

SILÇO MASSAO TAKESHITA
PAULO RICARDO DALLA VECCHIA

**ESTUDO A RESPEITO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COMO FORMA DE
ANTECIPAR RECEITAS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do Título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador Prof. Jaime Bettoni.

CURITIBA

2003

DEDICATÓRIA

A todos os que nos acompanharam na busca do sucesso e que estão presentes atuando nestas conquistas.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela energia transcendente e emanada ao meu ser, e que ajuda não apenas aos que nele confiam, mas, sobretudo, aos que confiam em si próprios.

As nossas famílias pela compreensão e ajuda nos momentos difíceis.

Aos Mestres, pelo incentivo e motivação o que possibilitou transformar os nossos ideais em realizações.

Em especial, ao professor Jaime Bettoni, pela orientação recebida no período de realização do trabalho.

Àqueles que contribuíram direta e indiretamente para realização deste estudo.

PENSAMENTO

"Mais do que máquinas, precisamos de humanidade. Mais do que inteligência, precisamos de afeição e doçura. Sem essas qualidades, a vida será violenta e tudo estará perdido.

O avião e o rádio nos aproximaram. A verdadeira essência dessas invenções clama pela bondade humana, pela fraternidade universal e pela união de todos."

Charles Chaplin
Trecho do discurso final
do filme
O Grande Ditador.
[1939]

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| Tabela 1 - Participação dos Tributos no Total de Receitas Próprias do Paraná no Último Triênio..... | 18 |
| Tabela 2 - Participação da Substituição Tributária na Arrecadação do ICMS..... | 19 |
| Tabela 3 - Participação da Substituição Tributária na Arrecadação do ICMS por Ramo de Atividade..... | 21 |

LISTA DE GRÁFICOS

| | |
|---|----|
| Gráfico 1 - Participação dos Tributos no Total de Receitas Próprias do Paraná no Último Triênio..... | 19 |
| Gráfico 2 - Participação da Substituição Tributária na Arrecadação do ICMS..... | 20 |
| Gráfico 3 - Participação da Substituição Tributária na Arrecadação do ICMS por Ramo de Atividade..... | 21 |

LISTA DE SIGLAS

CF = Constituição Federal

COTEPE = Comissão Técnica Permanente do ICMS

CTN = Código Tributário Nacional

DOU = Diário Oficial da União

EC = Emenda Constitucional

ICMS = Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IPVA = Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

ITCMD = Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doações

LC = Lei Complementar Nacional

RE = Recurso Extraordinário

ROMS = Recurso Ordinário em Mandato de Segurança

STJ = Superior Tribunal de Justiça

RESUMO

DALLA VECCHIA, P. R.; TAKESHITA, S. M. **ESTUDO A RESPEITO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COMO FORMA DE ANTECIPAR RECEITAS.** O presente estudo tratou da Substituição Tributária, regime surgido em meados da década de 40 idealizado por alguns empresários do ramo de panificação e bebidas, que preocupados com a concorrência desleal sugeriram a cobrança antecipada do imposto na fase industrial. Partiu de conceitos que dão sustentação ao regime, culminando com análise de alguns dispositivos da legislação tributária em vigor no Estado do Paraná. Conceituou a Substituição Tributária, estabelecendo relação com o ICMS anterior à emenda nº 3 e a Lei Complementar nº 87/96 e enfocou-a no âmbito da legislação paranaense. O instituto desse regime de tributação surge como resultado de uma busca pelo Fisco, de um instrumento assecuratório de uma arrecadação mais eficiente e que facilite a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes. No Brasil, o instituto da substituição tributária no ICMS tem sido tema de acesos debates de todos que atuam no campo do Direito Tributário. Fisco, contribuintes, legisladores, julgadores e doutrinadores, constantemente, se defrontam com questões e problemas que envolvem este instituto, que vão desde sua operacionalização, até sua legalidade e legitimidade. Objetivou-se com este estudo buscar elementos que facilitassem a compreensão, demonstrar a racionalidade fiscal e a segurança do regime. Nas considerações finais do estudo é possível verificar que a substituição tributária tem mais virtudes que defeitos e pode ser um valioso instrumento a serviço da arrecadação do ICMS, desde que a administração tributária satisfaça os requisitos exigidos pela lei.

Palavras-chave: Substituição Tributária, ICMS, Estado do Paraná.

e-mail: massao@pr.gov.br
vecchia@pr.gov.br

ÍNDICE

| | |
|---|-------------|
| DEDICATÓRIA | II |
| AGRADECIMENTOS | III |
| PENSAMENTO | IV |
| LISTA DE TABELAS | V |
| LISTA DE GRÁFICOS | VI |
| LISTA DE SIGLAS | VII |
| RESUMO | VIII |
| 1. INTRODUÇÃO | 01 |
| 2. METODOLOGIA | 05 |
| 3. DESENVOLVIMENTO | 06 |
| 3.1. CONCEITOS IMPORTANTES PARA O ENTENDIMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA..... | 06 |
| 3.1.1. Obrigação Tributária..... | 06 |
| 3.1.2. Fato Gerador da Obrigação Tributária..... | 09 |
| 3.1.3. Sujeito Ativo..... | 11 |
| 3.1.4. Sujeito Passivo..... | 12 |
| 3.1.5. Sujeição Passiva Indireta..... | 12 |
| 3.1.6. Responsabilidade Tributária..... | 13 |
| 3.2. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA..... | 14 |

| | |
|---|-----------|
| 3.2.1. Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do Imposto..... | 17 |
| 3.2.2. Participação da Substituição Tributária nas Receitas do Estado Paraná..... | 18 |
| 3.3. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS ANTERIOR À EMENDA Nº 3 E À LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96..... | 22 |
| 3.4. A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3..... | 32 |
| 3.4.1. A Imediata e Preferencial Restituição da Quantia Correspondente a Não Realização do Fato Gerador Presumido..... | 36 |
| 3.4.2. Decisão do Supremo Tribunal Federal a Respeito da Restituição ou Complementação dos Valores Pagos em Excesso ou a Menor..... | 41 |
| 3.5. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96..... | 44 |
| 3.6. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO PARANÁ..... | 58 |
| 3.6.1. Aspectos Históricos e Legislação Atual..... | 58 |
| 3.6.2. Espécies de Substituição..... | 64 |
| 3.6.3. A Base de Cálculo e a Base de Cálculo Arbitrada..... | 68 |
| 3.6.4. A Substituição Tributária Sob a Ótica do Superior Tribunal de Justiça..... | 72 |
| I. Julgo Favorável Sujeição Passiva Tributária Antecipada..... | 72 |
| II. Julgo Contrário à Sujeição Passiva Tributária Antecipada..... | 77 |
| 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 82 |
| 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 84 |

1. INTRODUÇÃO

Este estudo visou analisar a substituição tributária como forma de antecipar receitas, sob o ponto de vista de sua legalidade, partindo da legislação anterior à Constituição Federal de 1988 e chegando até a legislação atual, seja no âmbito federal ou estadual e desenvolveu o tema, partindo de conceitos que dão sustentação ao regime, culminando com análise de alguns dispositivos da legislação tributária em vigor no Estado do Paraná.

No Brasil, o instituto da substituição tributária no ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) tem sido tema de discussão entre os contribuintes, legisladores, julgadores e doutrinadores que constantemente se defrontam com questões e os problemas que envolvem este instituto, que vão desde sua operacionalização, até sua legalidade e legitimidade.

O instituto da substituição tributária surgiu como resultado de uma busca pelo Fisco, de um instrumento assecuratório de uma arrecadação mais eficiente e que facilitasse a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes.

A substituição tributária no ICMS sob o aspecto do custo do imposto arrecadado, da racionalidade fiscal e como meio de assegurar ao Fisco maior garantia quanto a cobrança do imposto é um instrumento revolucionário na tributação sob o ângulo de interesse do estado, contudo a doutrina dominante vê sérios problemas no instituto quanto a sua legalidade, sobretudo por ferir direitos fundamentais do contribuinte (industriais, comerciantes atacadistas, produtores,

transportadores, depositários e demais encarregados da guarda de comercialização de mercadorias), além de conflitar com conceitos tradicionais do direito pátrio, principalmente em relação a responsabilidade tributária nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), ao fato gerador e a base de cálculo do imposto, não permitindo definir com segurança o "quantum" tributário a pagar, tornando de certa forma o imposto arrecadado por esta modalidade de tributação, presumido.

A opção por uma proposta tão abrangente, como se sugere, tornaria o trabalho bastante extenso se não tivéssemos optado por delimitá-lo. Pretendeu-se explorar não toda a substituição tributária como forma de antecipar receitas, mas especificamente ressaltar os aspectos jurídicos da substituição tributária; caracterizar o princípio da não-cumulatividade do ICMS, o fato gerador tradicional e o fato gerador presumido e abordar os aspectos operacionais.

Muito se tem dito acerca do assunto, inclusive com inúmeros posicionamentos jurisprudenciais, bem como se constata a existência de dicotomias de interpretação tão grandes que, ainda hoje, não produziram um denominador comum, e, que, conseqüentemente, abrem a possibilidade de se produzir entendimento novo, por meio de pesquisas, análises e conclusões.

A pretensão e o anseio por fazê-lo são grandes, tanto quanto a elasticidade temática sugere, o que, por si só, cria um portentoso motivo justificador de nossa empreitada: a busca de dados à respeito da Substituição Tributária como forma de antecipar receitas.

Porém, o que mais justifica nossa investida em tal instituto, como dissemos alhures, é o grande desconhecimento da sua técnica, dos seus aspectos conceituais

e doutrinários, tornando-se um mito que precisa ser desfeito, discutido, e, principalmente, aprendido.

Portanto, a maior razão deste nosso estudo foi justamente trazer elementos técnicos que sirvam para a compreensão da substituição tributária, sem perder a visão crítica dos aspectos que o cercam, quer seja no contexto da constitucionalidade, da legalidade ou da doutrina.

Esta responsabilidade, considerando-se o aspecto temporal, pode acontecer tanto em relação a fatos geradores presumidos (futuros portanto), bem como a fatos anteriores e momentâneos, e representa a transferência de responsabilidade de recolhimento do tributo para outrem e que gera um universo imenso de questões a serem abordadas.

O questionamento do tema guardava, até o advento da Emenda Constitucional nº 03/93, a mancha da inconstitucionalidade absoluta por falta de previsão no texto maior, e, ainda hoje, reserva dúvidas quanto ao modelo constitucional adotado, tendo-se como ponto de partida a alteração decorrente do Poder Constituinte Derivado.

Há que se ressaltar ainda, à maneira de problematização do tema, nos casos de substituição tributária subsequente, a antecipação do fato imponível para um instante anterior à sua ocorrência efetiva de forma presumida (inclusive no momento das aquisições de determinadas mercadorias). Presunção esta que alcança a base de cálculo do imposto e a margem de lucro arbitrada, estabelecidas em Convênios, e, exageradas às vezes, tendo em vista, que em muitos casos, representam uma época diferente da atual, onde os custos eram totalmente diferentes.

Tendo-se como linha mestra de indagação do que até aqui se disse, temos então, um questionamento a resolver:

Existem formas de compatibilizar a segurança e a racionalidade fiscal do Instituto de Substituição Tributária com a garantia de que o contribuinte não vai ter seus direitos constitucionais lesados?

Considerando o problema apresentado, e tendo em vista os objetivos previamente impostos, pretendeu-se com essa pesquisa, sintetizar a seguinte hipótese:

O conceito tradicional do fato gerador por incidir em cada momento da operação mercantil, pode não atingir os objetivos pretendidos pelo fisco no sentido de antecipar o imposto referente a cadeia comercial, mas sem dúvida representa maior segurança para o contribuinte, na medida em que individualiza com precisão o montante do imposto a ser recolhido.

2. METODOLOGIA

Objetivou-se coletar dados que ressaltassem os aspectos jurídicos da substituição tributária; que caracterizassem o princípio da não-cumulatividade do ICMS, o fato gerador tradicional e o fato gerador presumido e abordassem os aspectos operacionais. Delineou-se uma metodologia descritiva de caráter qualitativo, permeada pela chamada Pesquisa Bibliográfica (livros de literatura especializada, livros de referência informativa e remissiva, publicações periódicas e impressos diversos).

Buscou-se junto a Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, dados correspondentes a receita auferida na forma de Substituição Tributária relativos aos exercícios de 1999 a 2001, que a ressaltam como importante instrumento de arrecadação e fiscalização.

3. DESENVOLVIMENTO

A substituição tributária nasce com o intuito de facilitar a arrecadação de tributos por parte do governo. Seu surgimento se dá de forma simplificada e restrita a poucas mercadorias, porém demonstrando-se vantajosa ao Fisco, foi estendida a vários outros produtos, aumentando sua complexidade. A abordagem de alguns conceitos e elementos relacionados ao assunto são de fundamental importância à compreensão do mesmo.

3.1. CONCEITOS IMPORTANTES PARA O ENTENDIMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1.1. Obrigação Tributária

O Estado, no uso de seu poder soberano, busca junto aos particulares os recursos necessários ao cumprimento de suas finalidades. A maior parte desses recursos vem dos tributos pagos pelos cidadãos. No passado, a relação tributária era uma relação de poder e força, tendo de um lado o Estado a impor coercivamente o peso dos tributos a seus cidadãos; sem concordância expressa destes.

Atualmente, não há dúvida quanto à natureza da relação tributária. É uma relação de direito, pois o Estado não pode impor ao cidadão tributo que não esteja previsto em lei. E mais. Ainda estando previsto em lei, a cobrança de tributos sofre

limitações insculpidas na Constituição Federal, muitas delas elevadas à condição de direitos e garantias individuais, fazendo parte do núcleo imodificável – cláusula pétrea. O Estado faz uso de sua soberania apenas no momento em que dita a lei. A partir daí, tem o direito de exigir o tributo, mas dentro dos estritos limites legais.

A norma jurídica, ao disciplinar as relações humanas no que tange aos direitos e obrigações, cria vínculos entre os indivíduos. Aos direitos de uns correspondem obrigações de outros. Às relações disciplinadas pelo direito dá-se o nome de relação jurídica.

A lei tributária cria para o Estado o direito de buscar junto aos particulares, pessoas físicas ou jurídicas, a receita derivada denominada tributária. Ao direito daquele corresponde o dever destes de cumpri-lo. Sendo uma relação disciplinada pelo direito, podemos concluir ser de natureza jurídica a relação tributária estabelecida entre o Estado e os cidadãos.

O direito costuma ser dividido em direito das coisas, das pessoas e das obrigações. Os dois primeiros são ditos absolutos por sujeitar todas as outras pessoas, não havendo, propriamente, um sujeito passivo preciso e determinado. No direito das obrigações, ao contrário, há claramente um sujeito ativo que pode exigir a prática de um ato ou abstenção de um fato por parte de um sujeito passivo.

O direito tributário regula as relações entre o Estado e os particulares na parte referente à obtenção de receitas denominadas tributárias, que o ente público aplicará nas áreas de saúde, educação, segurança e outras do interesse da coletividade. A obrigação, por sua vez, nasce da lei, do contrato ou do ato ilícito. No âmbito do direito tributário, entretanto, a obrigação só pode originar-se da lei, por força do princípio da legalidade, sustentáculo do estado de direito. Ocorrida a

situação hipotética prevista na lei, o chamado fato gerador a ser analisado no próximo item, nasce para o particular o dever de pagar o tributo e para o Estado o direito de exigi-lo. Sem dúvida, podemos concluir ser de natureza obrigacional a relação jurídico-tributária. Segundo ROSA JR:

Desta forma, o objetivo do Direito Tributário só pode ser alcançado através da imposição feita pelo Estado aos contribuintes para que paguem os tributos instituídos por lei do que resulta ser a relação tributária de natureza obrigacional, que, no entanto, caso contrário da obrigação de direito privado, só pode resultar da lei em decorrência do princípio da legalidade. Em resumo, a relação tributária tem natureza obrigacional porque o Estado tem o poder jurídico de exigir do contribuinte o pagamento do tributo criado por lei, (ROSA JR, 1997, p.98).

O art. 113 do Código Tributário Nacional cuidou da obrigação tributária, dividindo-a em principal ou acessória, de acordo com seus §§ 1º e 2º. O objeto da obrigação tributária principal é sempre de natureza patrimonial. Uma quantia de dinheiro que o particular deve carrear aos cofres públicos, em decorrência do acontecimento da situação hipotética prevista na norma. Trata-se de obrigação de dar. Dar dinheiro ao ente público. O objeto da obrigação acessória, por sua vez, é de natureza não patrimonial. Um fazer ou não fazer, de acordo com o interesse da arrecadação e fiscalização do tributo. Impende, agora, observar que, segundo o dispositivo citado, a obrigação principal decorre unicamente de lei em sentido estrito, enquanto a obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária, significando que esta pode ser criada por decretos, instruções normativas, resoluções e outros atos normativos de hierarquia inferior.

