contém a previsão legal do fato que desencadeia uma obrigação de satisfazer aos cofres públicos, bem como a

⁴ 2009, p. 604.

forma de fazê-lo. Contém a descrição do fato que potencialmente desencadearia o dever de prestação tributária e estabelece os meios de cumprimento.

Conforme leciona Aurora Tomazini de Carvalho, a regra matriz de incidência é uma concepção do intérprete que será utilizada como um modelo padrão na elaboração da linguagem jurídica concreta:

Na expressão `regra-matriz de incidência' emprega-se o termo "regra" como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo `matriz' é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático- semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E "de incidência", porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas. (CARVALHO, 2009, p. 362)

Os elementos da regra matriz, porquanto, são a hipótese e a consequência. Elas se desdobram em critérios. Os critérios da hipótese consistem em: material, espacial e temporal. Já os critérios da consequência são: Pessoal, que se subdivide em sujeito ativo e passivo, e o quantitativo que se subdivide em base de cálculo e alíquota.

O critério Material da hipótese é compreendido como o verbo somado ao complemento da norma: é um fazer, um dar, ou simplesmente, um ser. É o enunciado que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico. Contém a descrição objetiva do fato, ou o comportamento de uma pessoa. É o núcleo da hipótese normativa, que se refere ao comportamento. Exemplo: "prestar serviços", "vender mercadoria".

O Espacial é o que delimita o espaço físico em que a norma incidirá, estabelece as condições territoriais e assinala o lugar preciso em que a ação deve ocorrer. Esta referencia informará a competência do ente impositivo da obrigação tributária

O aspecto temporal é o que define o momento da ocorrência do evento. Quer oferecer os dados necessários para saber em que instante ocorre o fato descrito, que é importante para precisar o momento em que surge o direito subjetivo do Estado de exigir as prestações pecuniárias.

O aspecto pessoal quer apontar os sujeitos da relação jurídica. O sujeito ativo é o credor ou o detentor do crédito tributário, e o passivo é o devedor.

O critério quantitativo fixa o núcleo do consequente, apontando a conduta que deve ser cumprida pelo sujeito passivo em favor do ativo. Este critério abrange a base de cálculo e a alíquota.

É essencial lembrar que para efeito da RMIT, ainda não se tem a relação jurídica, mas, apenas, os critérios que a identifica. É instituída efetivamente por meio de uma norma individual e concreta, conforme define o Professor Carvalho:

Relação jurídica, como tantas outras expressões usadas no discurso jurídico, prescritivo ou descritivo, experimenta mais de uma acepção. (...) Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. (CARVALHO, 2005, p. 286)

É preciso reconhecer que a relação jurídica se instaura por virtude de um enunciado fático, posto pelo consequente de uma norma individual e concreta, uma vez que, na regra geral e abstrata, aquilo que encontramos são classes de predicados que um acontecimento deve reunir para tornar-se fato concreto, na plenitude de sua determinação empírica. (CARVALHO, 2004, p. 149)

A Regra Matriz de incidência Tributária do ICMS deve levar em consideração a abrangência desse tributo. Podem-se destacar ao menos cinco RMIT que logo mais devotaremos cada um, dedicamos uma sessão neste capítulo para explicitarmos as modalidades do ICMS.

Além da RMIT é imprescindível a noção e a conceituação mais aprofundada de alguns princípios basilares que delimitam e esboçam a natureza do ICMS. Reputa-se o princípio da não-cumulatividade e o da Capacidade Contributiva.

2.3.1 Princípio da Não-Cumulatividade

É uma técnica de tributação que objetiva fazer com que cada contribuinte pague imposto sobre o valor que agregou ao produto ou serviço, ou seja, independentemente de quantas operações ocorreram na cadeia econômica, o imposto sempre deve ser proporcional ao valor da mercadoria ou serviço. Significa transmitir ao adquirente sob a forma de crédito, o valor pago por determinado contribuinte.

A regra da não cumulatividade básica no ICM foi mantida na atual Constituição⁵. Porém, foi ampliada a base de incidência do ICM e criado o ICMS, abrangendo, então, fatos sujeitos a outros tributos, como por exemplo, os minerais, os serviços de transporte e comunicação e energia elétrica.

O IVC, como já aclarado, incidia em todas as fases industriais e comerciais, cumulando a tributação, o que provocava injustas repercussões nos preços dos produtos que acabavam sendo suportados pelo consumidor. E por isso, nem sempre permitia uma justa distribuição da carga tributária.

Nos termos do art. 155, inciso I, alínea “b” e seu § 2º, inciso I, teremos a clara definição do princípio da não-cumulatividade que está essencialmente ligada ao ICMS: "I - será não-cumulativo, compensando-se o 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;"

Ficou claro que a não cumulatividade do ICMS é assegurada por diversas disposições constitucionais e de legislação complementar que prescrevem o recolhimento, pelos contribuintes, de apenas o saldo de uma conta corrente fiscal que se apure ao fim de um determinado período, nessa conta creditando-os os montantes do imposto recolhidos por outros contribuintes que figuraram em fases anteriores do processo

⁵ “Art.. 155.

[...]

§2º O imposto previsto no inciso, I b , 9ICMS), atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o 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”.

econômico e debitando-se os montantes totais do tributo calculado sobre valores das operações de saídas que se processem no mesmo período, com o recolhimento aos cofres estaduais apenas do saldo resultante. (CANTO, 1979, p. 205)

O objetivo do legislador, ao permitir a dedução, foi o de diminuir o preço final do produto a ser adquirido pelo consumidor, sobre o qual em última análise recai a carga tributária (STJ. RE 90.205-RS, 1º T., Rel. Min. Soares Muñoz - RTJ 92/856-864).

O ICMS poderá ser exigido pelas unidades da Federação e pelo Distrito Federal, sendo não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação anterior. Essa imposição prevê a sistemática do “valor agregado”, isto é, vislumbra todas as operações concernentes a uma determinada mercadoria desde as atividades industriais até o mercado varejista.

Todavia, o princípio, atesta que o contribuinte será responsável apenas pelo encargo que incidir sobre a diferença entre o valor de aquisição e o de venda da mercadoria, pois caso contrário, seria uma tributação cumulativa.

Tem-se, portanto, pelo princípio da não-cumulatividade que o imposto devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços será compensado com o montante cobrado nas anteriores.

2.3.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva, da mesma forma que a regra da não cumulatividade, foi idealizada com o objetivo de criar limites ao Estado, elaborando parâmetros para a operacionalização dos diferentes tributos e fazendo valer os direitos fundamentais individuais.

O objetivo é que o tributo seja cobrado de quem tem vantagem econômica do negócio jurídico tributado.

Seu surgimento deu-se por meio do art. 202 da Constituição Federal de 1946, que dispunha: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

A princípio o primeiro entendimento que se alastrou foi de que se tratava de uma norma diretiva futura, e não uma norma *in concreto*. As primeiras interpretações difundiam a opinião de que sua aplicabilidade seria extremamente limitada, por tratar-se de uma simples recomendação ao legislador.

Já na década de 1960 o princípio sofreu algumas alterações interpretativas. Sua eficácia não seria limitada, mas, plena. Independentemente da existência de outras normas para ter eficácia e, portanto, apenas quando houver a manifestação da capacidade contributiva, poderia haver a tributação. Aliomar Baleeiro, inclusive, sustentou na época que o Art. 202 da CF seria um comando ao legislador e também ao juiz:

[Aquela Norma] não exclui, aos nossos olhos, direitos subjetivos dos interessados em indagar se as leis e regulamentos fiscais se conformaram com a personalização e a graduação nos casos compatíveis com o emprego. O cânon do art. 202 reveste-se, assim, do tom de comando não só para o legislador, senão também para o juiz. (Baleeiro, 2010, p. 1951)

Após esta primeira publicação muitos outros autores trataram do assunto, todos seguindo a mesma orientação de que o dispositivo constitucional não seria uma mera norma de recomendação, mas deveria produzir efeitos em pró dos interesses do contribuinte.

Nesta linha, verifica-se que no Brasil não há uma recomendação muito clara do valor da contribuição. Mas existe uma indicação no art. 7^a, IV da CF⁶, só cabível neste viés sob uma interpretação sistêmica de todo o ordenamento jurídico. Com a leitura do dispositivo infra citado, nota-se que a capacidade contributiva possui certos atributos: a atualidade, a efetividade e a realidade. Além da renda da capacidade contributiva, que são: a renda, o consumo e o patrimônio.

⁶Art.. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

IV - salário mínimo , fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

Pode-se dizer que a capacidade contributiva de cada sujeito pode ser avaliada por meio da “seletividade” – quando o tributo aumenta conforme a essencialidade do produto diminui -, ou da “proporcionalidade” – quando há um valor prefixado sobre a base de cálculo -, da “progressividade” – quando a alíquota aumenta de acordo com a base de cálculo, - e da “pessoalidade” – a tributação enfoca o contribuinte, buscando a real capacidade contributiva.

Como se observa, o objetivo maior deste instituto é o de proporcionar justiça social, impondo uma tributação mais pesada sobre os indivíduos que possuem maiores riquezas, demonstrada por meio de sua relação com o fato gerador.

No ICMS, todavia, devido sua técnica de arrecadação, sua aplicação encontra algumas dissensões, conforme veremos posteriormente.

2.3.3 Fato Gerador – Casos De Incidência.

O fato gerador é a ocorrência de determinado fato de natureza econômica descrita em lei de forma abstrata, cujo acontecimento *in concreto* emerge uma obrigação tributária.

Prescreve a constituição Federal em seu art. 155, in. II:

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

[...]

II – “operações relativas á circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Conforme ilustração de Walter Gaspar constitui Fato gerador do ICMS:

Figura 1 – Esquema do Fato Gerador do ICMS



Fonte: Walter Gaspar, p. 33 (1998)

Entretanto, segundo Carrazza a sigla do ICMS engloba ao menos cinco impostos diferentes:

a) o imposto sobre operações mercantis – 2.3.3.1 (operações relativas à circulação de mercadorias), que compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federal de mercadorias ou bens importados do exterior, b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal – 2.3.3.2; c) o imposto sobre serviços de comunicação – 2.3.3.3, d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica – 2.3.3.4 e; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais – 2.3.3.5. Dissemos diferentes, porque estes tributos tem hipóteses de incidência e bases de calculo diferentes. (CARRAZZA, 2015, p. 42 e 43)

Neste estudo adotaremos a definição do professor Carrazza por ser mais ampla e permear por todas as operações cabíveis a exigência do ICMS. A seguir realizaremos uma exposição resumida de cada uma das modalidades supracitadas a fim de situar o leitor sobre as particularidades de cada uma dessas espécies.

A distinção básica⁷ entre esses tributos, conforme veremos, é sua hipótese de incidência/base de calculo.

⁷ Destaca-se que será empregado neste trabalho critérios exclusivamente jurídicos-formais.

2.3.3.1 Imposto sobre operações mercantis

Por envolver a maior quantia pecuniária, é considerado o imposto mais importante de todos os cinco. A regra principal quanto esse ICMS encontra-se no art. 155, II, da CF⁸: “competem aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre(...) operações relativas à circulação de mercadorias (...) ainda que as operações se iniciem no exterior”.