Cabe fazer observação quanto ao § 3º do art. 113 do CTN, segundo o qual, a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Na verdade não há a conversão de obrigação acessória em principal. Como na teoria geral do direito, a

cada prestação descumprida corresponde uma sanção, o descumprimento da obrigação tributária acessória cria para o Estado o direito de exigir a multa correspondente, cujo conteúdo, obviamente, é de natureza patrimonial – dinheiro.

Para finalizar o estudo quanto à obrigação tributária, é útil transcrever a definição de MACHADO (1997, p.56): “Diríamos que ela é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito” .

3.1.2. Fato Gerador da Obrigação Tributária

Conforme está expresso no art. 114 do CTN, *o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*. A expressão fato gerador adotada pelo legislador significa tanto a situação hipotética prevista na norma, quanto aquela ocorrida efetivamente. De acordo com ATALIBA (1973, p.78), “aquela seria a hipótese de incidência e esta o fato imponível”.

Depreende-se do conceito adotado pelo Código Tributário serem simultâneas a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária. A realização pelo sujeito passivo da situação de fato ou jurídica prevista na lei faz nascer para o Estado o direito de exigir daquele o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. É importante mencionar nesse ponto o princípio da tipicidade, segundo o qual, para ser considerada fato gerador do tributo, a ocorrência do mundo real deve satisfazer a todos os requisitos descritos na hipótese legal.

De acordo com NOGUEIRA (1995, p.115), “a lei cria hipoteticamente a figura ou modelo e a consequência tributária somente surgirá se a situação descrita for praticada por alguém, dentro da jurisdição, num dado momento, submetida a uma base de cálculo e alíquota se tratar de tributo avaliável ou apenas de um quantum se o tributo é fixo”.

A hipótese de incidência do ICMS é a realização de operações relacionadas à circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicações. Do trecho transcrito acima, podemos concluir ser necessário à ocorrência do fato gerador do imposto, o preenchimento de seus aspectos adjetivos: temporal, espacial, valorativo e pessoal.

Aspecto temporal – o momento da ocorrência do fato gerador é de importância capital, pois marca o nascimento da obrigação tributária. A lei a ser aplicada ao fato gerador é aquela vigente na data de sua ocorrência. O art. 116 do CTN define o momento em que se deve considerar como ocorrido o fato gerador, dividindo, em seus incisos, as situações de fato e jurídicas. O momento da ocorrência do fato gerador adquire importância fundamental, pois a lei vigente naquela época será a aplicável ao lançamento, ainda que tenha sofrido alterações posteriores.

Aspecto espacial – a lei a ser aplicada é aquela vigente no local de ocorrência do fato gerador, a não ser que haja convênios entre os entes federados reconhecendo-lhes a extraterritorialidade.

Aspecto valorativo – relaciona-se à quantia em dinheiro que deverá ser paga pelo contribuinte, obtida pela aplicação da alíquota à base de cálculo do tributo. Inexistindo a base de cálculo não há que se falar em obrigação tributária.

Aspecto pessoal – relaciona-se aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária. A Constituição Federal, no art. 155, definiu os tributos da competência de cada um dos entes federados. O sujeito passivo é a pessoa que praticou a situação definida na lei como geradora da obrigação de pagar o tributo. Pode ser o próprio contribuinte, se tiver relação pessoal direta com o fato gerador ou responsável, sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorrer de expressa disposição legal.

3.1.3. Sujeito Ativo

Sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público competente para exigir o tributo respectivo, de acordo com o disposto no art. 119 do CTN. Da leitura do dispositivo podemos concluir que não apenas os entes políticos, União, Estados e Municípios podem ocupar o pólo positivo da relação jurídico-tributária, que se baseia na competência para exigir o cumprimento da obrigação e não na capacidade para instituir o tributo. Assim, as autarquias como o INSS podem ser sujeito ativo da obrigação tributária.

A atribuição da competência para instituição de tributos é feita pela Constituição Federal. A criação do tributo, por sua vez, depende de lei a ser editada pelo ente político ao qual a constituição conferiu a capacidade para sua instituição. O ICMS compete aos Estados e ao Distrito Federal, conforme art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988.

3.1.4. Sujeito Passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada por lei ao pagamento do tributo devido ou ao cumprimento da obrigação tributária acessória. Em princípio, o sujeito passivo deveria ser aquela pessoa que externou a característica levada em conta pelo legislador para definição do fato gerador. Dessa forma, seria sujeito passivo, no caso do ICMS, aquela pessoa que promoveu a circulação de mercadoria, pois, teoricamente, as vantagens econômicas advindas da venda seriam auferidas por ela. De acordo com o princípio da tipicidade tributária, o sujeito passivo deve, necessariamente, ser definido em lei. Esta deve estabelecer todos os elementos da obrigação tributária, sem deixar espaço algum a ser preenchido pela administração tributária. Entretanto, o art. 121 do CTN definiu dois tipos de sujeitos passivos: o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador e responsável, quando, sem ser contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição legal.

3.1.5. Sujeição Passiva Indireta

Com relação à sujeição passiva indireta SOUZA (1984, p.97) “divide este tipo de sujeição em duas espécies: sujeição passiva por transferência e por substituição”. Na sujeição passiva por transferência, a obrigação tributária surge contra determinada pessoa – o sujeito passivo direto - e, depois, em razão de um fato previsto na lei e posterior à ocorrência do fato gerador, se desloca contra uma

terceira pessoa – o sujeito passivo indireto. Distinguem-se três modalidades de sujeição passiva por transferência: solidariedade, sucessão e responsabilidade.

SOUZA (1984, p.99) “ainda salienta que na sujeição passiva por substituição, a lei define previamente a pessoa distinta do contribuinte, sobre a qual recairá a obrigação tributária”. Nesse caso, não há deslocamento. Antes mesmo da ocorrência do fato gerador, o terceiro definido pela lei ocupa o pólo passivo da relação jurídico-tributária.

3.1.6. Responsabilidade Tributária

Antes de adentrarmos no assunto responsabilidade tributária é bom transcrever o art. 128 do CTN pois todas as demais regras contidas no Capítulo V estão subordinadas ao comando deste dispositivo.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Depreendem-se do artigo antes citado os pressupostos básicos para a atribuição de responsabilidade tributária. Não basta a previsão genérica do CTN, há necessidade de disposição legal; a lei criadora do tributo deve atribuir a responsabilidade à terceira pessoa de modo expresso; o responsável tributário não pode ficar apenas subentendido. Essa terceira pessoa deve estar vinculada ao fato gerador; pode ser um vínculo qualquer, desde que não seja econômico e direto, porque assim estaríamos diante de um contribuinte e não de um responsável. Finalmente, a lei pode liberar totalmente o contribuinte da obrigação tributária,

ficando esta a cargo exclusivamente do responsável ou pode atribuí-la àquele em caráter supletivo.

A parte final do art. 128, antes citado, leva-nos à conclusão de estar o dispositivo se referindo a todas as espécies de responsáveis tributárias. As classificações dos doutrinadores, entretanto, divergem. MORAES (1999, p.213) "entende que o art. 121 do CTN faz referência ao contribuinte e ao substituto, denominando este tipo de responsabilidade como originária". Para ele, o art. 128 refere-se às demais espécies de responsabilidade nomeando-as de derivada.

3.2. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária consiste numa técnica de concentração da arrecadação do imposto em alguns poucos contribuintes, facilitando, dessa forma, sua fiscalização. Como normalmente os substitutos tributários têm melhores condições econômicas e financeiras que os substituídos, há também, diminuição da inadimplência. Na substituição tributária há a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do imposto a um terceiro vinculado ao fato gerador da obrigação tributária. Há duas espécies de substituição tributária no ICMS: pelas operações posteriores e pelas operações anteriores. A Lei Complementar nº 87/96 menciona também as operações ou prestações concomitantes.

A substituição tributária pelas operações anteriores ou substituição tributária para trás, como também costuma ser denominada, geralmente abrange a saída de produtos agrícolas ou extrativos vegetais ou minerais do estabelecimento do

produtor ou extrator com destino ao industrial. Nesse caso o industrial assume a condição de substituto tributário, responsabilizando-se pelo tributo devido pelo produtor ou extrator, correspondente ao fato gerador ocorrido nas saídas dos produtos daqueles estabelecimentos. A substituição tributária para trás opera-se em relação a fato gerador já ocorrido.

Na substituição tributária pelas operações posteriores ou para frente, o substituto assume a responsabilidade pelo pagamento do tributo relativo ao fato que irá ocorrer futuramente, o chamado fato gerador presumido. Para apuração do *quantum* a pagar, aplica-se a alíquota interna sobre a base de cálculo - um valor fictício apurado, mediante aplicação de um valor tabelado ou obtido por meio de aplicação de margens de valor agregado do produtor até o consumidor final.

Segundo FARIA (2000, p.68) “a origem da substituição tributária do ICMS remonta à década de 40, pouco depois do advento da Emenda nº 3 à Constituição Federal de 1946”. Na ocasião, alguns empresários do ramo de panificação e bebidas, preocupados com a concorrência desleal, sugeriram ao fisco a cobrança antecipada do imposto pelo moinho de trigo e pelas fábricas de cervejas. A modalidade seria vantajosa para os comerciantes honestos e para o fisco. Este receberia o imposto que era sempre sonegado e aqueles teriam o benefício da diminuição da carga tributária, pois o imposto seria calculado utilizando-se uma margem de lucro menor que a praticada efetivamente.

A idéia foi adotada pelo fisco e hoje a substituição tributária é prática generalizada no ICMS. Por vezes temos a implantação do regime sobre produtos que não possuem a mínima condição de serem submetidos a esse tipo de cobrança do imposto. Apenas para mencionar a margem de lucro da farinha de trigo, que no

início da implantação da sistemática era de 40%, hoje chega a 170% em alguns estados.

MACHADO faz relato idêntico. Na condição de consultor jurídico da Associação Comercial do Ceará, manifestou-se contrariamente á substituição, tendo feito a seguinte alerta aos contribuintes:

A questão, como à época sustentamos inutilmente, não deveria ser tratada com visão imediatista. Estava em jogo um princípio. O imposto só deve ser cobrado depois de ocorrida, e conhecida, a realidade econômica que lhe serve de suporte. Admitir a cobrança antecipada do imposto incidente sobre vendas futuras implica admitir o arbitramento do valor de tais operações, e toda possibilidade de arbitramento deve ser vista com cautela, (MACHADO, 2000, p.44).

BECKER traz em sua "Teoria Geral de Direito Tributário" o seguinte conceito de substituição tributária.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária, normalmente, deveria ser aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. Entretanto, freqüentemente, colocar esta pessoa no pólo negativo da relação jurídica tributária é impraticável ou simplesmente criará maiores ou menores dificuldades para o nascimento, vida e extinção destas relações. Por isso, nestas oportunidades, o legislador como solução emprega uma outra pessoa em lugar daquela e, toda a vez que utiliza esta outra pessoa, cria o substituto legal tributário, (BECKER, 1992, p.77).

A substituição tributária em sua forma ideal seria aplicada àquelas mercadorias fabricadas por poucas empresas e vendidas por uma rede espalhada de estabelecimentos varejistas. Ao se concentrar o recebimento do imposto na empresa fabricante, facilita-se o trabalho de arrecadação e fiscalização do imposto. A obrigação que nasceria contra um contribuinte de pequeno porte e com todas as condições para sonegar o correspondente tributo, passa para um substituto tributário de maior porte econômico com todas as condições de fazer frente ao adimplemento da obrigação tributária. Pela sistemática, o industrial embute no preço da mercadoria

o valor do imposto que seria devido quando da saída desta do estabelecimento varejista, na ponta do ciclo econômico-produtivo.

ARAUJO (1998, p.34) condiciona a inclusão de determinada mercadoria no regime de substituição tributária “pelas operações posteriores à obediência de alguns aspectos sistêmicos, quais sejam: poucos produtores, poucos intermediários, muitos pontos de venda a consumidor, grande quantidade de unidades comercializadas na unidade da federação, alta rotatividade de estoque, margens estáveis e conhecidas de valor agregado e importância econômica que resulte em arrecadação do ICMS”.

A denominação substituição tributária, entretanto, é inadequada já que não há propriamente uma substituição. O legislador escolhe essa forma de cobrança do imposto, a obrigação tributária nasce, desde já, contra o substituto tributário, não havendo qualquer relação entre o estado e o substituído. O sujeito passivo da obrigação tributária é o substituto. Quando a hipótese de incidência acontece no mundo fenomênico, o sujeito passivo já está previamente definido na lei. Não há qualquer substituição.

3.2.1. Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do Imposto

A cobrança antecipada do imposto é uma forma deturpada da substituição tributária. A legislação de alguns Estados exige o pagamento antecipado do ICMS, por ocasião da entrada de certas mercadorias em seu território. Nessa forma de cobrança do imposto, tal como na substituição tributária, a administração tributária arbitra uma margem de lucro relativa às futuras operações e exige,

antecipadamente, o correspondente imposto. A diferença básica entre as duas sistemáticas reside no fato de que na substituição tributária o pagamento é definitivo não implicando crédito pela entrada da mercadoria, nem débito pela saída desta. Na antecipação o montante pago será contabilizado no sistema de conta corrente, com débitos pelas saídas e créditos pelas entradas.

3.2.2. Participação da Substituição Tributária nas Receitas do Estado do Paraná

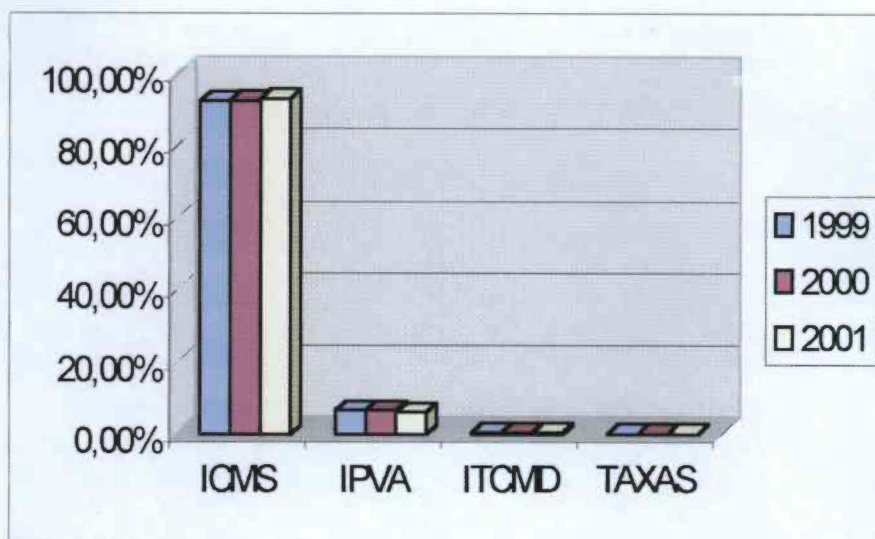
A receita financeira do Estado do Paraná é composta por impostos e taxas cobradas dos cidadãos e empresas. Como podemos observar na tabela 1 e gráfico 1, a seguir apresentados, a participação maior nesta receita refere-se ao ICMS, depois com participações menores o IPVA (Imposto sobre Veículos Automotores), ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações) e algumas Taxas.

Tabela 1 - Participação dos Tributos no Total de Receitas Próprias do Paraná no Último Triênio

| TRIBUTOS/ANO | 1999 | 2000 | 2001 |
|---------------------|-------------|-------------|-------------|
| ICMS | 92,60% | 92,72% | 93,23% |
| IPVA | 6,71% | 6,67% | 6,13% |
| ITCMD | 0,55% | 0,50% | 0,53% |
| TAXAS | 0,14% | 0,11% | 0,11% |

Fonte: Coordenação da Receita do Estado do Paraná

Gráfico 1 - Participação dos Tributos no Total de Receitas Próprias do Paraná no Último Triênio



Fonte: Coordenação da Receita do Estado do Paraná

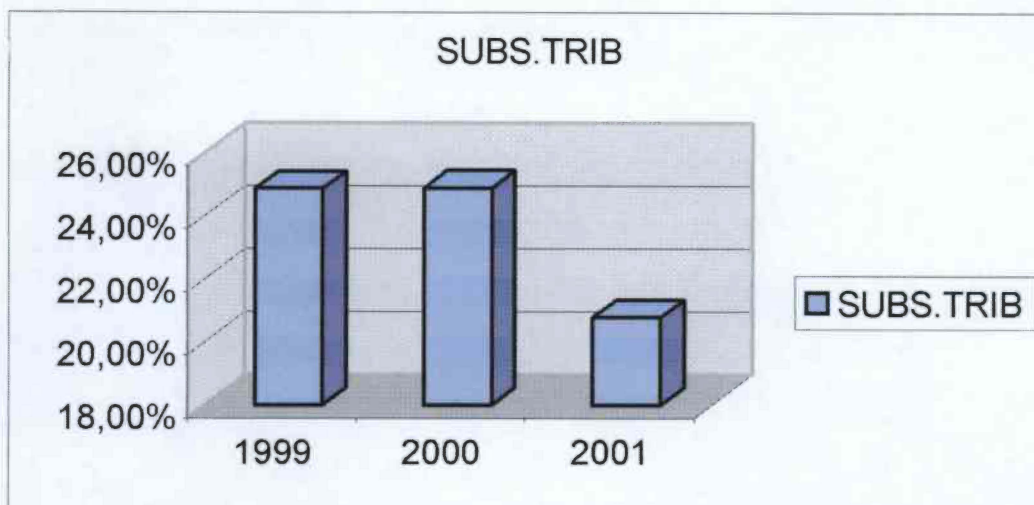
Dentro dos percentuais do ICMS citados anteriormente, verificamos que a arrecadação com relação a substituição tributária é significativa, sendo de 24,87% no ano de 1999, 24,89% no ano de 2000 e de 20,78% no ano de 2001, demonstrados na tabela 2 e gráfico 2. Como podemos observar, houve uma queda significativa no ano de 2001, ocasionada principalmente pelo grande número de liminares concedidas às distribuidoras de combustíveis e lubrificantes no intuito de não efetuarem a retenção do ICMS relativo a substituição tributária.