Segundo o entendimento de Carraza, esse ICMS, incide, portanto, sobre operações com mercadorias e não sobre a simples circulação de mercadorias. E só pode ser exigido quando o comerciante, industrial ou produtor pratica um negócio jurídico que transfere a titularidade de uma mercadoria.

Consonante esse entendimento, Gaspar entende a “operação” e “circulação” sob o ponto de vista extremamente abrangente, considerando não só as operações de cunho econômico, mas sob o ponto de vista físico:

[...] a expressão *operação* no sentido do texto [...] o qual repete a letra da carta Magna, significa operação mercantil realizada por produtores, comerciantes, industriais e prestadores de serviço. As operações que o legislador quis abranger como fatos geradores são as transações mercantis, seja concernentes à circulação de mercadorias, seja relativas à prestação de serviços de transporte e comunicações

[...] Sob o ponto de vista físico, circulação é mudança de localização, do estabelecimento “A” para o estabelecimento “b”. Sob o aspecto econômico, a circulação compreende a passagem de um estágio para outro do processo econômico. Sob o prisma jurídico, ocorre a circulação quando houver a mudança de titular do bem, sem necessariamente essa mutação de posse ou propriedade implique uma movimentação física. A expressão *circulação*, no contexto da Constituição e da lei complementar (LC n 87/96)e, conseqüentemente, das leis ordinárias estaduais, é abrangente e atinge os aspectos físico, econômico e jurídico (GASPAR, 1998, p. 34)

⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

Quanto ao tema, Geraldo Ataliba entende que se deve enfatizar a operação em si, mais do que a circulação, pois, esta é apenas consequência de uma operação antecedente:

A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo 'operação' mais do que no termo circulação. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação. [...]

O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta. (ATALIBA, 1966, p. 246)

Corolário ao exposto, registra-se dois entendimentos quanto ao tema: I) a que considera como fato gerador a circulação da mercadoria no sentido mais amplo; II) e a que vincula a ocorrência do fato gerador a uma circulação jurídica das mercadorias, motivada em virtude de um ato jurídico.

E nesse sentido é o nosso entendimento, pois é evidente que se deve conceber a ideia da operação de circulação de mercadoria nos casos em que, de fato, ocorre a realização de um negócio jurídico mercantil que impulsiona um deslocamento físico da mercadoria. Visto que, neste plano é imprescindível que seja sopesado a relevância econômica das operações, e conforme leciona Deonísio Koch, a capacidade contributiva deve estar atrelada ao conceito de operação de circulação de mercadoria:

Deve-se atrelar o conceito de operação de circulação de mercadoria à ideia da capacidade contributiva, podendo se extrair os fundamentos para a incidência do ICMS a partir de hipóteses definidas que revelem a obtenção, efetiva ao potencial, de um ganho econômico ou lucro, na realização de negócios mercantis. Assim, uma mercadoria quando é produzida e vendida pelo industrial agrega valores; quando é comercializada, nas suas diversas fases de circulação até o consumidor final, produz lucro ao comerciante. Estes fatos são relevantes para a incidência do imposto. A circulação de mercadoria compreende a atividade de distribuição das mesmas, colocando-as à disposição do consumidor final, deixando um rastro de lucratividade por todo o trajeto em que este ciclo completa". (KOCH, 2010, p. 54)

Esclarecida o conceito de circulação, ainda resta estabelecer o conceito de “mercadoria”, para que tenhamos o correto entendimento da ocorrência do fato gerador deste ICMS.

Segundo educa Deonísio Koch, em complementação ao entendimento já explicitado, mercadoria é uma espécie do gênero “coisa” e pode ser reputada com o “*status*” de mercadoria segundo sua destinação:

[...] Dentro do gênero ‘coisa’, mercadoria é a espécie de coisa dotada de modalidade destinada ao comércio ou mercancia. Portanto, a mesma coisa pode ser mercadoria ou não, dependendo da destinação que lhe é dada. Assim um lote de materiais de construção de um comerciante para uma construtora configura um fato gerador porque os materiais estão na condição de mercadorias. Entretanto o remanejamento desses materiais de um canteiro de obras para outro, pela empresa construtora, para serem utilizados na construção do prédio (materiais não destinados à venda), não constitui fato gerador, mesmo que tenha havido a circulação ou movimentação física dos materiais, porque não se qualificam como mercadorias. (KOCH, 2010, p. 51 e 52)

Nas palavras de Roque Antônio Carrazza, “*não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia. (...) Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria*” (ICMS. 13. Ed. São Paulo: Malheiros. 2009, p. 43).

Dessa forma, não se classifica algo como mercadoria, analisando apenas suas qualidades ou características individuais, mas sim por meio da destinação que é dada à coisa, pois conforme entende Carvalho “A natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas, mas de sua destinação específica”⁹.

Portanto, a saída de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte não pode ser caracterizada como operação mercantil, visto não se tratar de ato de mercancia, mas tão somente de transferência, sem transmissão de titularidade que, conforme aponta a doutrina majoritária, trata-se de questão central da matriz constitucional do ICMS:

⁹ 1978, s.p.

Assim, este ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete em circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade. (CARRAZZA, 2009, p. 49)

Em primeiro lugar, deve ter-se presente que a Constituição descreve a hipótese de incidência deste tributo como sendo a operação relativa à circulação em si mesma considerada. A ênfase posta no vocábulo 'operação' revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade (DERZI, 2005. p. 97)

Não se deve confundir nem identificar a circulação econômica com a saída física, o transporte dentro da mesma empresa mediante a remessa de armazém a filial ou de um para outro estabelecimento da firma, como a transferência de bens para terceiros, pois somente ocorre a circulação quando a mercadoria é transferida, passando de um patrimônio para outro, qualquer que seja a motivação jurídica. (WALD, RDP, Vol.19. p.236)

Assim, para que haja incidência de ICMS é necessário que ocorra o fato gerador do tributo, que se dará com a circulação de produtos sobre os quais sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos de titularidade, estando tal questão, inclusive, pacificada e sumulada pelo STJ:

Súmula nº 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (Primeira Seção, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996, p. 29382)

Sob tais premissas, se a transferência entre estabelecimentos de bens que, em um momento subsequente, serão destinados à mercancia não constitui fato gerador do ICMS, ainda menos seriam as movimentações de bens integrantes do ativo imobilizado da empresa, por não configurarem operação mercantil:

Mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-

se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente. (MELO, 2000, p. 18).

Também uma máquina operatriz é mercadoria quando a pessoa que a fabrica a vende ao industrial, para sua empresa. Nesta, porém, a máquina passa a ser bem de capital fixo, deixando de ser mercadoria, já que, mudando sua finalidade, sai da circulação e entra na produção. Portanto, é a destinação do objeto que lhe confere, ou não, o caráter de mercadoria.” (CARRAZZA, 2009, p. 43).

Neste ditame, considera-se a operação de circulação de mercadoria a realização de um negócio jurídico mercantil, que resulta um deslocamento da mercadoria, desde sua produção até o consumidor final e visa agregar valor e produzir lucro. Pois, leva-se em consideração a capacidade contributiva da operação.

2.3.3.2 Imposto sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal

A segunda modalidade de ICMS é a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. A ocorrência do fato gerador neste ICMS é quando ocorre o transporte de pessoas, bens, mercadoria, ou valores.

Vale salientar que a prestação de serviços importa uma relação jurídica bilateral, de um lado, uma pessoa física ou jurídica que presta um serviço, e do outro, o tomador do serviço que da mesma forma, pode ser descrito como uma pessoa física ou jurídica.

É imprescindível que haja um contrato, mesmo que de natureza informal. Isso possibilita excluir do campo de incidência à chamada “carga própria”, que compreende os serviços de entrega de mercadorias realizados com carro particular e vendidas pelo próprio contribuinte. Assim, por não haver a existência de uma relação contratual é desnecessária a emissão do conhecimento do transporte rodoviário.

Pelo mesmo motivo, também não incide tributo nos serviços de transporte de carga entre estabelecimentos do mesmo titular, efetuados com veículos da empresa, mesmo que localizados em distintos estados da federação. Pois não há uma prestação de serviço entre um transportador e um tomador do serviço.

Nesta acepção, há um princípio basilar do ICMS que prima pela autonomia dos estabelecimentos, no entanto, não concebe a possibilidade de um estabelecimento prestar serviço de frete a outro estabelecimento de um mesmo titular. E, conforme notado na hipótese apresentada, trata-se de um mesmo ente (pessoa jurídica), muito embora, distribuída em diferentes lugares. Igualmente, sob a perspectiva dos contratos empresariais não há um contrato de prestação de serviços entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Outra questão fundamental é com relação ao preço do serviço prestado, este é elemento indicador do fato gerador, visto que, informa a base de cálculo e sem este valor, é impossível cobrar o ICMS. Pois bem, o serviço de frete prestado para estabelecimentos de uma mesma empresa não é cobrado, não há prestação de pecúnia como pagamento, desta forma ausente o elemento crucial para a constituição do fato gerador. Por conta disso, consideramos que não incide o ICMS sobre os serviços prestados a título gratuito, pois a prestação de um serviço de frete ou transporte de pessoas pressupõe uma contraprestação, o pagamento. Muito embora, o fato gerador não mencione como requisito a onerosidade da relação contratual, a prestação deste serviço deve objetivar um fim econômico.

Além disso, para a ocorrência do fato gerador, conforme a própria denominação deste ICMS já descreve, presume-se que a prestação ocorra entre municípios ou estados distintos, portanto as prestações ocorridas dentro do território de um mesmo município, ou mesmo as que ocorrem fora do território nacional desde que não penetrem no país, não caracterizam o fato gerador em tela.

Por outro lado, segundo o art. 155, § 2º, IX, alínea “a”, da CF¹⁰, o ICMS também alcança as prestações de frete e transporte iniciadas em território estrangeiro quando a prestação se encerra em território brasileiro perpassando

¹⁰ Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

por pelo menos dois municípios brasileiros, para que se caracterize como intermunicipal.

Semelhantemente, o transporte internacional que se inicia dentro do território nacional e termina no estrangeiro, desde que não ultrapasse fronteiras de municípios brasileiros, também não serão alvo de incidência do ICMS.

2.3.3.3 Imposto Sobre serviços de Comunicação

Em relação ao serviço de comunicação, A LC nº 87/96, institui de forma distinta da insculpida no antigo convênio 66/88¹¹, e institui da seguinte forma:

Art. 2º O imposto incide sobre”:

[...]

X – prestações *onerosas* de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Logo, cabe enfatizar que a tributação não versa sobre a comunicação em si, mas sobre a relação onerosa que se estabelece, onde alguém oferece ao tomador dos serviços as condições materiais para que ocorra a comunicação.

Por conseguinte, somente as operações onerosas serão foco de incidência do ICMS. Tanto os serviços de televisão ou radiodifusão sonora serão gratuitos. Inclusive a base de Cálculo será calculada de acordo com o preço do serviço de comunicação

A propósito, a Ementa Constitucional 42/03, acolhendo o entendimento doutrinário, criou uma nova imunidade tributária, acrescentando a alínea “d” ao art. 155, § 2º, X da CF, e estabeleceu:

Art. 155 [...]:

¹¹ Art.. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

X – na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior.

[...]

§ 2º o imposto previsto no inc. II atenderá ao seguinte:

[...]

X. Não incidirá:

[...];

d) sobre prestações de serviço de comunicações nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

2.3.3.4 Imposto Sobre Produção, Importação, Circulação, Distribuição, ou Consumo de Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos e de Energia Elétrica

O ICMS incide também, sobre operações ligadas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos e lubrificantes. Todavia, conforme estabelecido no art. 155, §§ 2º, X, “b”, e 3º, da CF:

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

[...]

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

[...]

X - não incidirá: b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

[...]

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

O artigo não veda a incidência do imposto sobre outras operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos e lubrificantes.

A fim de facilitar a descrição das hipóteses de incidência de cada umas das operações descritas, vamos primeiramente tratar das operações relativas a energia elétrica e logo após, o ICMS sobre operações relativas a combustíveis líquidos e gasosos e lubrificantes.

2.3.3.4.1 Energia elétrica

Substancialmente, o ICMS incide sobre as importações e exportações, e para fins de tributação, a energia elétrica é considerada uma mercadoria, pela atual CF. Pois, tem-se que a energia elétrica é um bem móvel, dotada de valor econômico. Neste entendimento Carrazza, dispõe que a energia uma vez produzida e inserida no ciclo econômico, ganha *status* de mercadoria:

[...] O art. 83, I, do CC considera bens móveis, para fins legais, as energias que tenham valor econômico.

A legislação do IPI, a seu turno, também tem a energia elétrica na conta de produto industrializado, tanto que a contempla expressamente na *posição 2716.00.00 da tabela do IPI (TIPI)*, aprovada pelo decreto 7.660, de 23.12.2011.

Partindo deste pressuposto, a energia elétrica adquire, quando colocada no ciclo econômico-produtivo, *status* de mercadoria. (Carrazza, 2015, p. 326)

Na CF o ICMS incide quando há a celebração de um negócio jurídico que vise a geração, a transmissão, distribuição ou consumo de energia elétrica. Desta forma a legislação estadual poderá levar em consideração como hipótese de incidência cada um destes fatos.

Muito embora, o consumo de energia elétrica tenha se equiparado a uma operação mercantil, há algumas peculiaridades que devem passar despercebidas. Ressalta-se que o consumo de energia elétrica pressupõe a *produção* - por meio de usinas e hidrelétricas - e a *distribuição* - deve ser efetuada por empresas concessionárias ou permissionárias.

Mas a empresa distribuidora desta energia não deve ser equiparada a um comerciante atacadista, que revende a varejo mercadorias em estoque. Mesmo, porque a energia elétrica não pode ser estocada. Desta forma a operação jurídica de fornecimento de energia passível de tributação, caracteriza-se, no momento em

que o consumidor transforma-a em uma espécie de bem da vida em atendimento a uma necessidade (Ex.: luz, calor...).

Consoante o raciocínio explicitado, é possível dividir a “circulação” de energia elétrica em duas operações diferentes: a) da fonte geradora à rede de distribuição, e b) da distribuição ao consumidor final.

O ICMS, por sua vez, incidirá, levando em consideração todas as etapas anteriores ao consumo da energia pelo consumidor final. Contudo, não há como desvencilhá-las e incidir o tributo de forma autônoma, mas, apenas uma vez, tendo em consideração um único sujeito passivo, o consumidor final. A transmissão da energia que ocorre entre a estação geradora e as empresas de distribuição não tipifica uma operação autônoma, visto que, é um meio necessário à prestação de um único serviço, a prestação de energia.

A distribuidora, no que lhe concerne, não pode ser considerada uma contribuinte, pois seu serviço é viabilizar a prestação do serviço. Mas, por outro turno, a distribuída de energia é considerada contribuinte, quando consome para uso próprio a energia, sendo, então caracterizada como consumidora final.

Frisa-se que cada etapa desta diretriz agrega novos valores, ou seja, aumenta o custo da energia elétrica e reflete diretamente na base de cálculo do ICMS. A distribuidora, quando por força de um contrato, fornece energia ao consumidor final, assume a posição de responsável pelo recolhimento do ICMS, colocando-se como contribuinte de fato, porque ela paga o tributo de forma antecipada suportando o ônus econômico por conta do consumidor. Já o consumidor final é considerado, assim, o contribuinte de direito, pois integra o polo passivo da obrigação tributária e o valor, a título de ICMS é repassado, integrando os valores dos serviços.

A empresa geradora da mesma forma, não é considerada contribuinte, ela apenas viabiliza o fato gerador¹².

¹² O fato gerador nesta operação caracteriza-se pela utilização da energia elétrica fornecida ao consumidor.

A base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações relativas a energia elétrica, é o valor da entrega da “mercadoria” (fornecimento de energia) ao consumidor. Vale insistir, é o valor da energia efetivamente consumida.

2.3.3.4.2 Lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos

Conforme a CF o ICMS também incide sobre operações relativas à produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos¹³.

De acordo com o que leciona Roque Antônio este tributo tem como hipótese de incidência a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de lubrificantes ou combustíveis líquidos e gasosos:

Nos termos da Constituição Federal, este imposto tem por hipótese de incidência possível a circunstância de uma pessoa produzir, importar, fazer circular, distribuir ou consumir lubrificantes ou combustíveis líquidos e gasosos. O legislador ordinário (estadual ou distrital), ao criar, *in abstracto*, este imposto, poderá colocar em sua hipótese de incidência, todos, alguns ou um desses fatos. (CARRAZZA, 2015, p. 356)

Os lubrificantes líquidos e gasosos, da mesma forma, foram considerados mercadoria para fins de incidência do ICMS pela própria CF e qualquer operação relativa à produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, sempre incidirá ICMS.

Quanto ao cabimento da cobrança de ISS, ainda não há pacificidade na doutrina e, cada estado compreende de maneira distinta. Todavia, não cabe aqui a extensa discussão a cerca deste instituto, nos limitaremos a expor de maneira simplificada as hipóteses de incidência e a base de cálculo.

De acordo com a CF, a base de cálculo do ICMS em operações relativas a lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos é o valor da produção, importação, circulação, distribuição ou consumo.

¹³ ex vi do art.. 155, § 3º, da CF

O ICMS incidirá sobre o preço único de venda a varejo, incluídos os valores referentes ao transporte, impostos, seguro e os demais encargos transferíveis ao varejista, além do percentual de margem de lucro estabelecido por lei estadual.

2.3.3.5 Imposto sobre a extração, Circulação, Distribuição ou Consumo de Minerais

Assim, como as demais espécies de ICMS, o Estados e o Distrito Federal, podem tributar a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo de minerais. Nada impede que estabeleçam como cabível o ICMS em todas as operações, necessário, apenas que seja observado o princípio da não cumulatividade, conforme vimos anteriormente.

A base de cálculo é o valor da operação mercantil efetuada e sua alíquota, sempre de acordo com a legislação em vigor e referente ao Estado de destino da mercadoria, ou, em que se opera o fato gerador.

Todos estes ICMS, não se confundem mesmo possuindo um núcleo central em comum, sendo submetidos, sempre pelas mesmas regras constitucionais. É imprescindível que se tenha como regra central a impossibilidade de cumulatividade¹⁴ deste imposto.

2.4 FORMAS DE APURAÇÃO

As leis estaduais geralmente fixam o mês como um período de apuração dos tributos. Durante este período as empresas possuem o dever de lançar nos livros fiscais próprios, todos os créditos tributários decorrente de tomadas de serviço, entradas de mercadorias, ou mesmo de crédito presumido concernente as mesmas. Além disso, deve-se lançar os débitos do imposto, nos livros de registros das saídas de mercadorias. Há ainda um terceiro livro onde se registra a apuração do ICMS, separados os créditos e os débitos e com base no próprio livro de apuração do ICMS, confronta-se o total do débito com o total do crédito. No caso do saldo ser devedor, este será o valor do imposto devido, caso o saldo seja de crédito (credor) é transportado para o mês seguinte como crédito de abatimento do débito.

¹⁴ Art.. 155, §2º, I da CF

Conforme diz Koch, é no momento da apuração que aplica o princípio da não cumulatividade:

É neste momento que efetivamente se exterioriza o princípio constitucional da não cumulatividade do imposto, fazendo-se a compensação do débito com o crédito decorrente do imposto incidente na etapa anterior de circulação. (KOCH, 2010, p. 271)

Esse é o regime de apuração mais usual, denominado regime de apuração periódico, em que se consolidam os saldos devedores e credores resultantes da apuração.

Há também, os regimes de estimativas, que, inclusive, já foi um dos regimes mais utilizados para apuração e recolhimento do ICMS, alguns estados já não utilizam, a exemplo do estado de São Paulo.

Nesta gerência, o valor do imposto é fixado pelo fisco, por período certo e prevalecendo enquanto não é revisto. O valor é determinado por meio de uma análise da atividade do estabelecimento em determinado período e com base nesse volume de operações realizadas mensalmente, o fisco define um valor médio mensal.

Devido a problemas na apuração em sistemas “polifásicos” em que os tributos incidem mais de uma vez no decorrer da cadeia de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço. Foi instituído um terceiro regime de apuração, o da sujeição passiva por Substituição Tributária (ST) é o regime pelo qual a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido, relativo às operações ou prestações de serviços, é imputado a outro contribuinte.

Nesse sistema de ST, o tributo plurifásico passa a ser recolhido de uma só vez. O objetivo é simplificar os procedimentos, diminuindo as possibilidades de inadimplementos, atendendo aos princípios da racionalização e efetividade da tributação. Esse é o instituto objeto de nossa pesquisa pelo qual realizaremos uma análise mais pormenorizada no próximo capítulo.

3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 BREVE HISTÓRICO

Uma constatação importante que procuraremos transcrever para uma devida elucidação das questões que afrontam este tema é a conceituação e funcionalidade do Regime de Substituição Tributária de ICMS. É imprescindível que se tenha tal conceituação e que seja determinada sua finalidade de forma muito cristalina. E tal apreciação pode ser feita por meio de uma abordagem sistemática da história dos regimes tributários no Brasil.

Marco Aurélio Greco ao introduzir o tema, observa que o Estado busca novos métodos que proporcione uma arrecadação eficiente e que simplifique a fiscalização:

No exercício de suas atividades, o Fisco tem, permanentemente, buscado encontrar fórmulas que assegurem uma arrecadação eficiente e facilitem a fiscalização do cumprimento das obrigações a cargo dos contribuintes. Dentro deste contexto, encontra-se regulada, na legislação de várias exações (tributos e contribuições), a figura jurídica pela qual exige-se o tributo em determinada etapa do ciclo econômico em contemplação de fato gerador a ocorrer posteriormente. (GRECO, 2001, p. 11)

A figura da substituição tributária foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro para evitar a sonegação, facilitar o controle e a fiscalização e, assim, aumentar a arrecadação.

Por meio deste propósito, na década de 1970 nos primeiros anos de vigência do antigo ICM, os estados já começaram a confluir a substituição tributária, para facilitar a operacionalização do imposto. Mas, a maior retaliação ocorreu com a retenção do ICMS na fonte, pois o fabricante quando vendia a mercadoria ao comerciante, já tinha que reter o ICMS que incidiria nas futuras vendas¹.

¹ Ou seja, antes da ocorrência do fato gerador.

Assim, através da Lei 5172/66, o art. 58, § 2º, II, fez legítima a atuação dos estados, e assim dispunha:

Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria.

[...]

§2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

[...]

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente a 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.