Tabela 2 - Participação da Substituição Tributária na Arrecadação do ICMS

| TRIBUTOS/ANO | 1999 | 2000 | 2001 |
|--------------|--------|--------|--------|
| SUBST.TRIBUT | 24,87% | 24,89% | 20,78% |

Fonte: Coordenação da Receita do Estado do Paraná

Gráfico 2 - Participação da Substituição Tributária na Arrecadação do ICMS



Fonte: Coordenação da Receita do Estado do Paraná

Dentre os diversos ramos de atividades sujeitos ao regime de substituição tributária, citaremos alguns como exemplo. No ramo de medicamentos temos 63 contribuintes eleitos como substitutos tributários dentro do estado e 141 de fora, enquanto que o número de estabelecimentos varejistas no Estado é em torno de 3.960. O ramo de combustíveis e lubrificantes conta com 94 contribuintes substitutos no estado e 145 de outros estados, ao passo que o comércio varejista atinge aproximadamente 2.762 estabelecimentos. O mesmo ocorre no ramo de veículos, onde os substitutos tributários internos são 6 e os de fora do estado 51, sendo que o contingente de substituídos é de 781 estabelecimentos.

Totalizando os números apresentados acima, temos nos ramos de medicamentos 206 estabelecimentos substitutos e 3.960 substituídos, combustíveis e lubrificantes 239 substitutos e 2.762 substituídos, enquanto que no ramo de veículos 57 substitutos e 781 substituídos. Conclui-se através destes números que a substituição possibilita uma diminuição nos custos para fiscalizar, tornando-se mais

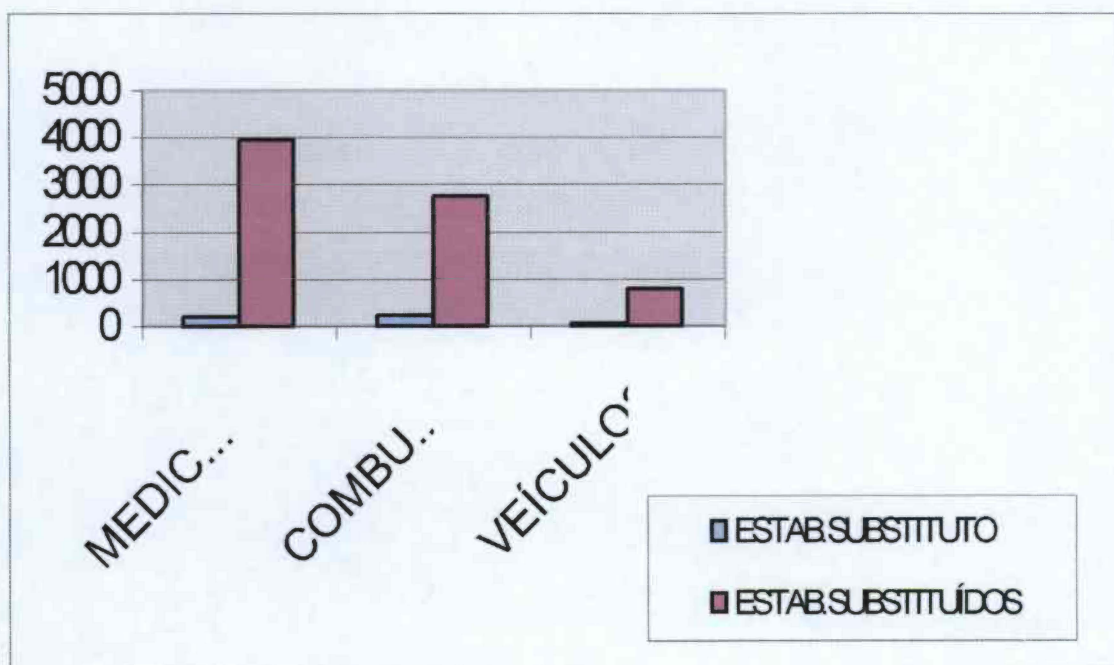
eficaz, haja visto um menor contingente de empresas a serem verificadas. Os dados mencionados estão demonstrados na tabela 3 e gráfico 3.

Tabela 3 - Participação da Substituição Tributária na Arrecadação do ICMS por Ramo de Atividade

| RAMO DE ATIVIDADE | Nº ESTAB. SUBSTITUTOS | Nº ESTAB. SUBSTITUÍDOS |
|--------------------------|------------------------------|-------------------------------|
| Medicamentos | 206 | 3960 |
| Combustíveis/lubrif. | 239 | 2762 |
| Veículos | 57 | 781 |
| TOTAL | 502 | 7.503 |

Fonte: Coordenação da Receita do Estado do Paraná

Gráfico 3 - Participação da Substituição Tributária na Arrecadação do ICMS por Ramo de Atividade



Fonte: Coordenação da Receita do Estado do Paraná

Teremos aproximadamente dentro do Estado do Paraná 1 bilhão de reais por ano arrecadado via substituição tributária. Se considerarmos que boa parte do imposto se dilui nas diversas etapas de comercialização dos produtos, ou seja, do fabricante ao consumidor, passando pelo atacadista e varejista, é bem provável que sem o instituto da Substituição Tributária o montante arrecadado ao final não seria o mesmo.

Assegura também a substituição uma maior eficácia e eficiência na fiscalização, sendo assim, um menor número no universo de contribuintes, utilizando-se conseqüentemente um menor número de auditores fiscais.

3.3. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS ANTERIOR À EMENDA Nº 3 E À LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96

O legislador constituinte de 1988 previu a instituição do regime de substituição tributária no art. 155, § 2º, XII, "b", deixando a cargo da lei complementar dispor sobre o regime. Prevendo uma possível inércia do Poder Legislativo, no que se refere à instituição de normas complementares à constituição e com o objetivo de evitar prejuízos irreparáveis aos Estados e Distrito Federal, fez, ainda, constar do art. 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o seguinte:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até, então o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

.....
§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que

trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Como não foi editada dentro do prazo a mencionada lei complementar, os Estados e o Distrito Federal editaram o Convênio 66/88, que cuidou da substituição tributária para frente em seu art. 25, nos seguintes termos:

Art. 25. A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário:

I – industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;
II – produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes.

O dispositivo, ao disciplinar a substituição tributária sofreu severas críticas de diversos doutrinadores que viram nisso usurpação de função constitucionalmente destinada à lei complementar. Nessa parte, o Convênio 66/88 seria inconstitucional, pois deveria ter se limitado a regulamentar provisoriamente o novo imposto, em vista das lacunas existentes no antigo ICM. O § 8º teria um alcance bem mais restrito que aquele pretendido pelos Estados e Distrito Federal. O dispositivo apenas autorizava os entes federados a instituir normas que regulem a matéria de maneira provisória para instauração do ICMS. Não poderia jamais inovar e criar uma espécie de cobrança do imposto antes mesmo da ocorrência do fato gerador correspondente.

Se a inconstitucionalidade do Convênio 66/88 dá-se em razão de sua incursão em campos já previstos na legislação, porque a autorização constitucional restringe-se à regulamentação das omissões e jamais inovar, devemos admitir que a sistemática era admitida pelo direito anterior à constituição, mas não recepcionada pela nova constituição. Nesse caso o Convênio 66/88 seria inconstitucional por ter

inovado sem a existência do permissivo constitucional e as normas em que se apoiava a substituição tributária para frente seriam incompatíveis com a Constituição de 1988 e, portanto, inaplicável.

A doutrina faz duras críticas ao Convênio 66/88 na parte referente à regulamentação da substituição tributária para frente. Para CARRAZA, o citado convênio deveria ter veiculado apenas normas provisórias necessárias à instituição do ICMS no ano de 1989. Não poderia tratar da substituição tributária, pois esta estava reservada à lei complementar. O autor assim se manifesta sobre a questão:

O Convênio 66/88, a pretexto de disciplinar o instituto da substituição tributária, já definido no art. 128 do CTN (que, como é pacífico, faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da CF), criou a possibilidade de cobrança antecipada do ICMS, que viola a Constituição, pois, como bem assinalou o Min. Garcia Vieira: "a) a base de cálculo é fundada em fictício e estimado valor de tabela; b) o pagamento do tributo (ICMS) é exigido antes da ocorrência do fato gerador, em concreto; c) o substituto tributário é um terceiro estranho ao fato imponível, (CARRAZA, 2000, p. 587).

De acordo com essas opiniões, além de outras irregularidades, o citado convênio ao tentar disciplinar a substituição tributária, acabou criando a antecipação do pagamento, antes mesmo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, contrariando disposições do Decreto-Lei nº 406 e arts. 121 e 128 do CTN. Os convênios posteriores, baseados no Convênio. 66/88 dispuseram sobre a base de cálculo do ICMS substituição tributária e, por isso, suas prescrições estão eivadas de inconstitucionalidade, pois, de acordo com o art. 146 da Constituição de 1988, cabe a lei complementar tratar de normas gerais de direito tributário, especialmente fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos nela discriminados. Os Estados não poderiam legislar sobre esses institutos por meio de convênio, ante a inexistência da lei complementar pertinente.

Baseados nessas opiniões, os contribuintes foram bater às portas do poder judiciário com o objetivo de se verem livres da cobrança antecipada do ICMS. Até o advento da Lei Complementar nº 87/96 o argumento baseava-se na necessidade desta para tornar possível a instituição da substituição tributária. Ao longo do tempo fomos observando mudanças nas táticas dos contribuintes inconformados com o regime, como veremos mais adiante.

O § 8º do art. 34 do ADCT (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias) autoriza os Estados a celebrarem convênio necessário à instituição do ICMS para o ano de 1989. O ponto principal a ser esclarecido é se o ICMS é um imposto novo ou se trata do antigo ICM, principalmente no que tange à circulação de mercadorias. Se puder ser considerado imposto novo, a edição do Convênio 66/88 conforma-se plenamente como a Constituição Federal de 1988. Se for considerado imposto já instituído, ou seja, seria o antigo ICM, aos Estados bastaria a edição de convênio contemplando as omissões decorrentes do alargamento da base tributável do imposto, com a inclusão dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

Para alguns autores, o ICMS é um imposto novo, não podendo prevalecer o entendimento de que na parte referente à circulação de mercadorias seria o próprio ICM. Mesmo a circulação de mercadorias foi inovada tornando o ICMS mais abrangente que o antigo ICM, em razão da inclusão da circulação de combustíveis e lubrificantes sob o campo de incidência do imposto.

Sendo uma inovação no campo tributário pela Constituição Federal de 1988, os Estados, ao editarem o Convênio 66/88, apenas cumpriram uma ordem partida de dispositivo constitucional. Dessa forma o citado convênio, mediante autorização

constitucional, fez as vezes da lei complementar exigida pelo art. 155, § 2º, inciso XII – “b”. Perfeitamente válida, sob o ponto de vista constitucional, a cobrança antecipada do ICMS, nos termos do art. 25 do convênio 66/88. Assim ficou a cargo de cada unidade federada a previsão da substituição tributária na lei instituidora do ICMS.

Apesar de não haver nenhuma referência aos termos “substituição tributária” no Código Tributário Nacional ou em qualquer outra lei federal, o instituto já estava previsto no CTN podendo, em algumas situações, atribuir responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Antes, porém, é útil fazer menção à teoria da recepção. Segundo esta teoria, com o advento de uma nova ordem constitucional, a legislação a ela anterior continua vigorando naquilo que com ela não conflitar. O constituinte de 1988 quis ser mais enfático, talvez até redundante, ao dispor no § 5º do art. 34 do ADCT que, vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.

Segundo TEMER (1995, p.138) “a Constituição nova recebe a ordem normativa que surgiu sob o império de Constituições anteriores, se com ela forem compatíveis. Se houver normas incompatíveis com a nova ordem constitucional, manifesta-se o fenômeno da perda de eficácia”.

Constava do art. 58 do Código Tributário Nacional, revogado pelo Decreto-Lei nº 406/68 previsão para instituição da substituição tributária. O texto foi introduzido pelo Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967. O dispositivo atribuía ao industrial ou comerciante atacadista a responsabilidade quanto ao imposto devido

por comerciante varejista. Definia, ainda a base de cálculo do regime, que consistia em se acrescentar ao preço da indústria o valor correspondente a:

- a) margem de lucro atribuída ao vendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente, ou;
- b) de percentagem de 30% (trinta por cento), calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o Imposto Sobre Produtos Industrializados.

É grande a semelhança entre a redação destes dispositivos e os constantes das leis posteriores que trataram da substituição tributária, na parte referente à definição da base de cálculo do tributo devido por essa sistemática de cobrança.

Como dissemos antes, estes dispositivos foram revogados pelo Decreto-Lei nº 406/68. Este, por sua vez, passou a tratar da substituição tributária com a modificação que lhe foi introduzida pela Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983, ao acrescentar os §§ 3º e 4º a seu art. 6º:

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;

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

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

Não havendo incompatibilidade entre a nova constituição e as leis complementares antes citadas, estas continuam eficazes, de acordo com a teoria da recepção. Muitos defendem a idéia de que a constituição atual não admitia, antes da edição da emenda constitucional nº 3 a substituição tributária. Argumentam os adeptos dessa opinião que se estivesse prevista a sistemática pela constituição, não haveria necessidade da edição da citada emenda. Dessa forma, a Lei Complementar nº 44/83 não teria sido recepcionada pela nova constituição. Ora, a citada emenda faz referência a qualquer imposto ou contribuição não se restringindo apenas ao ICMS.

A antecipação do pagamento deste já estava prevista em normas infraconstitucionais anteriores à atual constituição. Impende, nesse ponto, citar trecho de voto do Min. Moreira Alves, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 190.317-1 SP:

A Lei 406/68, como se vê, foi claramente recepcionado pela vigente Carta Política, contra cujo texto não existe direito adquirido...

A constituição, mesmo antes da emenda nº 3 admitia a sistemática da substituição tributária. Basta observar o disposto no § 2º, inciso XII, "b" do art. 155 da CF/88. Ali está a exigência de lei complementar para tratar da substituição tributária no ICMS. Portanto, tendo o Decreto-Lei nº 406/68 status de lei complementar, supre perfeitamente as exigências constitucionais.

Fica demonstrado estar prevista na legislação anterior a cobrança do imposto pela sistemática da substituição tributária. A substituição, como dissemos, está

prevista nos arts. 121 e 128 do CTN, no Decreto-Lei nº 406/68 e na Lei Complementar nº 44/83.

O convênio 66/88 veio substituir a lei complementar exigida pela Constituição de 1988 para implantação do ICMS. Na pirâmide kelseniana as leis complementares situam-se logo abaixo das emendas à constituição, estando a legislação ordinária subordinadas às suas prescrições, ao tratar de matéria da competência daquelas. As antinomias porventura existentes entre o Convênio 66/88, o Decreto-Lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 44/83 devem ser resolvidas, conforme o § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil: *a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.*

Apesar das resistências dos contribuintes, a maioria dos tribunais, decidiram de forma favorável à tese do fisco, admitindo a substituição tributária para frente.

O Superior Tribunal de Justiça pacificou a questão, apesar de algumas decisões conflitantes a respeito do tema. Vejamos a ementa de acórdão proferido pela Segunda Turma ao julgar o Recurso Especial nº 53.093-8 – PR:

TRIBUTÁRIO – ICMS – VEÍCULOS – COBRANÇA ANTECIPADA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FATO GERADOR – OCORRÊNCIA – CONVÊNIOS ICMS 66/88 E 107/89 – PRECEDENTES STJ E STF.