Posteriormente o Ato Complementar nº 34 substituiu o mencionado inciso II do art. 58 da Lei 5172/66:

Alteração 6º No art. 58, substitua-se o inciso II do § 2º e acrescentem-se quatro novos parágrafos, da seguinte forma:

§ 2º [...]

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo:

a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente;

b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o imposto a que se refere o art. 46, nos demais casos.

§ 4º Os órgãos da administração pública centralizada e as autarquias e empresas públicas, federais, estaduais ou municipais, que explorem ou mantenham serviços de compra e revenda de mercadorias, ou de venda ao público de mercadoria de sua produção, ainda que exclusivamente ao seu pessoal, ficam sujeitos ao recolhimento do imposto sobre circulação de mercadorias.

§ 5º O encarregado de estabelecimento dos órgãos ou entidades previstos no parágrafo anterior que autorizar a saída ou alienação de mercadorias sem cumprimento das obrigações, principais ou acessórias, relativas ao imposto sobre circulação de mercadorias, nos termos da legislação estadual aplicável, ficará solidariamente responsável por essas obrigações.

§ 6º No caso do inciso II do art. 52, contribuinte a qualquer pessoa jurídica de direito privado, ou empresa individual a ela equiparada, excluídas as concessionárias de serviços públicos e as sociedades de economia mista que exerçam atividades em regime de monopólio instituído por lei.

§ 7º Para os efeitos do parágrafo anterior, equipara-se a industrial as empresas de prestação de serviços. (BRASÍLIA, 2016)

Mas, o referido dispositivo não perdurou por muito tempo, já no ano de 1968 foi revogado por intermédio do decreto de lei nº 406².

E o instituto só voltou a vigor ulteriormente através da Lei Complementar nº 44 de 83, que acrescentou parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º do Decreto-lei nº 406 de 68, dispondo novamente sobre a substituição tributária.

² Art.. 1º - Ficam acrescentados ao art.. 2º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, os seguintes parágrafos:

"Art.. 2º [...]"

§ 9º - Quando for atribuída a condição de responsável ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será:

a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;

b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

§ 10 - Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea a do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no § 6º do art.. 23 da Constituição federal."

Art.. 2º - Fica acrescentado ao art.. 3º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, o seguinte parágrafo:

"Art..3º [...]"

§ 7º - A lei estadual poderá estabelecer que o montante devido pelo contribuinte, em determinado período, seja calculado com base em valor fixado por estimativa, garantida, ao final do período, a complementação ou a restituição em moeda ou sob a forma de utilização como crédito fiscal, em relação, respectivamente, às quantias pagas com insuficiência ou em excesso."

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

"Art..6º [...]"

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

a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;

b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;

c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;

d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

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

O regime de ST ganhou *status* constitucional, no art. 150, § 7^o³, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3 de 93. Porém, ainda não havia a devida aplicabilidade.

Somente em 1996 com a implantação da lei complementar nº 87, é que foi considerado viável a sua aplicação, pois o seu próprio texto trazia, expressamente, a autorização para o procedimento.

Na ST “pra frente” ou subsequente⁴, só foi efetivamente implementada ao ordenamento jurídico na década de 1970 com a edição da lei complementar nº 44 que previa a possibilidade das operações subsequentes. Todavia, por ser um instituto ainda recente, não havia uma uniformidade das decisões judiciais. Ora eram em pró do Estado, ora eram em favor do contribuinte. Em 1994 o STJ, pacificou o entendimento a fim de legitimar essa modalidade de substituição.

3.2 CONCEITO E NOÇÕES GERAIS

Ao compulsar o art. 150 da atual Constituição Federal, podemos concluir, de forma simplificada, que este regime de apuração, consiste basicamente, na cobrança antecipada do imposto devido em operações subsequentes, antes da ocorrência do fato gerador. Isto é, antes mesmo da circulação da mercadoria, o imposto correspondente deve ser retido e recolhido.

Também estabelece que a lei poderá atribuir o sujeito passivo da obrigação como o responsável pelo pagamento do tributo, em operações em que o fato gerador deva ocorrer posteriormente.

Helena Torres (2001, p. 87-108), inteligentemente, definiu a substituição tributária como o mecanismo de arrecadação no qual um terceiro sujeito se insere na relação jurídica entre o fisco e o contribuinte de modo a antecipar o pagamento devido por este, cabendo o ressarcimento decorrente do regime plurifásico.

³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 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.

⁴ Será abordado de forma mais minuciosa na próxima sessão.

Ou seja, a lei seleciona uma terceira pessoa, alheia a operação, que ainda acontecerá, para que cumpra com a obrigação tributária, no lugar do inerente contribuinte natural.

Desde logo, é importante ressaltar, certa confusão a expressão utilizada, pois, com efeito, a ST é, teoricamente, a figura ligada a mera identificação de um sujeito passivo indireto no campo da obrigação tributária. É um terceiro, não vinculado direta e imediatamente ao fato gerador, mas responsável tributariamente no lugar do contribuinte. Substancialmente a figura da ST consiste em atribuir a um indivíduo a responsabilidade por uma dívida alheia.

Nesta meação não há dúvida de seu cabimento em vista da CF, desde que haja algum tipo de vinculação entre o fato gerador, ou o contribuinte e o terceiro apontado pela lei. Entretanto, os operadores práticos do direito e os próprios doutrinadores, começaram a vincular a figura da ST ao método de cobrança do tributo antes da ocorrência do fato gerador. O que levou a generalização da utilização do termo, associado à exigência do tributo por antecipação, e não, a atribuição de responsabilidade a terceiro. E, na realidade, o aspecto sobre o qual a inúmeras divergências doutrinarias e, por alguns, considerado inconstitucional, é a figura da “antecipação” e não o da “substituição”.

O § 7º do art.150, da CF prevê a “antecipação”, visto que contempla a hipótese de atribuição da responsabilidade tributária em razão de um evento futuro, isto é “[...] figura em que o tributo é exigido de um contribuinte numa etapa do ciclo econômico, em contemplação de fato gerador a ocorrer em etapa posterior, em geral tendo a mesma mercadoria por objeto”. (GRECO, 2001)

Sendo assim, nossa análise será focada apenas a esta figura da “antecipação”, não abrangendo outras categorias, como a ST antecedente, ou para trás, ou ainda, diferida (que diz respeito a obrigações tributárias já existentes em função dos fatos geradores ocorridos anteriormente); nem a ST concomitante, considerada por alguns como a clássica ST, pois acontece simultaneamente a ocorrência do fato gerador. Estabeleceremos de maneira mais minuciosa as características de cada uma das operação na próxima sessão deste capítulo.

3.3. ENTES DA OPERAÇÃO

3.3.1 Substituto

O substituto é aquele que assume a condição de responsável pelo pagamento do imposto. Pode-se denominar, contribuinte substituto ou substituto tributário ou, ainda, simplesmente responsável.

3.3.2 Substituído

Todos os demais envolvidos na cadeia tributária, ou melhor, todos os comprometidos diretamente com a circulação de determinada mercadoria ou serviço, são chamados de substituídos.

3.4 OPERAÇÕES CABÍVEIS

A figura da substituição, inicialmente utilizada apenas para o ICMS, hoje já se estende a outros tributos. No caso do ICMS a figura da substituição tem previsão no art. 6º da Lei Complementar 87/96, que assim dispõe:

Art. 6º - lei estadual poderá atribuir contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte 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 internas e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. (VADE MECUM, 2009 – Grifo nosso)

A Substituição Tributária, portanto, pode ser relativa às operações ou prestações: antecedentes, concomitantes ou subsequentes.

3.4.1 Antecedente

Antecedente - também chamada de substituição “para trás” ou “regressiva”, ocorre quando o imposto a ser recolhido é relativo a um fato gerador passado, ou seja, a operação/prestação que já ocorreu. É o que ocorre no diferimento, em que

se transfere para o adquirente da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelo remetente e, cumulativamente, adia-se o termo inicial do prazo de recolhimento do imposto devido.

Como exemplo, podemos citar as operações internas com sucata realizada por sucateiro, pessoa física. Mesmo que ocorra o fato gerador do ICMS (circulação da mercadoria), este imposto será diferido até que ocorra a venda da sucata para a indústria ou empresa atacadista, sendo o imposto correspondente à esta operação de responsabilidade do comprador. (COAD, 2011)

3.4.2 Concomitante

Concomitante - dá-se a substituição tributária concomitante quando duas operações/prestações ocorrem simultaneamente e um dos sujeitos passivos substitui o outro relativamente à obrigação tributária principal.

Como exemplo, podemos citar os casos de contratação, por contribuinte do ICMS, de serviços transporte de cargas realizado por profissional autônomo, sem inscrição no Cadastro Estadual ou não contribuinte do imposto. Nesta a operação onde ocorre o fato gerador do ICMS em que a responsabilidade seria do próprio prestador de serviço por força da legislação, o tomador de serviço fica sendo o responsável pelo pagamento deste imposto. (COAD, 2011)

3.4.3 Subsequente

A subsequente também conhecida como substituição “para frente” ou “progressiva”, refere-se à operações/prestações futuras. Há uma cobrança antecipada do imposto com fundamento em uma base de cálculo presumida.

Inicialmente a ST para frente foi aplicada de forma muito restrita, apenas nos casos em que existissem poucos fabricantes, como por exemplo os cigarros, ou mesmo a gasolina que era produzida apenas pela Petrobrás. Hoje, a aplicação deste regime não é mais considerado uma exceção a regra, pois a maioria dos produtos produzidos estão sujeitos à ST.

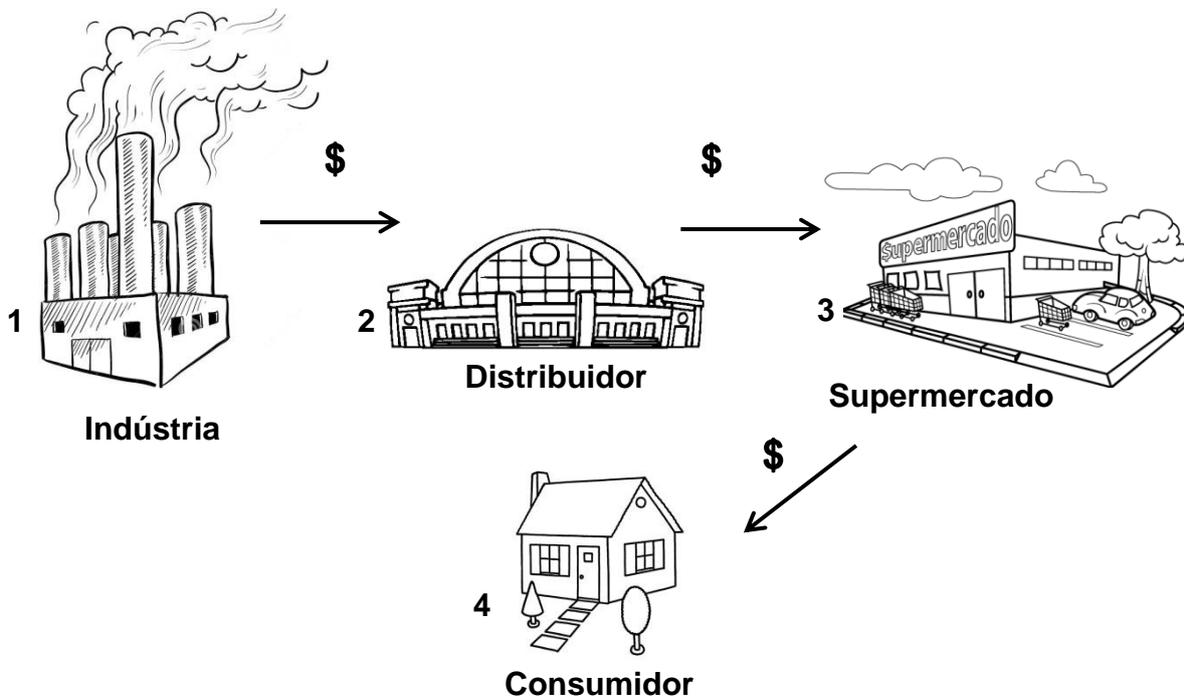
Este tipo de regime de apuração é o mais conhecido, por motivar inúmeras discussões, estando longe de alcançar unanimidade em qualquer um de seus

aspectos. A não ser com relação facilidade da atividade arrecadatória dos Estados, dado que concentra o recolhimento e a fiscalização relativo a todo o gravame incidente, desde a produção até o consumo sobre um único elo da cadeia econômica (= contribuinte substituto), evitando a fragmentação das fontes de receitas.