-A exigência da antecipação do ICMS, na venda de veículos automotores não se reveste de ilegalidade ou abusividade.

-O Decreto-Lei nº 406/68, alterado pela Lei Complementar nº 44/83 e o art. 128 do CTN, que se complementam, consagram a regra da substituição tributária.

-Conforme já decidiu esta Corte, “com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência da lei não se confunde com a cobrança do tributo. O fato gerador do ICM é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.”

-Não discrepa deste entendimento orientação traçada em decisões do STF.

-Recurso não conhecido.

-

Ou ainda a seguinte decisão proferida em embargos de divergência do Recurso Especial nº 53.296 – PR:

EMENTA: Tributário. ICMS. Revenda de veículos automotores. Substituição Tributária para frente. Legalidade.

I – não é ilegal a exigência do recolhimento antecipado, pela empresa fabricante, do ICMS, incidente na revenda de veículos pela concessionária.

II – A legislação infraconstitucional, atinente à chamada “substituição tributária para frente”, continua em vigor, hoje com endosso da Emenda Constitucional nº 3/93.

III – Constituição, art. 155. § 2º, XII, “b”; E.C. nº 3/93. Decreto-Lei 406/68. Lei Complementar nº 44/83. CTN, art. 128. Convênio 66/88 e 107/89.

IV – Embargos de divergência conhecidos e recebidos (Ediv. No Resp. nº 53.296-sp, j. em 24.04.96, Rel. Min. ANTONIO DE PÁDUA RIBEIRO, DJ de 27.06.96)

Interessante, ainda, trazer mais um julgado do STJ sobre a questão. Agora enfocando a substituição tributária de medicamentos e produtos farmacêuticos. Trata-se como exemplo ilustrativo, o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança originado no Estado de Goiás, tendo recebido o nº ROMS 6838/GO, relatado pelo Min. José de Jesus Sobrinho:

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO DE DROGAS. INSUMOS FARMACÊUTICOS E CORRELATOS.

A chamada “substituição tributária posterior”, que já estava autorizada pelo art. 34, par. 8, do ADCT, foi institucionalizada pela emenda constitucional num. 3/1993. Continua em vigor a legislação infraconstitucional pertinente á matéria, inclusive o código tributário nacional. São válidos os convênios celebrados com base no dec. num. 406/1968, alterado pela lei complementar num. 4/93, sendo o estado membro competente para instituir o ICMS (CF/1988, art. 155, I, “b”), devem prevalecer as disposições do código tributário (lei num. 11.651/1991) e de seu regulamento (dec. Num. 3.745/1992) que disciplinam a matéria concernente ao tributo, inclusive a substituição tributária nas operações subseqüentes.

O Supremo Tribunal Federal tratou da matéria RE 202.715-4PR:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS DERIVADOS DO PETRÓLEO. COMÉRCIO ATACADISTA. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

O plenário do STF, no julgamento do RE 213.396, Relator Min. Ilmar Galvão, concluiu pela constitucionalidade do regime de substituição tributária, relativamente à distribuição de veículos automotores, ainda que instituído antes do advento da EC 03/93. Entendimento que, à ausência de peculiaridades relativamente à mencionada atividade, tem aplicação ao presente caso.

Acórdão que não dissentiu dessa orientação.

Recurso não conhecido.

A controvérsia que inicialmente se instalou acerca da legitimidade da substituição tributária ensejou a concessão de dezenas de medidas liminares suspendendo a aplicação do regime para os beneficiários. Deve ficar claro que, conquanto o fisco estava impedido de cobrar o imposto devido por substituição tributária, o mesmo não aconteceu em relação ao imposto devido sob o regime normal de apuração. Apenas antecipação do ICMS estava sendo questionada. Uma vez ocorrido o fato gerador da operação subsequente, exigível tornava-se o imposto.

Apesar de algumas decisões conflitantes em primeira instância e até nos tribunais, o assunto encontra-se, atualmente pacificado, conforme demonstramos pelas ementas trazidas ao corpo deste texto. Portanto, inquestionável a admissibilidade da substituição tributária pela legislação anterior à Emenda Constitucional nº 3 e à Lei Complementar nº 87/96, dependendo, sua instituição apenas da legislação ordinária de cada unidade federada.

3.4. A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3

Com o intuito de encerrar de vez as discussões judiciais acerca da admissibilidade da substituição tributária pelas operações posteriores, o Poder Constituinte Derivado fez promulgar a Emenda Constitucional nº 3, que acresceu ao art. 150 da Constituição Federal o § 7º cujo teor é o seguinte:

§ 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.

A emenda não surtiu os efeitos esperados. Ao contrário, muitos entendem que se houve a preocupação de se editar uma norma constitucional tratando da substituição tributária para frente é porque, antes de sua edição, a sistemática não tinha validade perante a Carta Política. Improcedente, em nossa opinião, tal pensamento. O que o poder constituinte derivado visou foi a pacificação dos conflitos diante da resistência dos contribuintes diante da substituição tributária.

MACHADO (2000, p.212) opina sobre a inconstitucionalidade da E.C. nº 3 afirmando que “o assunto jamais poderia ter sido objeto de deliberação por parte do Congresso Nacional, pois afronta direitos fundamentais do contribuinte, dentre eles o da segurança jurídica e o de só pagar tributos após a ocorrência do correspondente fato gerador”. Como os direitos e garantias individuais estão protegidos pelas cláusulas pétreas, contidas no § 4º do art. 60 da CF/88, o correto seria a rejeição da proposta pela comissão de constituição e justiça do poder legislativo. Para o autor, não deve prevalecer o entendimento de que não há inconstitucionalidade de norma constitucional. O princípio aplica-se ao Poder Constituinte Originário e, estamos

diante de uma manifestação do Poder Constituinte derivado, submetido, naturalmente, às limitações formais e materiais implícitas ou explícitas às modificações de dispositivos contidos na Constituição.

Segundo CARRAZA (2000, p.609) "o art. 1º da EC 3/93 é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio". Este princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponível.

O Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou sobre a constitucionalidade da Emenda nº 3. O Superior Tribunal de Justiça, entretanto, após algumas divergências, firmou entendimento sobre a questão. No item anterior, tivemos oportunidade de transcrever acórdão do STJ, confirmando este entendimento.

O regime da substituição tributária no ICMS obedece fielmente o princípio da legalidade, porquanto foi instituído por Lei Complementar, conforme exigência constitucional. O regime estriba-se no art. 128 do Código Tributário Nacional, no Decreto-Lei nº 406/68, modificado pela Lei Complementar nº 44/83, todos, com natureza de lei complementar, conforme entendimento pacífico da doutrina e dos tribunais. A particularidade diz respeito ao fato gerador e a respectiva base de cálculo. Ressalta-se, aqui, o instituto do fato gerador presumido que, longe de afrontar direitos fundamentais dos contribuintes é, sim, garantia contra a concorrência desleal, fazendo com que o gravame atinja a todos de maneira igualitária. A base de cálculo, por sua vez, tem sua dimensão definida de forma a aproximar-se o mais possível daquela que ocorrerá por ocasião da saída posterior.

Preserva-se, também, no instituto, o princípio da não cumulatividade, na medida em que o valor do imposto retido é obtido mediante aplicação da alíquota prevista para as operações internas do estado destinatário, deduzido do valor do imposto incidente sobre a operação própria.

Incorre, também, confisco, conforme alguns contribuintes quiseram argumentar. Ora o imposto retido pelo substituto tributário é recuperado pelo substituído quando da venda do produto ao consumidor final, por meio de sua incorporação à correspondente base de cálculo.

Da mesma forma, fica incólume o princípio da capacidade contributiva. Quem arca com o ônus do gravame é o consumidor final e não o contribuinte substituído, havendo tão somente antecipação do imposto, cujos efeitos, se forem tomados os devidos cuidados na escolha dos produtos a serem englobados na sistemática, são mínimos. Os cuidados dizem respeito aos requisitos necessários para a inclusão de determinada mercadoria na substituição tributária para frente. Cite-se um deles; o da rotatividade do estoque. Assim o substituído paga antecipadamente, mas não demora a obter o ressarcimento da quantia despendida, por meio da venda ao consumidor final.

O substituído, quando vai adquirir determinada mercadoria, sabe, de antemão, se esta está ou não sujeita à substituição tributária. Não há surpresa. Apenas no que se refere à introdução de novas categorias de mercadorias na substituição tributária poderia haver contrariedade ao princípio, em decorrência da exigência do pagamento antecipado do imposto sobre os estoques existentes. O problema tem sido minimizado pela Administração Tributária, por meio do

alongamento do prazo de pagamento do ICMS da substituição tributária sobre os estoques.

A legislação tributária deve adaptar-se à realidade em que está inserida. Vivemos um momento em que as mudanças em todos os ramos de atividades estão acontecendo em ritmo nunca antes visto. Mercadorias são comercializadas via internet diretamente entre fabricantes e consumidores sem a intermediação de comerciantes. O ICMS ainda está calcado nas formas tradicionais de comercialização e prestação de serviços. O instituto da substituição, embora antigo, como demonstramos, traz em si ares de modernidade, sendo capaz de resolver muitas das questões que certamente serão motivos de conflitos entre os entes federados, já que a chamada reforma tributária desenvolve-se a “passos de tartaruga”.

Dentre os regimes de arrecadação menciona-se o do fato gerador presumido que é pertinente ao tema aqui tratado. Segundo MARTINS:

O regime do fato gerador presumido. A possibilidade consagrada expressamente no art. 150, parágrafo sétimo da Carta Magna, norma inserida pela Emenda Constitucional nº 3/93, enfrentou, e enfrenta, forte resistência, ao argumento de agressão ao princípio da segurança jurídica justamente por tangenciar o esquema clássico fato gerador-obrigação-lançamento. Afirmam seus opositores, “...os impostos apenas incidem sobre fatos geradores ocorridos, e nunca sobre hipóteses,...”. Seus defensores, sob o influxo da praticidade fiscal, admitem a possibilidade desde que seja aplicada a tributos plurifásicos sobre o consumo e com as necessárias salvaguardas (imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.)(MARTINS, 1990, p.19)

A emenda constitucional nº 3, de 1993, que legitimou expressamente a substituição para frente não padece de qualquer vício de inconstitucionalidade, tendo em vista que:

a) antecipação do tributo entende com o tempo de pagamento e não com o tempo de ocorrência do fato gerador e, por isso, não fere o princípio da

legalidade e é largamente empregado no direito positivo com referência a outros impostos, inclusive na própria substituição (imposto de renda);

b) o substituto e o substituído mantêm vínculo econômico no processo de circulação de mercadorias e assim pode a lei estender-lhes o vínculo jurídico da substituição, desde que garantidos o reembolso e a restituição do indébito, em homenagem ao princípio da capacidade contributiva e à idéia de justiça fiscal;

c) a substituição para frente se compagina perfeitamente com o princípio constitucional da não-cumulatividade, eis que preserva a repercussão legal obrigatória ínsita na estrutura da incidência do ICMS, ao determinar a base de cálculo específica para a operação praticada pelo substituído.”

3.4.1. A Imediata e Preferencial Restituição da Quantia Correspondente a Não Realização do Fato Gerador Presumido

A parte final do § 7º do art. 150 da Constituição Federal veio salvaguardar o contribuinte, assegurando-lhe a imediata e preferencial restituição da quantia paga, relativa ao fato gerador presumido não realizado na prática.

O mecanismo dessa restituição está insculpido no art. 10 da Lei Complementar nº 87/96. Embora ainda não tenhamos analisado a substituição tributária a partir dessa lei complementar. Para análise do assunto contido neste subitem faremos menção a vários de seus dispositivos.

A questão aqui posta diz respeito ao alcance da expressão contida no final do § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 – “*assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realiza o fato gerador presumido.*” A restituição efetivar-se-á apenas quando o fato gerador não vir a ocorrer ou cabe, também, quando for realizado em dimensão menor que a presumida.

A Sistemática de substituição tributária para o ICMS foi instituída com o objetivo de minimizar a evasão do imposto, principalmente nos casos em que os pontos de venda ao consumidor final estão pulverizados. Além disso, a adoção da substituição tributária tem o condão de simplificar a fiscalização e arrecadação do ICMS. O número de empresas a serem fiscalizadas diminui consideravelmente. Veja-se o exemplo da indústria de cerveja. Impossível seria realizar fiscalização em cada um dos pontos de venda espalhados pelo país.

Tal forma de cobrança do imposto, estribada no art. 128 do CTN, no art. 6º da Lei Complementar nº 87/96 e na própria Constituição Federal, consiste em atribuir a terceira pessoa relacionada com o fato gerador a responsabilidade por seu recolhimento, antes mesmo da realização do fato gerador. A implementação da substituição tributária pelas operações posteriores, necessariamente passa pela definição da base de cálculo do fato gerador presumido, pois, do contrário, não haveria como fazer a retenção do tributo na fonte. O art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 definiu a base de cálculo para a substituição tributária.

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

I.....

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.*

§

1º.....

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

Todos os dispositivos concernentes à substituição tributária tentam aproximar o fato gerador presumido daquele realizado no mundo fático. Algumas distorções, é evidente, podem ocorrer. Às vezes a favor do fisco, quando o contribuinte vende a mercadoria por preço menor que o previsto para substituição tributária ou a favor do sujeito passivo, quando a situação se inverter. Permitir o ressarcimento ou exigir a complementação do imposto retido seria jogar por terra a simplificação trazida pelo regime de substituição tributária.

CASSONE, assim expõe sobre o fato gerador:

A fim de facilitar a aplicação dos casos concretos, isto é, se o fato se subsume (corresponde, enquadra) à lei, a hipótese de incidência e o fato gerador são decompostos em aspectos, a que a doutrina denomina pessoal (sujeito ativo e passivo), temporal, espacial, material e quantitativo (base de cálculo e alíquota), (CASSONE, 1999, p.181).

A falta de qualquer dos requisitos citados pelo tributarista impede a realização plena do fato gerador do tributo. A substituição tributária, conforme dissemos antes, é forma particular de arrecadação de tributo. A base de cálculo, nesse caso, foi estabelecida pela lei. O legislador jamais teria condições de prever com exatidão o *quantum* do fato gerador presumido; dessa forma, definiu a base de cálculo para fins de substituição tributária de três formas: o preço final ao consumidor, único ou máximo, estabelecido por órgão competente, o preço final para o consumidor, sugerido pelo fabricante ou o preço efetivamente praticado na operação em relação à mercadoria destinado ao ativo permanente ou uso e consumo do contribuinte. Na

falta dos valores antes citados, o legislador permitiu a utilização de outros critérios para dimensionamento da base de cálculo, dentre eles a pauta de valores.

A constituição e a lei garantem a imediata e preferencial restituição da quantia relativa a fato gerador presumido que não vier a ocorrer. A base de cálculo é a prevista em lei, conforme descrito no parágrafo anterior. O fato de o contribuinte ter vendido a mercadoria para o consumidor final por preço inferior ao previsto pela lei, não significa inoccorrência do fato gerador quanto à diferença, não ensejando qualquer forma de ressarcimento ou restituição. O fato gerador presumido ocorreu em toda sua plenitude.

A tese fazendária vai no sentido de considerar que apenas o imposto retido em base superior à prevista em lei dá ensejo à restituição, por tratar-se de imposto pago em quantia superior à devida, conforme está insculpido no art. 165 do CTN.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, consultada pela COTEPE, teve oportunidade de se manifestar acerca do assunto, por meio do Parecer nº 2055/96, onde concluiu:

a) cabe restituição preferencial e imediata do imposto pago, quando o fato gerador presumido não vier a se realizar, devendo ser adotada a sistemática que contemple a hipótese, nos termos do que determina o art. 10 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;

b) qualquer contribuinte que realize o pagamento de tributo em valor superior ao efetivamente devido, seja qual for a modalidade de recolhimento, tem direito à restituição, de acordo com o art. 165 do CTN, hipótese que, na substituição tributária, somente compreende o pagamento a maior de ICMS devido, pela aplicação da alíquota cabível sobre valor superior à base de cálculo estabelecida em lei, ou pelo uso de alíquota superior à aplicável.

Acrescenta-se mais uma possibilidade de restituição, aceita pela administração tributária, além destas listadas no parecer supracitado. Cabe a restituição ou ressarcimento, como denominado na legislação tributária quando o

substituído realiza operação interestadual com mercadoria cujo imposto foi retido a favor do Estado de sua situação. A questão é concernente ao aspecto espacial e pessoal do fato gerador presumido. A presunção inicial foi no sentido de que a operação posterior aconteceria no território em que se encontra o substituído como o fato gerador real aconteceu de forma diversa da prevista, o substituído tem direito ao ressarcimento da quantia despendida no pagamento do ICMS substituição para frente.

Em que pesem as razões do fisco para a defesa da definitividade da cobrança do ICMS substituição tributária, é muito difícil defender tal posição, sem contrariar a unanimidade da doutrina. A simplificação da cobrança não pode, de maneira nenhuma, afastar o direito do contribuinte à restituição, conforme prevê a Constituição Federal de 1988.

Deve-se admitir, entretanto, que a restituição da forma prevista inviabiliza por completo a substituição tributária do ICMS, transformando-a numa simples cobrança antecipada do imposto. A emissão de documentos fiscais com valores inferiores àqueles ocorridos efetivamente é prática constante no âmbito deste tributo. A substituição anulava esta prática de evasão tributária e de concorrência desleal, ao estabelecer a base de cálculo do imposto retido. Prevalecendo o entendimento favorável à restituição, teremos a completa inviabilização da sistemática de cobrança do ICMS por substituição tributária.

3.4.2. Decisão do Supremo Tribunal Federal a Respeito da Restituição ou Complementação dos Valores Pagos em Excesso ou a Menor

Em detrimento as várias discussões envolvendo a questão, com correntes favoráveis e contrárias a qualquer tipo de restituição ou complementação de valores pagas em excesso ou a menor baseado no regime da substituição tributária, o Supremo Tribunal Federal, em 08 de maio de 2002, julgou improcedente a ação direta de inconstitucionalidade, ajuizada pela confederação nacional do comércio contra a cláusula segunda do convênio icms 13/97, colocando um ponto final nesta questão. Este convênio harmonizava procedimentos referentes a aplicação Do § 7º, Artigo 150 da Constituição Federal, como descrito a seguir:

CONVÊNIO ICMS 13/97

Publicação D.O.U. nº 59 de 27.03.97, pág. 6060

O Estado do Paraná não é signatário deste Convênio

Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96 .

O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e do Distrito Federal, na 85ª reunião ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Florianópolis, SC, no dia 21 de março de 1997, tendo em vista o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), e

considerando o disposto na alínea "a", inciso III, do artigo 146, no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal e no artigo 10 da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996;

considerando o Parecer emitido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 2055, de 03 de dezembro de 1996;

considerando a necessidade de harmonizar os procedimentos a serem adotados pelas unidades Federadas com referência às normas atinentes à substituição tributária do ICMS, resolvem celebrar o seguinte

CONVÊNIO

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

Cláusula segunda Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. (grifo nosso)

Cláusula terceira Este Convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Florianópolis, SC, 21 de março de 1997

Vejamos o teor da decisão do Supremo:

Dispositivo Legal Questionado

Cláusula Segunda do Convênio ICMS 013 /97, § 006 º e 007 º do art. 498 do Decreto 35245 /91, na redação do art. 001 º do Decreto 37406 /98, ambos do Estado de Alagoas.

Cláusula Segunda do Convênio ICMS 013 /97.

Não caberá a restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto , sob a modalidade da substituição tributária , se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no art. 008 º da LC 087 , de 13 de setembro de 1996 . Decreto 37406 /98 "Art. 001 º - Passa a vigorar com as seguintes modificações o Regulamento do ICMS , aprovado pelo Decreto nº 35245 , de 26 de dezembro de 1991 .

Art.498 - (. . .) § 001 º - A base de cálculo prevista neste artigo , bem como a relativa à operação própria efetuada pelo sujeito passivo por substituição , nas operações internas e de importação , fica reduzida, de 1º de janeiro a 30 de junho de 1998 , de forma que a carga tributária resulte no percentual de 12% (doze por cento) (. . .) .

§ 5º - O benefício contido no § 001 º é opcional , ficando condicionado à manifestação expressa , do contribuinte substituído , pela adoção do regime de substituição tributária , mediante a celebração de Termo de Acordo em Regime Especial com o Fisco , instrumento que estabelecerá as condições para operacionalização dessa sistemática de tributação , especialmente quanto à fixação de cálculo .

§ 6º - Para fins de habilitar-se à fruição do benefício de que trata o § 001º, deverá ainda o contribuinte substituído atender cumulativamente às seguintes condições:

- não tenha ajuizado ação contra a sistemática de substituição tributária, ou, caso tenha promovido qualquer ação nesse sentido, abdique expressamente, pela desistência homologada judicialmente, comprometendo-se a não intentar nova demanda com o mesmo objetivo;
- não tenha protocolizado, na instância administrativa ou na judicial, pedido de devolução do ICMS decorrente da diferença do preço praticado em relação ao valor que serviu de base de cálculo para a substituição tributária, ou, caso tenha pedido de tal natureza em tramitação administrativa ou judicial, desista expressamente da solicitação, comprometendo-se a não pleitear qualquer devolução do tributo em virtude da referida diferença;
- não tenha lançado, na conta-corrente do ICMS, créditos que tenham como origem a diferença a que se refere ao caso tenha promovido tais lançamentos, proceda ao estorno, ou recolha de imediato o montante pertinente aos créditos assim apropriados.

§ 7º - Perderá o benefício previsto no § 001º o contribuinte que vier a descumprir o compromisso firmado em qualquer dos incisos do parágrafo anterior, obrigando-se ao recolhimento imediato do tributo relativo à diferença decorrente da aplicação da sistemática normal de tributação, em cotejo com o regime de tributação com base de cálculo reduzida.

Decisão do Mérito

O Tribunal, por unanimidade, conheceu, em parte, da ação e, nesta parte, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e o Presidente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, julgou improcedente o pedido formulado na inicial e declarou a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997. Falaram, pela requerente, Confederação Nacional do Comércio – CNC, o Dr. Hamilton Dias de Souza, pelos requeridos, Governador do Estado de Alagoas, o Dr. Aluísio Lundgren Corrêa Regis, Procurador do Estado, e, pelo Governador do Estado de Minas Gerais, Dr. José Alfredo Borges, Procurador do Estado. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Nelson Jobim. - Plenário, 08.05.2002.

Isto posto, decidiu o Supremo Tribunal Federal que não há restituição ou complementação de valores do ICMS, decorrentes de cobrança efetuada sob a modalidade da substituição tributária, no casos em que realizar com valor superior

ou inferior àquela estabelecida com base no artigo 8º da Lei Complementar 87. (Base de Cálculo do ICMS de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária).

No Estado do Paraná em razão do mesmo não ser signatário deste Convênio, estas restituições ou complementações do ICMS estavam ocorrendo normalmente. Porém dado o parecer final do Supremo e em cumprimento a mesma fica reconhecido o direito a este imposto somente em relação a fatos geradores ocorridos até 07 de maio de 2002, independente da data da protocolização do pedido.

Há que se deixar claro ainda, que o estabelecido no final do Artigo 150, parágrafo 7º da Constituição Federal continua em vigor, haja vista, que se trata de restituição quando não se realizar o fato gerador presumido.

3.5. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96

A Lei Complementar nº 87/96 veio derrogar o Convênio 66/88, cumprindo as determinações do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988. Interessa-nos, neste trabalho, a parte da citada lei que cumpriu o disposto na alínea "b". Dessa forma do art. 5º ao 10º a lei complementar trata da substituição tributária do ICMS.

Transcreveremos cada um dos artigos citados para, a seguir, fazer os comentários que lhes são pertinentes.

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

A responsabilidade tributária, como vimos, se dá por transferência ou por substituição. Nesta, no momento da ocorrência do fato gerador, o responsável por substituição já ocupa o pólo passivo da relação jurídico-tributária. Naquela, ao contrário, a obrigação nasce contra um sujeito passivo e depois, em decorrência de fato superveniente como o descumprimento de norma tributária ou interesse comum na situação constituidora do fato gerador, a obrigação é transferida para um terceiro.

O art. 5º parece não inovar no campo da responsabilidade tributária. Entretanto, numa leitura mais atenta concluímos que o legislador estadual pode responsabilizar qualquer terceiro pelo pagamento do imposto devido, desde que por seus atos e omissões tenha concorrido pelo não pagamento do tributo. O consumidor poderia ser responsabilizado pelo pagamento do imposto devido na compra de determinada mercadoria. Se não exigiu a nota fiscal sua omissão contribuiu para o inadimplemento da obrigação por parte do contribuinte, o comerciante. Qualquer imputação de responsabilidade ao cidadão nestes termos ultrapassará as raias do razoável. Não podemos, todavia, descartar totalmente a hipótese. MARTINS (1996, p. 75), "ênfatiza a existência de norma aprovada na Argentina, punindo todo cidadão que comprar mercadoria e não exigir a nota fiscal".

"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".

O artigo permite a responsabilidade por substituição tributária. Como cuidamos da conceituação do instituto linhas atrás, não há necessidade de repetição. Merece comentário, porém, a atribuição da responsabilidade ao

depositário a qualquer título. Temos uma gama enorme de depositários, indo do armazém geral ao cidadão que no interesse do Estado se dispõe a se tornar depositário de mercadorias encontradas em situação irregular ou em execução fiscal. A substituição tributária pressupõe a possibilidade de o substituto recuperar o valor do imposto pago por substituição tributária, seja anterior ou posterior. Nas posteriores, o substituto acrescenta o montante do imposto ao valor das mercadorias. Nas anteriores, obviamente, desconta tal montante do valor a pagar ao substituído. O depositário não tem possibilidade de assim proceder. Como irá recuperar o imposto pago não sabemos. No caso de atribuição a armazém geral pelas saídas subseqüentes de mercadorias depositadas, o valor do ICMS seria incluído no preço cobrado pelo depósito? São perguntas que não sabemos como responder.

A constitucionalidade deste artigo 6º é questionada por boa parte da doutrina. O legislador constituinte delegou ao legislador complementar a competência para dispor sobre substituição tributária e este jamais poderia ter transferido a atribuição ao legislador ordinário estadual, já que ao assim dispor estará tratando da competência legislativa, assunto reservado ao legislador constituinte. Ao introduzir no texto da lei a expressão "*lei estadual poderá...*" o legislador complementar seguramente não está dispondo sobre substituição tributária, mas apenas fazendo sobre ela uma simples referência. MACHADO (2000, p. 77) faz a seguinte observação sobre o exposto, "com efeito, aquele dispositivo da Lei Maior diz caber à Lei Complementar dispor sobre substituição tributária. Não pode a lei complementar, a pretexto de fazê-lo, transferir essa atribuição ao legislador estadual. Se o faz está a desmentir a Constituição, negando-lhe de frente a supremacia."

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

A atribuição de responsabilidade pode incidir sobre uma ou mais operações. Isto significa que a substituição pode englobar toda a cadeia de circulação da mercadoria ou envolver apenas uma ou algumas de suas etapas. O industrial pode ser substituto somente até a operação realizada pelo atacadista, ficando as operações destinadas aos varejistas e consumidores na sistemática normal de apuração do imposto. Convenhamos, uma das principais virtudes da substituição tributária é a concentração da arrecadação e fiscalização do tributo. Não tem o menor sentido instituir o regime somente até o atacadista. O contrário, porém, pode ser viável. Atribuir a condição de substituto ao atacadista pelas operações posteriores, destinadas ao varejista e consumidor final.

O parágrafo menciona todas as espécies de substituição tributária. Antecedente, concomitantes e subseqüentes. A novidade fica por conta das operações concomitantes. CARRAZA ao tratar sobre a Substituição Tributária, salienta que:

Confesso que não sei, mas vou perguntar ao legislador complementar...mas acho que na Lei Complementar há um contra-senso. Com efeito ou a substituição tributária é “para trás” ou “para frente”. Como tertio non datur, não pode ser algo e não ser ao mesmo tempo Talvez, a substituição tributária concomitante seja algo que não é substituição tributária, mas simples diferimento... (CARRAZA, 2000, p. 102).

O termo concomitante significa aquilo que acompanha, que se produz ao mesmo tempo, simultaneamente. Daí alguns entenderem acontecer a substituição

concomitante na substituição do contratante do frete. Se este for um industrial substituto e contratar serviço de frete para a mercadoria sujeita à substituição tributária, estaria sendo substituto simultaneamente em relação à mercadoria e ao serviço de transporte.

A substituição tributária pelas operações anteriores, também conhecida como substituição tributária “para trás”, consiste na atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto cujo fato gerador já aconteceu. Normalmente o substituto possui melhor organização administrativa e condições econômicas que o substituído. Na prática há o diferimento do pagamento do imposto devido na operação anterior. O industrial adquire matéria-prima junto ao produtor rural e paga o ICMS desta, por ocasião da entrada das mercadorias em seu estabelecimento ou ao tempo da saída dos produtos industrializados.

Na substituição tributária para trás não há praticamente controvérsias jurídicas, devido ao fato de que, nesse sistema, o substituto é beneficiado pelo diferimento do pagamento do imposto. Aqui o critério preponderante para atribuição da responsabilidade por substituição é o da organização administrativa. Como geralmente o extrator e o produtor rural não estão obrigados à emissão de documentos e escrituração de livros fiscais, a atribuição da responsabilidade ao industrial é vantajosa, também, para o fisco que, dessa forma, tem meios de fiscalizar a regularidade das operações, mediante o exame da documentação e livros do substituto.

A substituição para frente já foi por demais analisada nos itens anteriores, remetemos, então, o leitor ao parágrafo 1º da LC 87/96.

A parte final do parágrafo estende a substituição tributária ao imposto devido nas operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto. Trata-se do chamado diferencial de alíquotas. A denominação é óbvia. A alíquota interestadual é menor que a interna do Estado de destino. O diferencial é obtido da diferença entre as duas. Nestas operações como não haverá operação subsequente a base de cálculo do ICMS diferencial de alíquota é o valor da operação. Exemplo desse tipo de operação seria a aquisição no Estado de São Paulo de pneus por empresa transportadora estabelecida em Goiás. Como os pneus estão sujeitos à substituição tributária, o diferencial de alíquota, correspondente a 10% (dez por cento) deverá ser recolhido antecipadamente pelo substituto tributário, no caso, a fábrica de pneus.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

A técnica utilizada pelos Estados, nesse caso, é incluir o máximo possível de mercadorias na sistemática da substituição para frente e, depois, manter o regime apenas para aquelas que interessarem. A lei prevê a substituição para todas as mercadorias, mas vem um decreto e excepciona grande parte delas, mantendo o regime somente para as que interessarem. Dessa forma, se, em um dado momento, o poder executivo resolver incluir mais algumas no regime, basta a edição de um decreto, sem necessidade de aprovação legislativa e obediência ao princípio da anterioridade.

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

A norma no § 7º pretende alcançar aqueles casos em que as mercadorias objeto da operação estão sujeitas ao regime e, entretanto, não há figura do substituto tributário expressamente definida. Pretende a lei alcançar uniformemente todos os contribuintes que adquirem mercadorias sujeitas à substituição tributária, seja no mercado interno, seja no externo.

Para exemplificar, digamos que dois contribuintes varejistas adquirem mercadorias sujeitas ao regime, um no exterior e outro de indústria aqui localizada. Como o industrial é o substituto natural o adquirente no mercado interno arcará com o ICMS da substituição tributária. Se não existisse a norma do § 7º o varejista adquirente de mercadoria sujeita à sistemática de retenção na fonte pagaria apenas o ICMS normal por ocasião do desembaraço aduaneiro. O imposto correspondente à operação subsequente haveria de ser pago nos prazos previstos na legislação após a venda da mercadoria ao consumidor. Criar-se-ia, sem dúvida, uma situação injusta para o adquirente no mercado interno.

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

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

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

I - da entrada ou recebimento da mercadoria ou do serviço;

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

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

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

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

§ 4º A margem a que se refere 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.

Distinguem-se duas espécies de base de cálculo. Uma relativa à operação já acontecida e outra referente à operação que ainda irá acontecer.

Uma vez efetivamente acontecida a operação como no caso da substituição tributária para trás, não haveria outra base de cálculo possível que não o valor da operação, embora, para o caso dos produtores rurais os estados ainda teimem em utilizar como base de cálculo a pauta de valores. Mas, de qualquer forma sendo esta aceita pelo remetente das mercadorias será, então, o próprio valor da operação.

Os incisos do § 1º tratam do momento de pagamento do imposto devido por substituição tributária pelas operações anteriores. Os incisos I e II correspondem a formas de pagamento que serão previamente adotadas por ocasião da instituição do regime. O substituto paga o imposto quando da entrada da mercadoria ou quando esta for objeto de saída de seu estabelecimento. Mencione-se como exemplo o caso

da indústria de óleo de soja. A soja está submetida ao regime aqui tratado. O imposto devido pela operação correspondente à saída do produto do estabelecimento do produtor, deve ser pago por ocasião de sua entrada no estabelecimento industrial. Entretanto, mediante Termo de Acordo de Regime Especial, poderá o ICMS referido ser pago englobadamente com o imposto devido pela saída do óleo de soja.