Neste regime, durante a venda de mercadoria sujeita ao regime de ST efetuada por uma indústria ao distribuidor, a indústria deverá reter e recolher o ICMS que será gerado em todas as operações subsequentes relativas a esta mercadoria. E o mesmo ocorrerá em toda a progressão desta cadeia, até que a mercadoria chegue ao consumidor final. Então, deverá ser retido o ICMS que será devido na venda do distribuidor para o varejista e na venda do varejista para o consumidor final.

Antes do instituto da ST o estado tinha que fiscalizar todo o seguimento da cadeia tributária, para que pudesse ser feito o recolhimento referente a cada umas das operações, conforme demonstrado na ilustração a baixo:

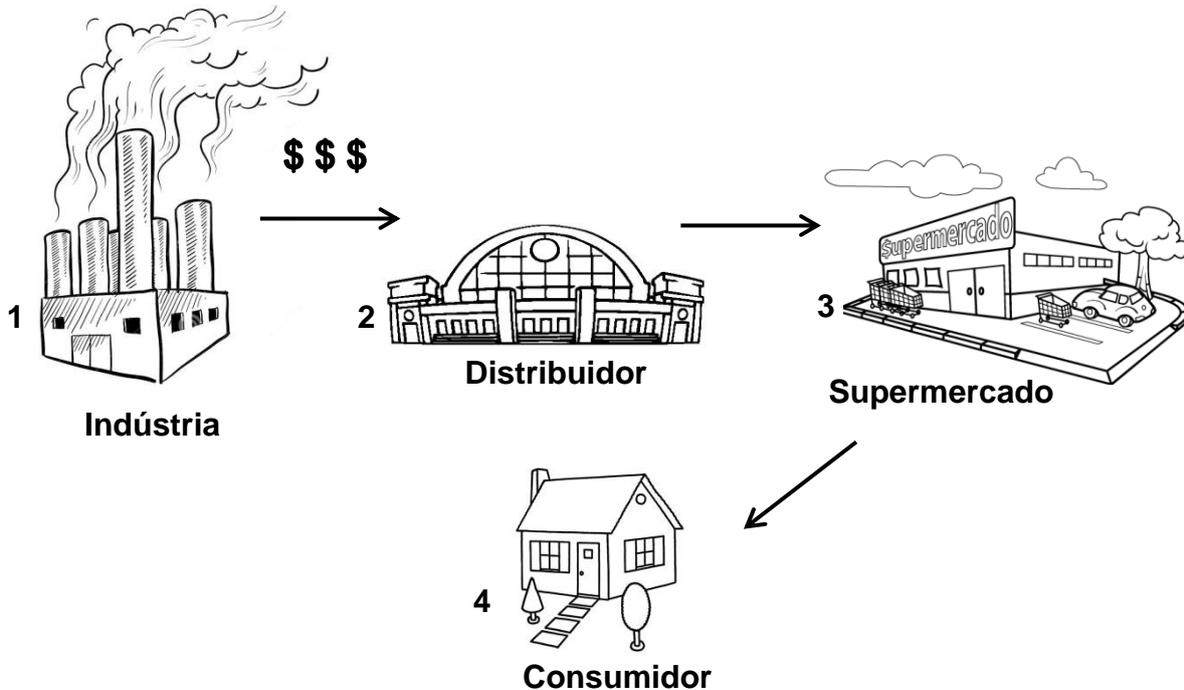
Figura 2 – Esquema de Recolhimento do ICMS antes da ST



Fonte: Elaborado pela autora da pesquisa.

Entretanto por meio da ST, o Estado, agora tem permissão para recolher todo o ICMS incidente por toda a cadeia, consoante se demonstra:

Figura 3 – Esquema de recolhimento do ICMS após a ST



Fonte: Elaborado pela autora da pesquisa.

Observa-se que as operações subsequentes, ou mesmo tributação antecipada, progressiva ou para frente, como já dissemos, tolera o recolhimento do tributo de maneira antecipada pelo substituto, em favor dos demais contribuintes que integram a cadeia produtiva. No entanto, como não se sabe qual será o valor das vendas, porque só ocorrerá *a posteriori*, a base de cálculo é presumida com fundamento em uma média definida por instituto de mercado.

Consoante este método de apuração, surgiram inúmeras discussões, pois, a antecipação, com ou sem substituição, é muito discutida pelos doutrinadores, inclusive quanto à sua constitucionalidade.

Pois, diferente da regra geral que delimita as formas de arrecadações tributárias, o ICMS/ST é pago antes da ocorrência do fato gerador. Segundo Mallmann, é preciso encontrar o equilíbrio entre os benefícios que o instituto proporciona ao fisco, bem como ao consumidor:

As controvérsias doutrinárias a respeito do tema fazem surgir a necessidade de uma análise da substituição tributária, nos pontos em que a mesma é benéfica ou maléfica tanto para o fisco quanto para o contribuinte, e neste ponto se verifica a simplificação da arrecadação como vantagem para o fisco, e a necessidade de proteção as garantias patrimoniais do contribuinte como aspecto a ser observado. (MALLMANN, 2010).

Verifica-se que o alicerce principal deste regime tributário assenta-se sobre a figura do “fato gerador presumido”, ou seja, o relevo normativo que instituiu a ST para a exigência precoce do gravame. Cotejando-se o regime ordinário com a sistemática da ST destacam-se os seguintes aspectos que os diferenciam: a) Pessoal, visto que o sujeito passivo do ICMS/ST não é o indivíduo que pratica a operação (contribuinte substituído), mas o substituto, que fica obrigado tributariamente; b) Temporal, eis que o instante que se considera nascida a obrigação de prestação tributária é o da saída da mercadoria do estabelecimento do substituto e não do substituído; c) Quantitativo, a base de cálculo adotada para fins de cálculo do ICMS/ST é presumido estipulado pela autoridade competente em consonância com as diretrizes do art. 8º, § 4º da LC 87/96⁵.

Os únicos aspectos da hipótese e de incidência permanecem incólumes, considerando como paradigma o regime ordinário, são: a) O pólo ativo da obrigação, qual seja o Estado membro titular de direito de crédito; b) O espacial com as ressalvas ensejadas pela circunstância de aspecto temporal, identificada como a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto; e c) a alíquota da exação.

⁵ Art. 8º. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
[...]

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

Greco, quando menciona que o modelo tradicional de tributação pode coexistir com a figura da substituição tributária, dispõe que para tanto é necessário que tal figura respeite as garantias ao contribuinte:

A competência tributária constitucionalmente conferida comporta todos os modelos operacionais que não contrariem a sua essência, nem o conjunto de princípios do sistema e garantias asseguradas ao contribuinte. (GRECO, 1999, p. 11)

É fato que a figura da substituição tributária, trazida pelo art. 150, § 7º da Constituição Federal é benéfica para o fisco, no que tange a melhoria da arrecadação, por exemplo, para evitar a sonegação de tributos.

Por outro lado há que se agir com cautela no que tange a proteção ao patrimônio e as garantias do contribuinte. Porque, esta nova modalidade gerou certa instabilidade aos contribuintes. Pois ainda não há consenso quanto à possibilidade da restituição dos valores pagos a maior.

Veza que, a criação deste modelo de recolhimento se deu justamente pela facilidade de cobrança do tributo do ICMS por parte do Estado, a grande dificuldade é justamente encontrar proporcionalidade entre os benefícios para o fisco e as garantias patrimoniais do contribuinte. Segundo Greco é possível a paridade entre passivo e ativo porque os princípios podem não ser aplicados sem ser violados, diferentemente das regras (GRECO, 1999).

Entretanto, segundo contemplaremos a diante, os princípios fornecem o caminho para a concepção deste intentado equilíbrio. Possibilitando aos contribuintes e ao estado a preservação de suas garantias.

O questionamento realizado ao assunto, sobre o qual nos debruçamos é quanto à restituição do ICMS pago na hipótese de verificado do fato gerador a menor, como um método de equiparação das partes envolvidas na operação (estado e contribuinte). É possível a restituição/ressarcimento? Quando é cabível o ressarcimento dos valores no cenário atual? No próximo capítulo explicitaremos as possibilidades de restituição permitidas, ou não, pelo Estado a fim de esclarecer as questões trazidas à baila.

4. RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO DO ICMS PAGO A MAIOR

No caso do ICMS a figura da substituição tem previsão no art. 6º da Lei Complementar 87/96, que assim dispõe:

Art. 6º - lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte 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 internas 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 ou serviços previstos em lei de cada Estado. (VADE MECUM, 2009)

Na prática, admitida por lei, na cadeia de produção e circulação de mercadorias, os importadores e fabricantes são atribuídos da responsabilidade de recolher além do tributo devido por sua própria operação, recolher adicionalmente o tributo que presumidamente será devido nas etapas subsequentes.

Nas lições de Rubens Gomes de Souza a responsabilidade por transferência ocorre por disposição da lei expressa da lei:

“Ocorre quando a obrigação tributária depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente”, a **responsabilidade por substituição** “ocorre quando em virtude de uma disposição expressa da lei a obrigação tributária surge *desde logo contra uma pessoa diferente* daquela que esteja em relação econômica que esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio tributado. Neste caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.” (Souza, 1960, pp. 71-72 e 92)

Desta forma, de um modo geral, a responsabilidade por substituição tributária tem fundamento no art. 128 do CTN, pois prevê que “a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa,

vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte”. Neste sentido, a responsabilidade por substituição, o substituto poderá ser obrigado a recolher o tributo, depois do fato gerador (ST para trás), ou antes, do fato gerador (ST para frente), conforme art. 150, § 7º, da CF¹.

Na prática legislativa, na cadeia de produção e circulação de mercadorias atribui-se aos importadores e fabricantes a responsabilidade de recolher além do ICMS por sua própria operação, recolher adicionalmente o tributo que seria devido presumidamente nas etapas posteriores por ST.

Muito estudiosos mais afetos à salubridade dos institutos pregam várias críticas, mormente em razão do desprezo pelo “real” em prol do “presumido”, convertendo o que deveria ser relativo e *juris tantum* em algo absoluto e *juris et de jure*, o que sob o prisma destes doutrinadores, seria tendente macular a sistemática da substituição tributária com a nódoa da inconstitucionalidade.