O inciso III trata de situação residual se, por qualquer motivo, não ocorrer os fatos previstos nos incisos I e II, o imposto será exigido. Nada mais lógico já que o fato gerador da operação anterior já aconteceu e apenas deixou de ser exigido por força deste regime. Assim, em caso de sinistro, destruição ou qualquer outra causa de perda da mercadoria, devido será o ICMS por substituição para trás.

Para as operações seguintes três são as bases de cálculo possíveis, todas elas tentando aproximar-se o máximo possível do valor que será praticado na situação fática futura.

A primeira delas toma como base o valor efetivamente praticado pelo substituto acrescido dos valores do frete, seguro e demais encargos e da margem de valor agregado. Como o ICMS é um imposto multifásico, em cada fase há agregação de valores que, além de cobrir os custos do empresário, propiciam-lhe obter o retorno do capital investido, sob a forma de lucro. Como a substituição incide até a ponta da cadeia circulatória da mercadoria, diversas margens vão se agregando ao preço inicial da mercadoria, na seqüência fábrica-atacadista-varejista-consumidor. Essa margem de agregação é obtida por amostragem, informações ou outros elementos, conforme o § 4º supra.

Se o preço da mercadoria for tabelado por órgão público, necessariamente será tomado como base de cálculo para a substituição tributária para frente. O fato gerador presumido, em seu aspecto valorativo, tentará na medida do possível aproximar-se do valor a ser praticado na futura operação. Ora, sendo este valor tabelado pelo governo necessariamente será tomado como base de cálculo do imposto. Não pode ser maior nem menor porque assim o próprio Estado estaria em contradição. Para venda determinaria um preço e para cobrança do imposto outro. Tal situação está completamente fora de cogitação.

Já para as mercadorias com preço de venda sugerido pelo fabricante, sua utilização como base de cálculo para o ICMS substituição tributária é facultativa, em razão de o substituído poder praticar preço diferente daquele em suas vendas.

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

O parágrafo acima determina a forma de apuração do imposto devido por substituição tributária pelas operações posteriores. Esta sistemática presume o fato gerador da operação com o consumidor final. Então deve ser aplicada a alíquota interna do Estado destinatário sobre a base de cálculo prevista. Do valor assim determinado será deduzido o imposto correspondente à operação própria do substituto.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

O disposto no art.9º decorre da autonomia dos entes federados. A lei de cada Estado vale dentro de seu respectivo território. A atribuição de responsabilidade tributária a contribuinte estabelecido em outro estado depende, logicamente, de convênio. Nem precisava estar escrito. Ninguém, nem nenhum contribuinte é obrigado a fazer ou deixar de fazer qualquer coisa senão em decorrência de previsão legal. A responsabilidade tributária é *ex lege*; se a lei de determinado estado só tem eficácia em seu território, de nada adianta ela atribuir a condição de substituto tributário para contribuintes de outro estado. Daí a necessidade de celebração de convênio entre os estados para a substituição tributária em operações interestaduais.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

O § 1º define os contribuintes a quem poderá ser atribuída a condição de substituto tributário nas operações interestaduais com petróleo, combustíveis e energia elétrica, quando destinados à comercialização ou industrialização. A condição de substituto poderá ser atribuída ao remetente do petróleo ou derivados, bem como à empresa geradora ou distribuidora de energia elétrica.

O imposto pertence, em sua totalidade, ao estado destinatário das mercadorias, por força do inciso XII do art. 155 da Constituição Federal de 1988, que prevê a não incidência do imposto sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. A não incidência é para as operações interestaduais. A substituição tributária para frente alcança os fatos geradores que irão ocorrer no estado destinatário. A sistemática não contraria, como argumentaram alguns contribuintes, o disposto no citado inciso XII.

Indiscutível, portanto, o fato gerador da substituição tributária. Está claro, esta não incide nas operações interestaduais, mas na operação seguinte a realizar-se no território do Estado destinatário. Podem os contribuintes discutir a constitucionalidade do regime de substituição tributária, enquanto a questão não for decidida pelo Supremo Tribunal Federal. Discussão quanto a hipótese de incidência da substituição tributária do petróleo, combustíveis e energia elétrica é impertinente. Se a circulação destas mercadorias acontece no estado de destino, o fato gerador conforma-se perfeitamente à Constituição de 1988.

A exigência do pagamento antecipado do imposto incidente em operações com as citadas mercadorias, com destino ao consumidor final contribuinte ou não do imposto, funda-se no inciso III do § 1º do art. da referida lei complementar.

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Entretanto, outra questão deve ser discutida. Conforme vimos, a lei complementar atribuiu o imposto nesses casos à unidade federada de destino do petróleo, seus derivados e a energia elétrica. Cabe, então, análise baseada nos dispositivos constitucionais pertinentes. Vejamos o conteúdo do art.155, § 2º, VII, da Constituição Federal:

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

.....
VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;*
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;*

A própria constituição determinou de quem é a competência para cobrar o imposto nas operações interestaduais destinando mercadoria ao consumidor final não contribuinte do imposto. Um consumidor final residente em determinado Estado adquire mercadorias em outro. A alíquota prevista para a operação, segundo a Constituição Federal é a interna do Estado remetente. Veio a lei complementar e modificou a competência para cobrança do imposto no que tange às operações com o petróleo e derivados.

De acordo com o art. 7º do CTN a competência tributária é indelegável e o art. 6º do mesmo código determina que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas dos Municípios e Distrito Federal. A lei complementar não tinha

competência para dispor da forma que dispôs no caso das aquisições dos mencionados produtos por não contribuintes do ICMS em operações interestaduais.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Este artigo veio normatizar a previsão contida no final do § 7º do art. 150 da Constituição Federal que garante a imediata e preferencial restituição do ICMS pago em razão da não realização do fato gerador presumido. Além da discussão a que nos referimos linhas atrás, no que se refere ao fato gerador ocorrido com base de cálculo menor que a presumida, a doutrina lança severas críticas a esse dispositivo, já que, não havendo deliberação acerca da restituição solicitada, apenas após noventa dias o contribuinte poderá creditar-se do imposto indevidamente pago. Noventa dias não é imediato e nem, tampouco, representa restituição preferencial.

Ao fisco deveria ser dado prazo para deliberar sobre o cabimento da restituição. A administração tributária precisa verificar se realmente não houve operação posterior ou, se vitoriosa a tese dos contribuintes, se a venda foi realizada por preço menor que aquele tomado como base de cálculo para a substituição tributária. Porém, noventa dias é um prazo muito longo.

3.6. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO PARANÁ

Prevista na Constituição Federal, a substituição tributária apresenta peculiaridades próprias na legislação de ICMS de cada Estado da Federação. A seguir, são abordados aspectos históricos, espécies e base de cálculo do mesmo.

3.6.1. Aspectos Históricos e Legislação Atual

A introdução do instituto da substituição tributária ocorreu por meio do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), conforme é possível se depreender do já revogado art. 58, § 2º, II (na sua redação originária naturalmente), segundo a qual "a lei pode atribuir a condição de responsável":

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

O Ato Complementar nº 34, de 30.01.67, substituiu o referido inciso II do parágrafo 2º pelo seguinte:

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 art. 46, nos demais casos.

Posteriormente, o Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, revogou expressamente os referidos dispositivos em seu art. 13.

Após isto, ainda, por intermédio da Lei Complementar nº 44, de 07.12.83, acrescentaram-se parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º do Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, dispondo, novamente, sobre a denominada "substituição tributária para frente".

Conforme os textos novos:

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 parágrafo 6º do artigo 23 da Constituição Federal.

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. 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.

Na esteira deste histórico (em parte coletado de palestra proferida no Conselho de Justiça Federal, em 21.06.96 pelo Ministro do STJ Antônio de Pádua Ribeiro), a Constituição em vigor encampou o instituto (art. 155, § 2º, XII, "b"), tendo o Convênio no 66/88 (com força de lei complementar, à vista do disposto no art. 34, § 8º, do ADCT) incluído no seu texto, praticamente, as normas da Lei Complementar nº 44, de 1983.

Sobreveio, após isto, a Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93 que acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da Lei Maior, a cujo teor, nos referimos *in verbis*:

§ 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.

Por fim, em substituição ao Convênio ICMS 66/88 (publicado no DOU de 16.12.88), após absurda provisoriedade legislante de quase nove anos, editou-se a Lei Complementar nº 87, de 13.09.96 (publicada no DOU de 16.09.96), que embora possua alterações posteriores em outros dispositivos, não teve alterado os dispositivos que tratam da substituição tributária e que vão, de forma específica, do artigo 5º ao 10º.

Por conta desta rememoração legislativa, para mostrar que o instituto não constitui novidade, tendo, a partir da vigência da atual Constituição, assumido conotação constitucional, começamos a efetivamente produzir considerações úteis para nossa pretensão de vislumbrar a substituição tributária do ICMS sob o prisma desejado, pois até o presente momento, embora conheçamos alguns posicionamentos do Supremo Tribunal Federal, o assunto ainda não se encontra pacificado, mais, foi enfrentado sob a devida ótica, daí talvez a grande ênfase que

se dá ao tema, alertando-se que a referida Corte já discutiu alguns aspectos envolvendo a substituição, mas não efetivamente chegando, em nosso entendimento, ao ponto crucial do tema, qual seja, a validade da norma de que, por seu turno, ao tratarmos dos limites da legalidade teremos oportunidade de melhor apreciação.

No Estado do Paraná, considerando-se a regra constitucional descrita nos artigos 146, 150, § 7 e 155, § 2º, XII da Constituição Federal, bem como a já citada Lei Complementar nº 87/96, temos a seguinte estrutura legislativa:

I. A nossa Lei Orgânica atual (Lei nº 11.580/96), em seu artigo 18, inciso IV, ao tratar do responsável, estabeleceu as condições legais para este tratamento no contexto da legislação paranaense, repetindo-a no Regulamento atual (Decreto nº 2736/96).

II. A substituição tributária de mercadorias foi tratada em diversos dispositivos legais do Decreto 2.736, de 05.12.96, dentre outros mais específicos, citamos os seguintes:

a) artºs 492 a 515-M - Disposições específicas, conforme os produtos relacionados, aplicáveis caso a caso, tais como:

a.1) definição do substituto;

a.2) hipóteses em que ocorre a substituição;

a.3) margem de lucro presumida aplicada;

a.4) exceções; e

a.5) peculiaridades, etc.

b) art. 480 a 491 - Disposições comuns aplicáveis a todas as espécies de substituição, tais como:

b.1) procedimentos do substituto;

b.2) procedimentos do substituído;

b.3) escrituração fiscal;

b.4) emissão dos documentos fiscais

b.5) outras obrigações acessórias;

b.6) regras para o desfazimento da operação;

b.7) regras para devolução de mercadorias;

b.8) novas operações com débito do imposto; e

b.9) outras informações.

c) Convênio ICMS 81/93, que estabelece as normas gerais acerca da substituição tributária de mercadoria, aplicáveis a todas as espécies.

d) art. 57, inciso XIII, trata do recolhimento, prazos e formas;

e) artºs 11; 24, § 3º; 26, § 4º; 484 e 490 tratam da previsão para recolhimento complementar no caso de insuficiência ou, regulamentando o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, a possibilidade de restituição;

f) art. 72 trata da restituição do imposto nos casos de excesso de tributação;

g) artºs. 224, § 3º, "g", 2 e § 7º; 225, § 3º, "e" 2 e § 7º; bem como os artigos 481 e 482 acerca dos lançamentos nos livros fiscais e demais obrigações acessórias;

h) art. 243 que trata acerca da Guia de Informações das Operações Interestaduais (anual);

i) Norma de Procedimento Fiscal nº 11/99 - acerca do preenchimento da GIA;

j) artº 315 acerca da departamentalização da máquina registradora, bem como o art. 484 acerca da recuperação do excesso de tributação nos casos de máquina registradora e PDV.

l) artºs. 19, IV e 20 que tratam da responsabilidade do substituto;

m) art. 19, § 4º acerca do recolhimento antecipado nos casos em que o contribuinte não disponha de inscrição específica;

n) art. 103, § 10 acerca da inscrição especial para os substitutos.

o) art. 13, para os casos envolvendo a venda ambulante de tais produtos.

III - Entre as hipóteses já regulamentadas pela legislação paranaense, tendo por base o Decreto 2.736/96, temos:

a) água mineral, gelo, cerveja e refrigerante:

- art. 492 e 493 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "b" - recolhimento;

b) cigarro, fumo, charuto, cigarrilha e papel mortalha:

- art. 494 e 495 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "i" - recolhimento;

c) cimento:

- art. 496 e 497 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "a" - recolhimento;

d) veículos e motocicletas novos:

- art. 498 a 501 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 68, XIII, "f" - recolhimento;

e) combustíveis, lubrificantes, aditivos e outros:

- art. 502 a 503 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "c" e "d" - recolhimento;

f) sorvetes e acessórios:

- art. 504 e 505 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "e" - recolhimento;

g) energia elétrica:

- art. 514 e 515 - regras específicas

h) medicamentos e produtos farmacêuticos:

- art. 506 e 507 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "g" - recolhimento;

- Regime Especial de Caráter Geral nº 01/98 - Eleição de Substituto.

i) pneumáticos, câmaras de ar e protetores:

- art. 508 e 509 - regras específicas
- art. 480 a 491 - regras gerais
- art. 57, XIII, "h" - recolhimento;
- j) tintas, vernizes e outros produtos químicos:
 - art. 510 e 511 - regras específicas
 - art. 480 a 491 - regras gerais
 - art. 57, XIII, "j" - recolhimento;
- l) cachaça e caninha:
 - art. 515-A e 515-B - regras específicas
 - art. 480 a 491 - regras gerais
 - art. 57, XIII, "l" - recolhimento;
 - Regime Especial de Caráter Geral nºs 02/98 e 03/98, que dispõem, respectivamente, sobre base de cálculo, e, eleição de substituto.
- m) filme fotográfico e cinematográfico e "slide"
 - art. 515-C e 515-D - regras específicas
 - art. 480 a 491 - regras gerais
 - art. 57, XIII, "m" - recolhimento;
- n) lâmina de barbear, aparelho de barbear descartável e isqueiro
 - art. 515-E e 515-F - regras específicas
 - art. 480 a 491 - regras gerais
 - art. 57, XIII, "n" - recolhimento;
- o) lâmpada elétrica
 - art. 515-G e 515-H - regras específicas
 - art. 480 a 491 - regras gerais
 - art. 57, XIII, "o" - recolhimento;
- p) pilha e bateria elétricas
 - art. 515-I e 515-J - regras específicas
 - art. 480 a 491 - regras gerais
 - art. 57, XIII, "p" - recolhimento;
- q) disco fonográfico, fita virgem ou gravada
 - art. 515-L e 515-M - regras específicas
 - art. 480 a 491 - regras gerais
 - art. 57, XIII, "q" - recolhimento;

O citado artigo 18 da Lei nº 11.580/96 admite ainda outras hipóteses de substituição, que, a critério da fiscalização, poderão também sofrer a retenção do imposto.

3.6.2. Espécies de Substituição

Uma vez estabelecidas às possibilidades de responsabilidade, seja por substituição ou por transferência, (ditas espécies de sujeição passiva derivada, o mesmo que indireta) no entender de GASPAR (1990, p.71), “ao orbitar sobre o momento da ocorrência do fato gerador sempre fez crescer o entendimento de dois tipos antagônicos em sua conceituação: a ‘substituição tributária para frente’ e a ‘substituição tributária para trás’”.

A primeira significa uma antecipação do fato gerador, numa espécie de fato gerador presumido e que tem sido questionada pela falta de materialidade, por ferir a capacidade contributiva.

Já a segunda, diz respeito ao diferimento, que é, na realidade, uma postergação do momento do recolhimento do tributo (o oposto portanto da forma tradicional), que pode vir a se concretizar em longínqua etapa de comercialização e aplicável com grande ênfase a produtos agropecuários, resíduos e sucatas, facilitando com isto, na essência do ICMS, a agregação de valores para uma futura tributação.

Alguns autores como DENARI (1998, p.43), entendem que “o diferimento é, na realidade a substituição regressiva, ficando por conta da antecipação do tributo, a sinonímia de substituição tributária progressiva”.

Quanto ao diferimento, ainda buscando guarida nos doutrinadores de estirpe, SANTANA colecionou as seguintes e interessantes definições acerca do instituto na área do ICMS:

O diferimento é a técnica de tributação estribada no feitio polifásico do ICMS. Não se confunde com nenhum tipo de Benefício fiscal. (...) Diferimento é a

designação de um complexo de normas que fixa um dado regime tributário. (...) é instituto que se refere à obrigação tributária.

O diferimento é o não recolhimento do ICMS em determinada operação ficando adiado para etapa posterior. Por esta técnica, o pagamento do imposto incidente sobre a saída de determinada mercadoria (no caso do ICMS) é transferido para as etapas posteriores de sua circulação.