Alguns aspectos importantes sobre o instituto da ST foram observados por Geraldo Ataliba, entre eles a conjuntura pela qual o responsável não realiza o fato relevante à incidência da obrigação, mas somente é designado pela lei, e a inaceitável possibilidade da carga do tributo ser suportada por terceiro responsável:

- a) a obrigação é estruturada tendo em consideração as características objetivas do fato impositivo implementado pelo contribuinte. O responsável, na verdade, não realiza o fato relevante para determinar o surgimento da obrigação – tão só é posto, pela lei, no dever de prover o recolhimento de tributo decorrente de fato provocado ou produzido por outrem;
- b) os elementos subjetivos que eventualmente concorram na realização do fato, ou na formação da obrigação, são estabelecidos em consideração à pessoa do contribuinte (e não à pessoa do responsável ou substituto). Assim, v.g. os casos de isenções ou imunidades subjetivas, gradações pessoais do imposto de renda na fonte etc.

¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 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.

c) a carga do tributo não pode – e não deve – ser suportada pelo terceiro responsável. Por isso é rigorosamente imperioso que lhe seja objetivamente assegurado o direito de haver (percepção) ou descontar (retenção), do contribuinte, o quantum do tributo que deverá pagar por conta daquele. (ATALIBA, 2005, p.91)

Muito embora haja previsão constitucional que assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, no caso da não consumação do fato gerador presumido, há inúmeras controvérsias que giram em torno do tema. Esse é o ponto central do nosso estudo.

4.1 FATO PRESUMIDO E A ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O maior conflito refere-se à possibilidade de restituição da quantia paga a maior, quando ocorre o fato gerador em valor inferior ao presumido, vez que o art. 150, § 7º da CF, só garantiria a restituição quando não verificado do fato gerador de forma absoluta.

O fenômeno do pagamento a maior ocorre quando o produto, objeto de toda a cadeia é vendido aos sujeitos intermediários, e posteriormente, ao consumidor final que certamente possuem capacidades contributivas distintas, e as operações de venda efetiva não se realizam pelo preço presumido, mas os mais diversos valores.

Podemos citar como exemplo o refrigerante, produto sujeito ao regime de ST progressiva. Uma vez que o imposto já foi pago pelo substituto sobre um preço comum pré-fixado para todas as fases da operação na venda do refrigerante, o ICMS pago por um estabelecimento situado em uma periferia será o mesmo pago por um restaurante de luxo. Todavia, ambos possuem capacidade contributiva distinta, da mesma forma os consumidores que os frequentam, deste modo, os valores cobrados pelo produto serão diferentes.

Tal episódio corrobora a adução de que a ST viola o princípio da capacidade contributiva, insta enfatizar os argumentos de Greco:

Esta objeção é formulada especialmente tratando-se do ICMS e se apóia no argumento de ser este um imposto que, em última análise, onera o

consumidor final. Por conseqüência, uma cobrança por antecipação oneraria alguém que não é o consumidor final, e sim o substituído, que um intermediário entre o substituto e o consumidor final. Esta oneração de alguém que não seja o consumidor final violaria o § 1º do art. 145 da CF de 1988, que consagra o princípio da capacidade contributiva como informador do imposto. (Greco, 2001, p. 70)

De acordo com o entendimento de Greco, não se pode mais considerar a capacidade contributiva apenas sob o fundamento subjetivo, atrelado ao sentido da disponibilidade financeira. A doutrina moderna já o considera um conceito objetivo não vinculado a um “ter”, mas a um elemento indicativo de fato.

Neste conceito doutrinário mais recente a capacidade contributiva brota associado ao pressuposto de fato. Ou seja, um dado de realidade econômica ou jurídica. No ICMS o pressuposto de fato é o ciclo econômico da produção até o consumo da mercadoria, a saber, o fato gerador. Mesmo com tal entendimento, a capacidade contributiva não deixa de ser um conceito indeterminado, mas também não pode ser entendido como um conceito subjetivo. Este princípio apresenta certa margem de indefinição, a ser demarcada na análise de cada situação e de cada tributo; mas, está vinculado à noção objetiva do pressuposto de fato.

Quer dizer que a capacidade contributiva resultará da interpretação obtida da lei, bem como dos princípios e valores constitucionais. E uma vez, que o critério a ser aplicado em concreto é objetivo e ligado ao pressuposto de fato, e não às pessoas individualmente consideradas.

Importante, reiterar a fim de enfatizar que o pressuposto de fato do ICMS é o ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias, até o consumidor final. E neste ditame o ciclo é o pressuposto de fato; sua existência manifesta a presença de capacidade contributiva. E uma vez, demonstrada essa capacidade pela existência do ciclo econômico, pode e deve ser captada pelo imposto. A problemática não estará na tributação sem manifestação de capacidade contributiva, mas no dimensionamento do tributo para que não onere desproporcionalmente a capacidade contributiva manifestada pelo ciclo econômico.

A restrição ensejada por este princípio, portanto, é referente à dimensão do imposto, que não deve superar a capacidade demonstrada. Esta exigência de vinculação à capacidade contributiva estará atendida quando a mensuração dos impostos se reportarem a dados reais, de fato, concretamente apurados.

A propósito a Lei Complementar 87/1996 tem como objetivo que os valores para a fixação da chamada “margem” resultem de levantamentos específicos, feitos para esse fim e em relação a cada produto que venha ser submetido ao regime de antecipação. O intento desta lei é assegurar que o imposto não extrapole a dimensão da capacidade contributiva manifestada no encerramento do ciclo econômico.

Indispensável existir certo grau de certeza quanto à indicação do sujeito passivo e da base tributável, bem como haver um vínculo de inerência entre o fato existente e o fato gerador. O vínculo será rompido, no momento em que não for mais possível, a partir de um fato presente, prever, com certo grau de segurança, o que acontecerá no futuro.

Porquanto, cabe à legislação ordinária, com o auxílio da doutrina encontrar os limites e definir os critérios a serem adotados na criação da figura prevista no mencionado §7º do art. 150.

Por esta razão não há violação ao princípio da capacidade contributiva na figura da antecipação do fato gerador, tal como prevista no §7º do art. 150 da CF de 1988. Haverá violação ao princípio da capacidade contributiva se, em sua aplicação concreta, a legislação e os atos infralegais transformarem exigência em ônus que extrapole a capacidade manifestada pelo pressuposto de fato do tributo (por exemplo, exigindo, em caráter definitivo, maior imposto do que o resultante da alíquota sobre a base de cálculo do imposto na operação a consumidor final). (Greco, 2001, p. 84).

4.2 AÇÕES DIRETAS DE INCONTITUCIONALIDADES: ADIN 1.851/AL, ADIN 2.777/SP E 2.675/PE

É evidente que a simples instituição do regime de ST não implica, por si só a violação ao princípio da capacidade contributiva, a vicissitude que se passa é relativa ao impedimento de o contribuinte que pagou tributo a mais recuperar a diferença. Neste certame, o julgamento do Supremo Tribunal Federal (STF) na ADIn 1.851/AL:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art.150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato 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. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (STF - ADI: 1851 AL, Relator: ILMAR GALVÃO. Data de Julgamento: 08/05/2002)

No referido julgamento, o STF entendeu pela impossibilidade da restituição do ICMS pago a maior, nos casos em que a base de cálculo real é inferior à presumida e que a restituição apenas é devida quando o fato gerador não ocorre.

Quando ocorreu o julgamento desta ADIn 1851-4/AL o contribuinte podia optar pelo regime de substituição tributária, com a vantagem do gozo de incentivo fiscal de redução da base de cálculo, além disso o Convênio ICMS 13/1997 impugnado na ADIn 1851-4 negava a restituição quando o fato gerador efetivo tivesse base de cálculo inferior à base presumida e não exigia a complementação do ICMS caso fosse superior.

Hodiernamente essa discussão sobre o direito à restituição do ICMS-ST pago em razão de fato gerador real inferior ao presumido encontra-se fecunda nas Ações Diretas de Inconstitucionalidades 2.675/PE e 2.777/SP com algumas oposições essenciais a ADIn anterior. No atual contexto da ADIn 2777/SP, a substituição tributária é obrigatória e não concede nenhuma vantagem fiscal aos contribuintes envolvidos; inda o art. 19, II da Lei Pernambucana 11.408/1996², e o art. 66-B, da Lei paulista 6.374/89³ asseguram o direito de receber a diferença do valor recolhido de forma antecipada a título de ICMS no caso do fato gerador ocorrer em valor menor do presumido.

² Art. 19. É assegurado ao contribuinte-substituído o direito à restituição:

[...]

II - do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela prevista na antecipação.

³ Art. 66-B. Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:

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

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

Segundo o informativo STF 455/2007 os julgamentos das ADIns 2.675/PE e 2.777/SP anteriormente mencionadas encontram-se empatadas em 5 a 5 aguardando o voto desempate do Min. Carlos Ayres Brito desde fevereiro de 2007.

Neste íterim o RE 593849 foi analisado pelo STF e recebeu apreço de Repercussão Geral. Fato que trouxe novas esperanças aos contribuintes, ainda mais considerando que a composição dos ministros que participaram do julgamento da ADIn 1851-4/AL não estão mais no Supremo. Desde então, todos os casos que abordam o tema encontram-se sobrestados aguardando a decisão.

Mas, atualmente, o STF e a doutrina ainda estão longe de um consenso estando divididos em duas correntes: a corrente antirrestituição e a corrente pró-restituição, conforme notoriamente verifica-se da análise do Julgamento da ADIn 1851-4/AL.

4.2.1 A corrente antirrestituição

O líder da corrente antirrestituição no STF foi o Min. Nelson Jobim cujo entendimento é adotado pelos Ministros Eros Grau, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie. O argumento cerne desta corrente tem grande proximidade do antigo entendimento supra da ADIn 1851-4/AL; supõe que o fato gerador presumido do ICMS/ST seria definitivo, acatando uma interpretação literal do anteriormente citado art. 150, § 7º, da CF/1988, essa corrente entende que a única condição resolutória do fato gerador presumido seria o aspecto material – a ocorrência ou não ocorrência - suprimindo totalmente o aspecto quantitativo – base de cálculo do ICMS. Desta forma, como a base de cálculo do ICMS/ST não faria parte do fato gerador, não haveria de se falar em restituição do ICMS/ST recolhido a maior, nem mesmo a reivindicação de pagamento suplementar do ICMS/ST recolhido a menor, e assim dispõe:

“O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas,

propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.” (STF, 2003)

Essa interpretação do art. 150, § 7º, da CF sobrepõe a técnica arrecadatória do regime de ST à limitação constitucional do poder de tributar, não respeitando a delimitação constitucional da competência tributária e a vedação a tributação com efeito de confisco. Contrariando o entendimento do STF, vemos a conjectura do Min. Cezar Peluso:

A STf é técnica de arrecadação fiscal que não implica exigência nova de imposto e deve submeter-se aos limites constitucionais do tributo ao qual se aplica. Como é técnica acessória, não desconsidera a relação econômica e jurídica de que participa o substituído, mas antecipa-lhe o recolhimento do tributo com o escopo de tornar mais eficiente a arrecadação e facilitar a fiscalização. Essa relação econômica e jurídica do substituído é elemento essencial do mecanismo de STf e legitimador de sua existência, não mera condição resolutória. Assim, a necessidade jurídica de devolução, no caso de o fato gerador "legitimante" ser inferior ao presumido, é consequência lógico-jurídica do sistema, e não benefício fiscal. Ressaltou, no ponto, que a cláusula de devolução prevista no art. 150, § 7º, da CF, que não admite interpretação literal, nem restritiva, sob pena de ofensa da competência tributária estabelecida na CF e ao princípio da vedação ao confisco, postula e supõe a provisoriedade do recolhimento antecipado, pois, se o fato gerador presumido fosse definitivo, também não se poderia admitir devolução quando o fato legitimante não se realizasse. Acrescentou que a obrigação de restituir o tributo retido a maior teria por fundamento a absoluta falta de competência constitucional do Estado para tributar qualquer parcela que ultrapassasse o valor real da operação ocorrida, o que se daria tanto no caso de não se realizar a operação presumida em sua totalidade quanto no de se realizar em valor inferior ao estimado. (ADI 2675/PE, rel. Min. Carlos Velloso e ADI 2777/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 25.5.2006.