Diferimento não é benefício fiscal; não retira as operações do campo da incidência do imposto; apenas transfere para etapa futura da circulação o momento do lançamento tributário.

Diferir vem do latim differe, significando adiar (transferir para outro dia), demorar (SANTANA, 1992, p. 157).

Os posicionamentos anteriores acerca do diferimento poderiam conduzir a um entendimento falacioso de que tal concepção é pacífica entre os doutrinadores, o que não é verdade, pois sem embargo de nossa convicção, há razoável divergência da doutrina que ora concebe o diferimento como um benefício, uma espécie de isenção, dita também de isenção intercalar, que ocorre em dados instantes e que não ocasiona a exação fiscal momentaneamente, não se confundindo, sob esta ótica, com a figura de substituição tributária; e que ora a entende como uma forma de substituição regressiva.

Em que pese a precariedade de argumentos na sustentação de tal posicionamento, haja visto que o diferimento não é foco principal de nossa pesquisa, temos convicção de tratar-se de uma postergação de pagamento que transfere a responsabilidade de pagamento do tributo para outrem, em dado instante descrito pela lei.

Ressalte-se ainda que, em nosso convencimento, na isenção tradicional há a dispensa do recolhimento, enquanto que no diferimento há um deslocamento do momento do recolhimento, numa situação tributária que tem a ver com a própria característica do ICMS, que, na sua essência, é plurifásico e regido pelo princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I). Sob o ponto de vista material,

equivale a dizer que o imposto cobrado ao final do ciclo é corolário da aplicação da alíquota interna sobre o valor da última operação, destinada ao consumidor final.

A propósito da não-cumulatividade, sob a ótica do diferimento, MARTINS entende pela análise que o mesmo "deve ser examinado a partir da última operação":

O princípio da não-cumulatividade para os dois tributos a que se aplica, visa, portanto e exclusivamente, à tributação final do produto (industrial ou em circulação) entregue ao consumo derradeiro, nos termos que a lei complementar determina, evitando seja, pelo acúmulo da carga tributária incidente nas operações anteriores, suspenda a alíquota real que recai sobre a última base de cálculo, a partir de uma alíquota nominal, (MARTINS, 1996, p.228).

De nossa parte chegamos a um conceito ainda pouco explorado pelos doutrinadores que aproxima as eventuais divergências acerca do tema, muito embora não encerrem o questionamento, pois os autores, dada a observação exclusivista sob a ótica constitucional, não contemplam uma análise mais detida da Lei Complementar nº 87/96, a partir da qual, concebemos três espécies distintas de substituição, que levam em consideração o momento a que se refere a retenção vista sob o prisma do fato gerador e que estão plasmados no parágrafo 1º do artigo 6º da referida lei, *verbis*:

Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que 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 interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

§ 2º - A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Apesar de haver ressalvas de ordem conceitual, constitucional e legal, quanto ao instituto, os mecanismos criados pela Lei Complementar nº 87/96 representam um avanço considerável, estabelecendo regime compatível com aquele previsto nos artigos 146 e 150, § 7º da Constituição Federal.

Desta forma, pode-se afirmar que talvez o diferimento não se confunda com a substituição regressiva (o que não é nosso entendimento, pois não vemos prejuízo em tal interpretação), mas com toda certeza, não concordamos com o entendimento de que o instituto se confunda com uma espécie de isenção ou não-incidência, uma vez que, considerando-se a repercussão tributária e a característica de valor agregado do ICMS, o tributo será exigido em dado momento definido em lei estadual. No mínimo, como já dissemos anteriormente, o diferimento é instituto peculiar.

Ao se referir à escassez de comentários acerca dos vocábulos, antecedente, concomitante e subsequente, fazemos restrição aos comentaristas que se limitaram ao imbróglio anterior envolvendo a substituição "para trás" (que representa postergação) e à substituição "para a frente" (que representa antecipação), esquecendo-se que na substituição, o substituto, antes de tudo, substitui alguém na tarefa de recolher o tributo e que isto não se aplica apenas às mercadorias no tocante ao ICMS, uma vez que há histórico de diferimento (*sic*) no regulamento do ICMS paranaense (art. 88) para algumas situações envolvendo o serviço de transporte e que se faz menção, em outro dispositivo.

Há um terceiro tipo de substituição, dita concomitante, aplicado aos serviços de transporte intermunicipal e interestadual iniciados no Paraná quando contratados por contribuinte paranaense junto a autônomos e transportadores não inscritos.

Neste caso, contratado um transportador, nas condições acima, por contribuinte paranaense far-se-á a retenção do ICMS devido pelo serviço, sendo legítimo o desconto do imposto do prestador, nos mesmos moldes do imposto de renda ou da contribuição previdenciária. Tal retenção se dá, no momento do início da prestação, daí chamar-se concomitante, estabelecendo a lei o momento de recolhimento conforme as conveniências administrativas, mas ficando patente que alguém substituiu um outro alguém na tarefa de fazê-lo, até porque nos parece mais sensato analisar o fenômeno sob a ótica do lançamento (fato jurídico) e não necessariamente do recolhimento (ato administrativo).

3.6.3. A Base de Cálculo e a Base de Cálculo Arbitrada

Aliado ao questionamento do fato gerador, anteriormente comentado, temos também a considerar a base de cálculo do imposto, que importa em dois cálculos, um referente ao imposto da própria operação e outro referente ao imposto retido, que por se tratar de uma etapa a ser vencida, é calculado de forma arbitrada, considerando-se uma base de cálculo, ou seja, uma presunção legal, que também gera conflitos.

BARRETO (1998) in: MARTINS (1997, p.184) registra que “a base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária”.

A Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu em seu artigo 8º, acerca da base de cálculo:

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

I – em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II – em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

- o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

- a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

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

I - da entrada ou recebimento da mercadoria ou do serviço;

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

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

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

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

§ 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.

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

O § 1º do citado art. 8º trata da hipótese envolvendo a substituição antecedente e a concomitante, não oferecendo maiores dificuldades tendo em vista a possibilidade de verificação do valor a ser utilizado para efeitos de base de cálculo como sendo um valor real, não havendo portanto qualquer tipo de presunção.

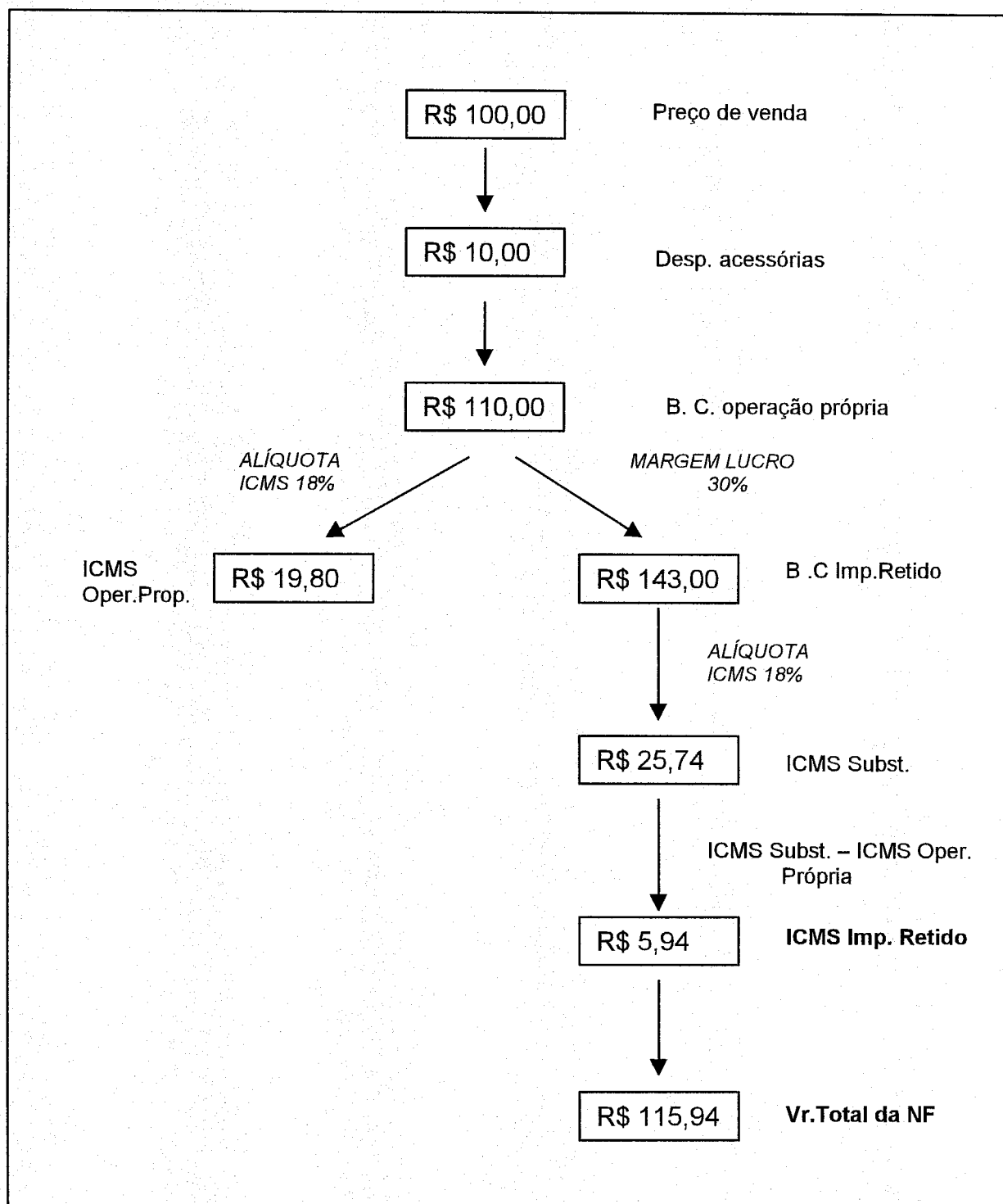
Levou-se em consideração o aspecto temporal de incidência e isto não suscita qualquer discussão, salvo os questionamentos já apresentados quando da apreciação da problemática conceitual.

Por outro lado, quanto a regra descrita no inciso II encontramos as maiores dificuldades, pois estar-se-ia trabalhando com uma base de cálculo fictícia, aparente e imaginária, calcada em valores decorrentes do imaginário oficial, que nem sempre correspondem a margens de lucro usualmente aceitas.

Desta forma, considerando-se um produto cujo preço normal de venda fosse o equivalente a R\$ 100,00, com uma alíquota de 18% para a própria operação (aquela realizada pelo industrial normalmente), em que se acrescentasse R\$ 10,00 de custos adicionais (frete, despesas acessórias, etc) e uma margem de lucro presumida de 30%, teríamos a seguinte equação para obtenção da base de cálculo do ICMS retido:

- a) preço normal de venda: R\$ 100,00
- b) despesas acessórias R\$ 10,00
- c) base de cálculo da própria operação R\$ 110,00
- d) ICMS da própria operação calculada a 18% sobre "c" R\$ 18,70
- e) base de cálculo do imposto retido ("c" + 30%) R\$ 143,00
- f) ICMS retido ("e" x 18% - "d") R\$ 5,61
- g) Valor total da nota fiscal R\$ 115,61

Representação Gráfica de uma Operação Envolvendo a Substituição Tributária



Admitindo-se uma operação interestadual, quando o imposto retido seria devido ao Estado de destino, teríamos como variantes a considerar no exemplo acima:

a) o ICMS da própria operação, que seria calculado a 12% ou 7% conforme a região, resultaria em menos imposto a ser recolhido a favor do Estado de origem do produto substituído;

b) a alíquota a ser considerada para efeitos da retenção, bem como a margem de lucro a ser observada, seriam a do Estado de destino;

c) o imposto retido seria recolhido antes da saída da mercadoria para a Unidade Federada, ou, caso o remetente substituto possuísse inscrição cadastral no mesmo, atenderia o disposto na sua legislação, tanto quanto a obrigação principal quanto em relação as demais acessórias.

Observe-se que o ICMS retido, obtido a partir de uma base de cálculo presumida, respeitando o princípio da não-cumulatividade, admite a dedução prévia do ICMS devido pela operação normal. Outro aspecto a ser ressaltado diz respeito a adição do valor do imposto ao preço total da mercadoria, quando a técnica utilizada, que é questionada por muitos, é a da exclusão do ICMS do preço, considerando-se que o imposto é parte integrante deste preço, sendo seu destaque mera indicação.

3.6.4. A Substituição Tributária Sob a Ótica do Superior Tribunal de Justiça

I - Julgo Favorável Sujeição Passiva Tributária Antecipada

Inicialmente, ressalta-se que os acórdãos desta corrente jurisprudencial, leva em consideração a relevância dos Princípios Constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva, o que, por si só, já explica o porquê de tais decisões estarem admitindo esta inconstitucional figura.

a) Recurso Especial nº 35.570-2 PR

Relator: O Sr. Ministro Garcia Vieira

EMENTA

ICMS — Veículos — Substituição Tributária — Sujeitos Passivos — Ocorrência de fato gerador.

O industrial, o comerciante ou o prestador do serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou prestações de serviço, são sujeitos passivos por substituição.

Com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência da lei não se confunde com a cobrança do tributo. O fato gerador do ICM é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Recurso provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Exmo. Sr. Ministro relator. Votaram com o Relator os Exmos. Srs. Ministros Demócrito Reinaldo e Gomes de Barros. Ausentes, justificadamente, os Exmos. Srs. Ministros Milton Pereira e César Rocha.

Brasília, 10 de setembro de 1993 (data do julgamento).

Ministro Garcia Vieira, Presidente/Relator.

b) Recurso Especial nº 50.884-3 PR

Relator: Exmo. Sr. Ministro José de Jesus Filho

EMENTA

ICMS. Veículos. Legitimidade AD CAUSAM. Substituição tributária. Sujeitos passivos. Fato gerador. Ocorrência.

I — São sujeitos passivos por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador do serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou prestações de serviços.

II — Conforme já decidiu esta Corte, 'com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência da lei não se confunde com a cobrança do tributo. O fato gerador do ICMS é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte'. Precedentes.

III — Recurso conhecido e provido, no âmbito desta Corte.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas. Decide a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer do recurso e dar-lhe provimento, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Hélio Mosimann, Peçanha Martins, Américo Luz e Antônio de Pádua Ribeiro. Custas, como de lei. Brasília, 14 de setembro de 1994. (data do julgamento) Ministro Hélio Mosimann, Presidente. Ministro José de Jesus Filho, Relator.

c) Recurso Especial nº 53.093-8 PR

Relator: Exmo. Sr. Ministro Peçanha Martins

EMENTA

Tributário — ICMS — Veículos — Cobrança antecipada — Substituição tributária — Fato gerador — Ocorrência — Convênios ICMS 66/88 e 107/89 — Precedentes STJ e STF.

A exigência da antecipação do ICMS, na venda de veículos automotores não se reveste de ilegalidade ou abusividade — O Decreto-Lei nº 406/68, alterado pela Lei Complementar nº 44/83 e o art. 128 do CTN, que se complementam, consagram a regra da substituição tributária.

— Conforme já decidiu esta corte, 'com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência da lei não se confunde com a cobrança do tributo. O fato gerador do ICM é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.'

*— Não discrepa deste entendimento orientação traçada em decisões do STF.
— Recurso não conhecido.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, não conhecer do recurso. Votaram com o Relator os Ministros Américo Luz e Hélio Mosimann. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro. Brasília-DF, 14 de dezembro de 1994. Ministro Hélio Mosimann, Presidente. Ministro Peçanha Martins, Relator.

d) Observações

O primeiro acórdão citado, embora posterior à EC nº 3/93, não examinou a matéria levando tal emenda em consideração. Conforme se manifesta o relator, Ministro Garcia Vieira, "o regime de substituição tributária é previsto pela própria Constituição Federal vigente (artigo 155, inciso XII, letra "b"), nas leis e convênios firmados pelos Estados, com base no artigo 34, parágrafos 3º e 8º do ADCT".

E prossegue o Ministro:

"Já o Convênio nº 66/88, artigo 25, item I, estabelece que a lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a: 'industrial, comerciante ou outra categoria de contribuintes, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores.' (...)"

Esse Convênio, com força de lei complementar (ADCT, artigo 34, parágrafo 8º), autorizou os Estados a 'exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso do valor da operação ou da prestação subsequente a ser efetuada pelo próprio contribuinte' (artigo 2º, parágrafo 3º).

A lei estadual e o convênio citados não contrariam os artigos 121 e 128 do CTN e com eles se harmonizam, na instituição desta substituição tributária, sendo legítima a exigência fiscal, com base na lei estadual editada com suporte no citado Convênio nº 66/88.

Recorta-se, ainda, a seguinte passagem do referido voto:

"Com o pagamento antecipado, não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. Não se pode confundir momento da incidência do tributo com a sua cobrança. Ocorre o fato gerador do ICM na saída da mercadoria do estabelecimento contribuinte. No caso, quando são vendidos os veículos automotores ou suas peças. A sua cobrança é a última fase concreta. Nos termos da Lei Estadual nº 6.374/89, artigo 2º, inciso I e o do Convênio nº 66/88, artigo 2º, inciso V, ocorre o fato gerador do imposto na saída da mercadoria do estabelecimento contribuinte. É claro que esta substituição e antecipação, acolhida pela doutrina e por nossos Tribunais, tem de ser autorizada por lei (artigo 121, inciso I do CTN) e a terceira pessoa deve

ser vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (artigo 128 do CTN), mas, no caso em exame estas condições estão amplamente satisfeitas”.

Com base nos poderes amplos a eles conferidos pelo artigo 34, parágrafos 3º e 8º do ADCT, os Estados têm ‘competência legislativa plena’ (artigo 6º do CTN) e podiam estabelecer o pagamento antecipado do ICM, inclusive na venda de veículos automotores e suas peças. Este pagamento antecipado é também, adotado no IPI e já era no artigo IVC.

Ora, três observações merecem ser feitas:

a) foi totalmente desconsiderada pelo acórdão a relevância dos Princípios Constitucionais da Capacidade Contributiva e da Igualdade; isto, por si só, seria suficiente para determinar a inconstitucionalidade (falta de fundamento constitucional de validade) da substituição *tributária* para frente;

b) o Convênio nº 66/88 extrapolou os seus limites materiais, pois ele só podia dispor sobre matéria não prevista em lei, onde existisse lacuna, o que não era o caso em questão; e

c) há "imprecisão" (contradição) quando se afirma que "com o pagamento antecipado, não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador", pois evidentemente é isto que ocorre. Ora, se o pagamento do "tributo" é antecipado (como está reconhecido na própria ementa do acórdão), isto decorre do fato de ter que ser efetuado antes da ocorrência do "fato gerador presumido" (fato jurídico tributário fictício), que pode (espera-se, imagina-se, tem-se expectativa — caso de fato fictício, não de *fato presumido*) ou não vir a acontecer concretamente no futuro. Logo, é incontestável que o pagamento aconteça antes da ocorrência do "fato gerador", ao contrário do que afirma o Ministro-relator em seu voto e do que consta da ementa do acórdão.

As observações efetuadas demonstram que a matéria não foi apreciada segundo um modelo jurídico que pretenda caracterizar-se pela coerência.

Nos dois outros acórdãos citados foi seguida a mesma linha de raciocínio do primeiro, sendo pertinentes, pois, as mesmas observações então efetuadas.

II - Julgo Contrário à Sujeição Passiva Tributária Antecipada

Esta corrente jurisprudencial, embora não aprecie a matéria levando em consideração o relevante papel que exercem os Princípios Constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva, tem concluído pela impossibilidade jurídica da denominada substituição tributária 'para frente'.

a) Recurso Especial nº 38.529-6/PR

Relator Designado: O Senhor Ministro Demócrito Reinaldo

Relator Originário: O Senhor Ministro Garcia Vieira

EMENTA

Constitucional. Tributário. ICMS. Leis Complementares (Decreto-Lei nº 406/68 e Código Tributário Nacional), preexistentes à Constituição Federal e por ela recepcionadas. Convênios estaduais disciplinando a substituição tributária (66/88 e 107/89) e conflitando com a legislação em vigor. Impossibilidade.

No sistema jurídico-constitucional brasileiro, a promulgação de nova Constituição não acarreta, 'ipso facto', a ineficácia (ou revogação) da legislação preexistente, derogando só aquela que, com ela, se mostre incompatível.

Por não conflitarem com a Carta Política de 1988, continuam em vigor, com hierarquia de Leis Complementares, o Decreto-lei nº 406/68 e o Código Tributário Nacional, no pertinente à disciplina do ICM (ICMS), o respectivo fato gerador e a base de cálculo (§ 5º, do artigo 34 do ADCT).

Consoante a legislação em vigor (recepcionada pela Constituição), o sujeito passivo da obrigação tributária, em princípio, deve ser aquele que praticou o ato descrito como núcleo do 'fato gerador' — ao qual é imputável a autoria do fato imponível.

O substituto tributário, em face da disciplina da legislação tributária (CTN, artigo 128), deverá ser sempre alguém 'vinculado' ao 'fato gerador', sendo de

todo incabível que algum devedor ('estranho' em relação ao ato imponible) substitua outro que ainda não seja contribuinte relativamente à operação considerada.

O Convênio nº 66/88 (e 107/89), a pretexto de disciplinar o instituto da substituição tributária, já definido em Lei Complementar (CTN, artigo 128), instituiu hipótese de 'antecipação' do ICMS, nas operações de venda de veículos automotores, em que: a) a base de cálculo é fundada em fictício e estimado valor de tabela; b) o pagamento do tributo (ICMS) é exigido antes da ocorrência do fato gerador, em concreto; c) o substituto tributário é um terceiro estranho ao fato imponible.

Ao instituir, 'in casu', a substituição tributária, mediante a antecipação do recolhimento do ICMS, o Convênio nº 66/88 desbordou-se da legislação de regência (Decreto-lei nº 406/68, artigo 1º, § 1º e artigos 52 e 128 do CTN), quando se sabe, que por determinação de regra transitória da Carta Política (artigo 34, § 8º do ADCT), tem a função de regulamentar provisoriamente a incidência do ICMS tão-só no dizente às lacunas existentes (na legislação recepcionada) e sobre matéria tratada em Lei Complementar não recebida, no todo ou em parte, pela Constituição Federal.

Recurso conhecido e improvido, por maioria de votos.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, prosseguindo no julgamento, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencido o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, rejeitar a preliminar de não-conhecimento do recurso. No mérito por maioria, vencido o Sr. Ministro Garcia Vieira, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Participaram do julgamento os Srs. Ministros

*HUMBERTO GOMES DE BARROS, MILTON LUIZ PEREIRA, CESAR ASFOR ROCHA e GARCIA VIEIRA. Custas, como de lei.
Brasília (DF), 16 de março de 1994 (data do julgamento).
Ministro DEMÓCRITO REINALDO — Presidente/Rel. Designado.*

b) Embargos de divergência em Recurso Especial nº 50.884-1 — PR

Relator: O Exmº. Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha

EMENTA

Tributário. ICMS. Operações de vendas de veículos automotores. Antecipação do recolhimento em decorrência do regime de substituição tributária disciplinado pelo Convênio nº 66/88 e 107/89.

— A competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, para, na ausência de lei complementar necessária à instituição do ICMS, celebrarem Convênio para regular provisoriamente o mencionado imposto, restringe-se às lacunas existentes e às matérias legais não recepcionadas pela Constituição vigente (art. 34, § 52, ADCT).

— Nos termos do artigo 155, XII, 'b', da atual Constituição, a disciplina do instituto da substituição tributária, relativamente ao ICMS, deve ter base em lei complementar, cuja ausência não se enquadra na autorização prevista no artigo 34, § 8º, ADCT, não podendo pois ter suporte em Convênio celebrado pelos Estados-membros.

— Embargos recebidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Srs. Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por maioria, receber os embargos, vencidos os Srs. Ministros Américo Luz, Hélio Mosimann e Peçanha Martins que os rejeitavam. Votaram com o relator os Srs. Ministros Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Garcia Vieira.

Brasília, 18 de abril de 1995 (data do julgamento).

Ministro Garcia Vieira, Presidente.

Ministro Cesar Asfor Rocha, Relator.

c) Recurso Especial nº 67.744-0 - PR

Relator: O Exmº Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha

EMENTA

Tributário. ICMS. Operações de vendas de veículos automotores. Antecipação do recolhimento em decorrência do regime de substituição tributária disciplinado pelos Convênios nºs 66/88 e 107/89. Ilegitimidade.

1— A competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, para, na ausência de lei complementar necessária à instituição do ICMS, celebrarem Convênio para regular provisoriamente o mencionado imposto, restringe-se às lacunas existentes e às matérias legais não recepcionadas pela Constituição vigente (art. 34, § 5º, ADCT).

II — Nos termos dos artigos 150, § 7º e 155, XII, 'b', da atual Constituição, a disciplina do instituto da substituição tributária, relativamente ao ICMS, deve ter base em lei, cuja ausência não se enquadra na autorização prevista no

artigo 34, § 8º, ADCT, não podendo pois ter suporte em Convênio celebrado pelos Estados-membros.

III — A eleição de 'substituto tributário' por simples Decreto, como ocorrente na espécie dos autos, vulnera o artigo 97 do Código Tributário Nacional.

IV — A estipulação de base de cálculo do ICMS diversa da prevista no inciso I do artigo 2º do Decreto-lei nº 406/68 somente é possível na falta de valor real da operação.

V — Recurso improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Participaram do julgamento os Srs. Ministros José de Jesus Filho, Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira.

Brasília, 02 de outubro de 1995 (data do julgamento).

Ministro Demócrito Reinaldo, Presidente.

Ministro Cesar Asfor Rocha, Relator.

d) Observações

O primeiro acórdão citado já levanta importantes pontos que demonstram a inviabilidade jurídica da denominada 'substituição tributária para frente'. O relator designado para o acórdão foi o Ministro Demócrito Reinaldo. O Ministro desenvolve, basicamente, os seguintes argumentos:

"Ocorre que, o Convênio nº 66/88 (como o de nº 107/89) criou, a pretexto de disciplinar o instituto da substituição tributária, uma hipótese de 'antecipação' do ICMS, nas operações de venda de veículos automotores, em que:

a) a base de cálculo (do ICMS) é fundada em fictício e estimado valor de 'tabela';

b) determinou a exigência do tributo antes da ocorrência do fato gerador, em concreto;

c) definiu, como substituto tributário, um terceiro sem qualquer vínculo com o fato imponível.

O ponto nodal da questão consiste em saber se as disposições do convênio 66/88 (107/89) encontram base legal (e, até, constitucional) para a instituição da substituição tributária, nos moldes em que foi disciplinada. Na ausência da Lei Complementar (artigo 34, § 8º do ADCT), os Estados poderão celebrar convênios

para regulamentar provisoriamente o ICMS, mas, somente no que diz respeito às 'lacunas' existentes e sobre matéria tratada em dispositivos de Lei Complementar (Decreto-lei nº 406 e CTN) que não foi recepcionada, no todo ou em parte, pela Carta Magna".

Acrescenta-se que, na hipótese, não está em causa a Emenda Constitucional nº 3/93, visto como, todos os casos de substituição tributária julgados, nesta Corte, são anteriores àquela Emenda. A pendenga, assim, há de lograr desate com base na interpretação da legislação complementar (Dec.-lei 406/68 e Código Tributário Nacional) recepcionada pela C. Federal e dos Convênios editados por força de normas das Disposições Transitórias da Lei Maior.

Com efeito, de acordo com a legislação estadual (e os Convênios nº 66 e 107), as montadoras, que comercializam veículos automotores, estão obrigadas ao pagamento antecipado do ICMS, na saída de veículos novos e com destino a outros estabelecimentos, ficando, ademais, responsáveis (na condição de substitutos tributários) pelo pagamento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas. O ICMS é exigido sobre as operações estas ainda não ocorridas (mas, que, hipoteticamente, poderão se realizar).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A cobrança do ICMS através da substituição tributária surge como resultado de uma busca pelo Fisco, de um instrumento que garanta uma arrecadação mais eficiente e que facilite a fiscalização e o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes, colaborando para a diminuição dos custos para fiscalizar, tornando-se eficaz na efetivação do pagamento do imposto, haja vista, um menor contingente de empresas a serem verificadas e o número reduzido de fiscais necessários na fiscalização.

É salutar ressaltar, que na atualidade a sociedade brasileira atravessa um momento de transformações em todos os setores produtivos. As mercadorias passam a ser comercializadas em tempo real, através da internet, passando diretamente do fabricante para o consumidor, sem intermediação de comerciantes. A substituição tributária, apesar de não ser nova, colabora para que as obrigações fiscais do contribuinte sejam efetivadas.

No Brasil, o instituto da substituição tributária no ICMS tem sido tema de vários debates de todos que atuam no campo do Direito Tributário. Fisco, contribuintes, legisladores, julgadores e doutrinadores, constantemente, se defrontam com questões e problemas que envolvem este instituto, que vão desde a sua operacionalização, até sua legalidade e legitimidade.

A substituição tributária tem mais virtudes que defeitos e pode ser um valioso instrumento a serviço da arrecadação do ICMS, desde que a administração tributária restrinja o sistema às mercadorias que satisfaçam aos requisitos as quais já nos referimos, dentre eles: poucos produtores, poucos intermediários, muitos pontos de

vendas a consumidor, grande quantidade de unidades comercializadas na Unidade da Federação, alta rotatividade de estoque, margens estáveis e conhecidas de valor agregado e importância econômica que resulte em arrecadação de impostos. Por outro lado, a questão da restituição do imposto correspondente à diferença entre o valor tomado como base de cálculo para a substituição e aquele efetivamente praticado da operação, que poderia inviabilizar o regime, foi definitivamente extinta por decisão do Supremo Tribunal Federal.

A substituição tributária é um poderoso e simplificado sistema de arrecadação do ICMS. Apesar de possível, a tarefa do fisco cobrar o imposto de cada um dos revendedores de cigarros, refrigerantes e cervejas, por exemplo, seria de grande dificuldade e altamente onerosa. Por outro lado, os contribuintes questionam a generalização da sistemática de inclusão dos produtos nessa forma de cobrança de tributos.

Como os principais questionamentos que haviam a respeito do regime de substituição tributária, que era a generalização dos produtos aos quais cobra-se o ICMS e a restituição de valores cobrados a maior do contribuinte foram devidamente solucionados, conclui-se que o regime tem tudo para funcionar como um eficiente instrumento de arrecadação respaldado na legislação. Porém, nada impede que em ampla reforma fiscal que se faz urgente no país, seja novamente discutida e extirpada dos seus meandros possíveis dúvidas que possam macular sua aplicabilidade.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Moacir, **Substituição Tributária – Roteiro Simplificado**, Rio de Janeiro, Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro, 1998, 82 p.

ATALIBA, Geraldo, **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, Rio de Janeiro, RT, 1973, 209 p.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, 328 p.

BRASIL, Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

BRASIL, Convênio 66, de 14 de dezembro de 1988

BRASIL, Convênio 66, de 14 de dezembro de 1988.

BRASIL, Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

CARRAZA, Roque Antônio. **Direito Tributário**. 6ª ed, São Paulo, Ed. Malheiros, 2000, 942 p.

CASSONE, Vittorio, **Direito Tributário**, São Paulo, Atlas, 1999, 513 p.

DENARI, Zelmo. *In* **Responsabilidade pelo ICMS na Substituição Regressiva**. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 51**, 1998, 127 p.

FARIA, Luis Carlos Silva, **Da Substituição Tributária do ICMS**, 1ª ed., Curitiba, Ed. Juruá., 1999, 182 p.

GASPAR, Walter. **ICMS Comentado**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Liber Juris, 1990, 219 p.

MACHADO, Hugo de Brito, **Aspectos Fundamentais do ICMS**, 2ª ed., São Paulo, Ed. Dialética, 2000, 491 p.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, 1997, 216 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 5. ed., Belém: CEJUP, 1997, 370 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, **Lei Complementar nº 87/96, Palestras proferidas em 1996 no Tribunal de Impostos e Taxas**, São Paulo, IOB, 1996.

_____. Sistema Tributário na Constituição de 1988. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1998, 642 p.

_____. Lei Complementar Tributária. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. Vol. 15. (Estudos Coordenados por Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Co-edição do Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1990, 39 p.

_____. Técnica de Diferimento da Incidência do ICM. *In* DCI - **Diário do Comércio e Indústria**. São Paulo, edição de 31.01.83.

_____. Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96. *In* **O ICMS e a LC 87/96** (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996

_____. A Substituição do Artigo 150, § 7º da Constituição Federal. *In* **Imposto de Renda e ICMS – Problemas Jurídicos** (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995.

_____. ICMS - Lei Complementar nº 87/96. Palestra proferida em 10.12.96 no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, editado por IOB, 1997.

MORAES, Bernardo Ribeiro, **Compêndio de Direito Tributário**, Rio de Janeiro, Forense, s/d.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 1995, 390 p.

ROSA JUNIOR, Luis Emygdio F. da, **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**, Rio de Janeiro, Renovar, 1997, 534 p.

SANTANA, Maria Lúcia Levy Malta. **O Diferimento no ICMS**. 1. ed., São Paulo: Ed. Julex Livros, 1992, 278 p.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, 3^a ed., Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1984, 468 p.

TEMER, Michel, **Elementos de Direito Constitucional**, 11^a ed, São Paulo, Ed. Malheiros, 1995, 224 p.