Ademais, ainda em concordância com as razões expostas pelo Min. Cezar Peluso “se o fato gerador presumido fosse definitivo, também não se poderia admitir devolução quando o fato legitimante não se realizasse”. Pois, adução de definitividade do ICMS/ST não condiz com a hipótese de devolução do ICMS/ST quanto o fato gerador não se realiza. Visto que, quando ocorre a dissensão do aspecto material do aspecto quantitativo do fato gerador legitimante é exposto de

forma desconfigurada e totalmente contrário a delimitação do art. 97 do CTN⁴. Yamashita assim considera:

[...] somente a consideração *conjunta dos aspectos material e quantitativo* dá nascimento ao fato gerador “legitimante”, a ensejar a *restituição total ou parcial*, pois a *consideração isolada de apenas um desses dois aspectos* torna incerto seu nascimento, vedando a restituição total *em contradição* com a literalidade do art. 150, § 7º, da CF/1998. (Yamashita, 2013, p. 399)

A corrente antirrestituição ainda defende que a ST no ICMS facilita e otimiza a cobrança dos impostos, e a restituição do pagamento a maior inviabilizaria a ST, seria como despojar-se das vantagens que foram determinantes para a concepção deste instituto. Em contrário a esta opinião, temos o exemplo do Estado de São Paulo que sempre praticou a restituição sem prejuízo das vantagens do regime de ST. Desta feita, tal adução não merece prosperar.

Tal corrente ainda defende que o fato do valor do ICMS integrar o preço de venda do substituto ao substituído, este não teria realizado o recolhimento do tributo ICMS e, portanto, não haveria do que requerer a restituição. O que ocorre neste debate é uma absoluta confusão entre a repercussão jurídica com a repercussão econômica.

A repercussão econômica depende do setor econômico dentro de um cenário concorrencial de oferta e demanda, ou seja, uma série de fatores instáveis de mercado não proporcionando qualquer segurança às relações jurídicas que nela se pautem. Como o direito preza a segurança jurídica como valor fundamental o critério jurídico é o mais estável para a distinção entre tributos que

⁴ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

comportam a transferência do respectivo encargo financeiro e os tributos que não comportam.

A presunção jurídica consiste numa presunção jurídica de repercussão econômica que permite auferir expressamente ao contribuinte direto a repercussão do encargo financeiro ao contribuinte indireto, por meio do sistema de créditos e débitos, exatamente como ocorre no ICMS.

Além disso, para que haja a transferência do ICMS ao substituído o Substituto deveria incluir o ICMS dentro de sua receita bruta⁵. Mas, o art. 3º, § 2º, da Lei 9.718/1998 dispõe que “para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta [...]” o ICMS, quando cobrado pelo vendedor de bens ou prestador dos serviços na ST. Logo, essa exclusão do ICMS/ST impossibilita o substituto de transferir o ICMS como custo do substituído, por se tratar de repercussão jurídica.

Sendo assim, considerando a repercussão do ICMS/ST como jurídica e não econômica, o preço do produto, pago pelo substituído é relativo ao próprio ICMS/ST e não um custo extra no preço da mercadoria ou serviço. E, como o substituído paga efetivamente o ICMS/ST, é óbvio que este possui o direito de requerer a restituição do valor pago a título de ICMS/ST. Da mesma forma entende o Min. Cezar Peluzo:

O argumento só seria válido em caso de incidência monofásica (CF, art.155, § 2º, XII, h), ou de venda a consumidor final, hipóteses nas quais o ICMS não permite repercussão jurídica, ou seja, transferência jurídica do encargo tributário por meio do sistema de débitos e créditos. Salientou, no ponto, que, no regime de STF, no Estado de São Paulo, há duas relações econômicas relevantes; a praticidade pelo substituto e a praticada pelo substituído, e que esta é decisiva para justificar a existência mesma do sistema. *Afirmou que o substituído deve recolher a diferença se seu preço de venda for superior ao presumido*, e que o montante retido será abatido do valor devido de acordo com o mesmo

⁵ A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados

sistema de apuração do regime sem STF, razão por que estaria afastado o argumento de que o valor retido integraria os custos do substituído.

Ante todo o exposto, é lógico o entendimento que os valores estabelecidos pelo o fisco, em face do §7º do art. 150 da CF, em montantes superiores aos praticados no mercado, possibilita o direito à restituição do que foi pago a mais na ST do ICMS pelo substituído.

4.3 LIMITES À PRATICIDADE

Harada, similarmente, considera equivocado o entendimento vencedor do STF, pois entende que se o valor da base de cálculo presumido for diferente do valor real não ocorreu o fato gerador, pois o art. 150, § 7º do texto Constitucional trata de presunção, e não de ficção. Confira:

“Decisões posteriores das Turmas do STF, por conta de interpretação casando as duas expressões antes examinadas, vêm considerando que a tributação antecipada por substituição tributária é definitiva não cabendo restituição ou cobrança complementar na operação subsequente, ignorando por completo o disposto na parte final do § 7º, do art. 150 da CF. Isso é confundir presunção com ficção. Presunção é uma suposição baseada em probabilidades; pertence ao mundo da possibilidade e da probabilidade. Ficção pertence ao mundo da fantasia, do imaginário. O texto constitucional refere-se ao fato gerador presumido e não fictício. E ao prescrever a restituição posterior do imposto pago a mais afastou a presunção absoluta. Comprovando-se a venda do veículo pelo preço inferior ao da tabela do fabricante impõe-se a restituição da diferença”. (JUS NAVIGANDI, 2009, sp.)

Como se verificou as posições sobre a restituição no caso de recolhimento a maior do tributo no caso da substituição são controvérsias. Em respeito aos princípios constitucionais, e com ênfase na proteção ao patrimônio do contribuinte, o presente trabalho filia-se a interpretação segundo a qual é devida a restituição no caso de recolhimento a maior.

Greco entende, com amparo no que dispõe o art. 150, § 7º da CF/88 que se o fato se der em proporções menores que a prevista deve haver a restituição do indébito.

Não há uma autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador). Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se não se der na dimensão originalmente prevista.

Pois bem, o método atual que disciplina a possibilidade de restituição do montante pago a maior por parte dos Estados, permite que ocorra apenas no caso de o fato gerador presumido não se realizar. E quando no caso de ele se realizar no valor inferior ao presumido, entende-se que é incabível a restituição, sob pena de corrupção dos próprios motivos ensejadores do instituto da ST, a saber, o princípio da praticidade. Porque seria necessário apurar de forma detalhada cada operação na cadeia comercial, de determinada mercadoria, até o consumidor final e a eficiência tão almejada nas prestações do estado seria frustrada.

Os fiscos estaduais entendem que a venda da mercadoria ao consumidor final, por qualquer que seja o preço adotado, significa a plena realização do fato gerador. O principal argumento para sustentar essa tese tem por base o princípio da praticidade, como uma faceta do princípio da eficiência.

A praticidade é considerada um princípio geral e difuso que não consta formalmente escrito no ordenamento brasileiro, mas encontra-se implícito nas normas constitucionais. E para implementar a exequibilidade, a comodidade e a viabilidade dos regulamentos, por vezes é utilizada abstrações como métodos generalizados. Mas o que leva a exacerbada dotação da praticidade é que as normas do Direito Tributário são aplicadas em massa e não há meios efetivos de fiscalização da aplicação dessa norma em massa.

E de acordo com o princípio da praticidade o óbice em permitir a restituição dos pagamentos que extrapolem a mensuração feita pelo o Estado, é que o Estado perderia muito tempo e dinheiro na análise de cada pedido, tornando ineficaz o próprio instituto da ST, porque todo o proveito operacional com fiscalização e aumento da arrecadação propiciado pela redução da sonegação fiscal perderia relevância frente ao trabalho de análise de recurso por recurso e devolução dos valores.

Mesmo assim, cumpres destacar que a praticidade não pode prevalecer em face do abuso e do enriquecimento ilícito pelo Estado, conforme dispôs o Min. Marco Aurélio:

O que não posso é olvidar a realidade. Interpretação que leva a enriquecimento sem causa conflita frontalmente, maltrata a Carta da República. Não posso simplesmente sair batendo carimbo. Não posso interpretar, de forma isolada, a parte final do §7º, olvidando até mesmo a natureza, os parâmetros do tributo, distanciando a interpretação desse parágrafo das balizas decorrem da operação realmente realizada, do valor constante do documento respectivo, a não ser que admitamos que sirva o §7º do artigo 150 para majorar tributo de acordo com a deficiência de caixa do próprio Estado e que também sirva ao enriquecimento sem causa. A Carta não o admite, nem mesmo no tocante à relações que envolvam apenas pessoas naturais e jurídicas de direito privado, o que se dirá quanto ao próprio Estado.

Pois, bem, além de ferir direitos básicos do contribuinte, como o de não pagar mais imposto do que o previsto em lei conforme preceitua o princípio da legalidade e tipicidade, desta forma, a não restituição do imposto pago a maior significa cobrança sem amparo legal, logo contraria o Direito.

Esta reflexão está diretamente relacionada à possibilidade de enriquecimento ilícito do estado, no caso da não ocorrência da restituição dos valores recebidos a mais. A praticidade não pode ter um condão de propiciar o enriquecimento sem justa causa.

Não há discordância em relação à necessidade de o Estado ser eficiente. Todavia, a busca pela eficiência não pode ser justificativa para uma ação imoral e ilícita por parte dele. A eficiência deve caminhar lado a lado com os demais princípios constitucionais. Destarte, uma vez, demonstrada a disparidade da presunção ante a realidade de fato ocorrida, a restituição é medida que se impõe.

Importa ao referido mecanismo que sua técnica que não dispense à promoção da justiça fiscal, e sim zele para que os cidadãos percebam a efetividade prática e isonômica das normas tributárias pertencentes ao Estado Democrático de Direito.

CONCLUSÃO

A substituição tributária progressiva é um dos fenômenos mais instigantes para aqueles que laboram com o Direito tributário, estando sobejamente longe de alcançar unanimidade, uma vez que a missão deste instituto pode levar a um perigoso avanço do Estado de acordo com alguns entendimentos doutrinários que levantam aduções de inconstitucionalidade e suscitam inúmeras discussões quanto ao tema.

Sabe-se que os instrumentos de arrecadação se aperfeiçoam em consonância com a adoção da eficiência e praticidade na atividade administrativa do Estado. A própria reforma administrativa trazida pela EC 19/1988 se justifica na busca de novos institutos que permitam ao Estado maior eficiência na prestação dos serviços que lhes estão afetos. E com estas alegações a administração se vale de novos meios, que podem gerar choques econômicos aos contribuintes.

O próprio pressuposto legitimador para a instituição de substituição tributária para frente, conforme buscam os Estados, é que ela representa, na prática, uma tradução do princípio da eficiência. Na verdade, esta interpretação perniciosa do princípio da eficiência abre caminho para os desmandos estatais e para a avidez arrecadatória, atropelando princípios basilares do Estado Democrático de Direito.

No mundo jurídico muito discutiu acerca da constitucionalidade desse mecanismo, questionando, principalmente, a possibilidade de se presumir fato jurídico futuro sob a égide dos princípios da tipicidade e capacidade contributiva tributária e, no que tange ao ICMS, o princípio da não cumulatividade.

Não se pretende aqui, difamar o instituto da ST, pois não se deve olvidar o cristalino valor deste mecanismo na atual sociedade brasileira, posto que, alcança setores economicamente acentuados e de complicada fiscalização, correspondendo à significativa parte da arrecadação dos estados. E, apesar de todas as críticas, de forma inegável proporcionou ao Estado um patamar arrecadatório efetivo.

A pretensão é disseminar a defesa de princípios como a legalidade, a tipicidade e a moralidade, que não devem ser menosprezados em vista da praticidade da atividade estatal. E mais do que isso, não podem suplantar a segurança jurídica do contribuinte e a certeza da tributação. A não devolução do valor pago a maior de ICMS é imoral, ilegal e inconstitucional. O Estado, sob a escusa de ser prático e eficiente, não pode se enriquecer às custas dos contribuintes.

Se o ativo não tem condições de devolver o valor que recebeu indevidamente. Deve-se buscar métodos de formação da margem de valor agregado ou desenvolver novos modelos de compensação automáticos, por meio de um profundo estudo das complexas relações econômicas na sociedade. O que não pode ser admitido é que a sanha arrecadatória prejudique o contribuinte.

A decisão do STF nas ADIns 2.675/PE e 2.777/SP é de suma importância para o cenário tributário nacional. Afinal, a tendência, em tempos de súmulas vinculantes e recursos repetitivos, é uma unificação da jurisprudência dos tribunais na mesma seara da decisão do STF. Ou seja, mesmo sendo uma ação direta de inconstitucionalidade sobre lei estadual, se julgada improcedente terminará por beneficiar todos os contribuintes de ICMS da nação.

O Min. Carlos Ayres Britto tem em suas mãos a oportunidade de moralizar o sistema tributário nacional, enquadrar as Fazendas Estaduais e mostrar que o princípio da eficiência deve ser considerado em relação à atuação do agente público e ao modo de estruturar e disciplinar a Administração Pública, visando aos melhores resultados, como ideia indissociável da Administração Pública.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros. 2013.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros. 2014.

AZEVEDO, Joana Bete Chaves de. **Introdução ao regime de Substituição Tributária progressiva no ICMS**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 456, p.01, mar. 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. São Paulo: Forense. 2015.

Baleeiro, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1951.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros. 2009.

BARRETO, Aires Fernandino. **ICMS: compensação constitucional princípio da não-cumulatividade**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 15, p.62-82, 02 jul. 2016. Mensal.

BARRETO, Aires Fernandino. **Não-Cumulatividade Tributária**. In: MARTINS; Ives Gandra (Coord.).

BARRETO, Nadja Lúcia de Carvalho. **Substituição tributária nas operações interestaduais**: Aplicação de convênios e protocolos. Revista Atualidades

Tributária, Trabalhista, Previdenciária e Comércio Exterior, São Paulo, v. 16, p.77, nov. 2014. Mensal.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses.2013.

Brasil Concursos. Disponível em:

<http://www.jurisite.com.br/apostilas/direito_tributario.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política

Fazendária. **Convênios ICMS**. 2016. Disponível em:

<<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios#wrapper>>. Acesso em: 23 jun. 2016.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. . **Informativo STF**. 2006. Disponível

em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo428.htm>>.

Acesso em: 03 jul. 2016.

BRASÍLIA. Portal da Câmara dos Deputados. Palácio do Congresso Nacional. **Ato Complementar**. 2016 Disponível em:

<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/atocom/1960-1969/atocomplementar-34-30-janeiro-1967-351383-publicacaooriginal-1-pe.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2016.

BRASÍLIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Empate suspende o julgamento de leis estaduais sobre pagamento de ICMS em regime de substituição tributária**. 2007. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=69010>>.

Acesso em: 02 jul. 2016.

BRASÍLIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recursos sobre sistema de cotas, restituição do ICMS e contribuições têm repercussão geral conhecida**. 2009. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=113534>>.

Acesso em: 02 jul. 2016.

BRASÍLIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. . **RE 593849**: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=593849&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 01 jul. 2016.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva. 2013.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **ICM: não-cumulatividade – estorno de crédito**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 9-10, p. 229-263, jul./dez. 1979, p. 243.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 68, p.141-178, jun. 2006.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva.2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros. 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS. 14ª ed. Rev. E amp. São Paulo: Malheiros, 2009**.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Ed. Saraiva, 18ª edição - 2007, p.15.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva.2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência.** 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método.** 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Hipóteses de incidência e base de cálculo do ICM.** São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COAD, Portal. **Regras gerais do Regime de Substituição Tributária.** 2011. Disponível em: <<http://www.substituicaotributaria.com/SST/substituicao-tributaria/noticia/regrasGerais/>>. Acesso em: 31 maio 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 12. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2011. E-Book.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro,** atualização e notas por Misabel Machado Derzi, 11^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2014. E- Book.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A compensação de créditos no ICMS e o princípio da não cumulatividade.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 14, p.56-74, 1996. Mensal

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Não-Cumulatividade Tributária.** In: MARTINS; Ives Gandra (Coordenador). **Princípio da Não Cumulatividade.** São Paulo: Revista dos Tribunais. 2004.

Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2013.

DUTRA, M. D. **A Capacidade Contributiva sob o Enfoque do Supremo Tribunal Federal.** In: Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira, Celso de Barros Correia Neto. (Org.). *Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e STJ.* 1ed.São Paulo: Saraiva, 2012, v. 1, p. 287-317.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério.** São Paulo: Martins Fontes. 2002.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico.** Portugal: Fundação CalousteGulbenkian. 2008.

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 maio 2016.

FERREIRA, Abel Henrique. **O Princípio da Capacidade Contributiva frente aos Tributos vinculados e aos Impostos reais e indiretos.** Disponível em: <<http://www.fesdt.org.br/artigos/06.pdf>>. Acesso em: 14/06/2016

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. **Da legitimidade do contribuinte substituído para pleitear a restituição do indébito à guisa de icms/st:** da inaplicabilidade do art. 166 do CTN. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 68, p.179-203, jun. 2006. Mensal.

GASPAR, Walter. **ICMS Comentado.** 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris Ltda, 1998.426p

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: substituição tributária. Desfazendo equívocos que afetam o princípio da segurança jurídica.** *Jus Navigandi*, Teresina, ano 13, n. 2220, 30 jul. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13246>>. Acesso em: 01/07/2016

ICMS: Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços.

2016. Portal tributário editora LTDA EPP. Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/tributos/icms.html>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

ICMS. 16. ed. Malheiros. São Paulo. 2012.

Império do Direito. São Paulo: Martins Fontes. 1999.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: Comentários á Lei Complementar 87/96**. 2ª

ed. Curitiba: Juruá, 2010. 380p

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo:

Malheiros.2014.

MALLMANN, Thais Caroline. **Substituição tributária**. 2016. Disponível em:

<http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7232&revista_caderno=26>. Acesso em: 01 jul. 2016.

MARQUES, Maurício Dias. ICMS: Regra matriz de incidência tributária e regra matriz do direito ao crédito. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, v. 1, n. 2, p.123-147, jun. 2006.

MASIERO, João Gustavo Bacheга. **Legitimados à restituição do indébito na substituição tributária para frente**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 74, p.44-63, jun. 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de Direito Tributário**. Material e Processual. São Paulo: Saraiva. 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. Saraiva: São Paulo.2012.

MORAES, Bernardo R. de. **Como é bom saber Direito: Ensinos Jurídicos**. 2016. Disponível em: <<https://bomsaberdireito.blogspot.com.br/2015/10/sistema-tributario-nacional-principios.html>>. Acesso em: 20 jun. 2016.

NASRALLAH, Amal. **Falsos mitos criados em torno do sistema de substituição tributária** 2012. Disponível em:

<<http://tributarionosbastidores.com.br/2011/05/29/falsos-mitos-criados-em-torno-do-sistema-de-substituicao-tributaria-do-icms/>>. Acesso em: 01 jul. 2016.

NASRALLAH, Amal. **STF reafirma o entendimento de que o estado não está obrigado a restituir o icms pago a maior por meio do regime da substituição tributária**. 2012. Disponível em:

<<http://tributarionosbastidores.com.br/2012/04/25/st/>>. Acesso em: 01 jul. 2016.

PACHECO, José Antonio. **ICMS/SP: Fatos relevantes que afastam a aplicação do pagamento antecipado por substituição tributária**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 466, p.01-01, maio 2015. Mensal.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. Livraria do Advogado. Porto Alegre: 2014. E-Book.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2014.

PEREIRA JÚNIOR, Dorival Guimarães. **A problemática da restituição do ICMS substituição tributária nos casos em que o fato gerador presumido não se realiza conforme estabelecido**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 97, p.159-171, abr. 2011. Mensal.

PESSÔA, Leonel Cesarino. **Substituição tributária para frente no ICMS e capacidade contributiva**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 113, p.39-50, dez. 2013. Mensal.

ROSA, Dênerson Dias. **Lei Complementar nº 87/96 - Reconhecimento do direito ao crédito de ICMS sobre consumo**. 2003. Disponível em:

<<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1043/Lei-Complementar-no-87-96-Reconhecimento-do-direito-ao-credito-de-ICMS-sobre-consumo>>. Acesso em: 24 maio 2016.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária. Edições Financeiras S/a**, Rio de Janeiro, p.71-92, 28 jun. 2016.

SOUZA, Cláudio Luiz Gonçalves de. **Reflexões sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS**. Fiscosoft Online, São Paulo, v. 450, p.01, 02 jul. 2016. Mensal.

SOUZA, Mariana Padulla de. **A capacidade contributiva sob o enfoque do Supremo Tribunal Federal**. 2014. Disponível em: <<http://marianapadulla.jusbrasil.com.br/artigos/112150407/a-capacidade-contributiva-sob-o-enfoque-do-supremo-tribunal-federal>>. Acesso em: 21 jun. 2016.

ST. RE 213.396-5/SP. Rel Min. Ilmar Galvão. Plenário, j. 02.08.99. DJ de 01.12.2000. Ementário 2014-2.

TRIBUTÁRIO, Portal. **CONVÊNIOS ICMS - O QUE SÃO? COMO FUNCIONAM?** Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/guia/conveniosicms.htm>>. Acesso em: 30 abr. 2016.

WALD, Arnold. **Base de Cálculo para a cobrança do ICMS, nas transferências de armazéns para filiais da mesma empresa**, Revista de Direito Processual, Vol. 19, pág. 236.