

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LUCIMARA SLOTA

**A INFLUÊNCIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO FINAL DE UM
PRODUTO.**

CURITIBA

2017

LUCIMARA SLOTA

**A INFLUÊNCIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO FINAL DE UM
PRODUTO.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em Controladoria 2016, Setor de Ciências Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Prof. Luiz Carlos Souza.

CURITIBA

2017

Slota Lucimara

Mapeamento de competências dos bibliotecários do Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Paraná / Slota Lucimara. – Curitiba, 2017.

82 f.: il., grafs., tabs.

Orientador: Luiz Carlos Sousa

Monografia (Especialização) – Universidade Federal do Paraná,

Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Curso de Especialização em Controladoria, 2016.

Inclui Bibliografia.

1. Mapeamento de competências. 2. Contabilidade. I. Slota Lucimara Universidade Federal do Paraná.

TERMO DE APROVAÇÃO

LUCIMARA SLOTA

A INFLUÊNCIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO PREÇO FINAL DE UM PRODUTO.

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em Controladoria 2016, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná. Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof.
Orientador

Prof.
Departamento de

Prof.
Departamento de

Prof.
Departamento de

Curitiba, 01 de junho 2017.

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor do meu destino, meu guia, socorro presente na hora da angústia; e a toda a minha família.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pois permitiu que tudo isso acontecesse, pela força e coragem durante toda esta longa caminhada e não somente nestes anos como universitária, mas em todos os momentos, porque é o maior mestre que alguém pode conhecer.

Agradeço de forma especial a minha família, meu maior exemplo, por não medirem esforços para que eu pudesse levar meus estudos adiante. Obrigada por cada incentivo e orientação, pelas orações em meu favor, pela preocupação para que estivesse sempre andando pelo caminho correto. Obrigada por estarem ao meu lado sempre.

A todos aqueles que de alguma forma estiveram e estão próximos a mim, fazendo esta vida valer cada vez mais a pena.

E a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, muito obrigada.

“No meio do caminho tinha uma pedra,
tinha uma pedra no meio do caminho,
tinha uma pedra, no meio do caminho
tinha uma pedra, nunca me esquecerei
desse acontecimento na vida de minhas
retinas tão fatigadas, nunca me
esquecerei de que no caminho tinha uma
pedra, tinha uma pedra, tinha uma pedra
no meio do caminho, no meio do caminho
tinha uma pedra”.

(Carlos Drummond de Andrade)

RESUMO

O presente trabalho mostra o conhecimento dos aspectos tributários relativos às alíquotas e à substituição tributária utilizando o Índice de Valor Adicionado (IVA) é de extrema importância. A substituição tributária é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido é atribuída a outro contribuinte. Para o cálculo da substituição é utilizado o IVA que é um índice ou margem que o governo estima onde, ao multiplicar este índice pelo valor do produto adquirido de fabricante ou equiparado, o resultado seja a estimativa do valor final do produto comercializado. Por isso o planejamento tributário busca alternativas oferecidas dentro da lei para encontrar benefícios que levam à redução da carga tributária. O processo de aquisição tem papel influente na rentabilidade do ICMS normal e a substituição tributária entre os Estados Mostrar através de demonstrativos como a Substituição Tributária influência na formação do preço de um determinado produto para os estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Santa Catarina, sendo a sua origem no estado do Paraná, demonstrar como este produto tem seu cálculo feito pelo ICMS Normal e pela Substituição Tributária (ST), e a diferença que dará no valor repassado para o consumo final e o planejamento tributário é uma importante ferramenta no departamento de compras, que necessita de informações rápidas e eficazes, pois através dessas informações pode conduzir um menor custo, que será demonstrado no decorrer da pesquisa.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Substituição Tributária. Índice de Valor Adicionado. Processo de Aquisição. Formação de Preço.

ABSTRACT

The present work shows knowledge of the tax aspects relating to tax rates and the tax substitution using the index value Added Tax (VAT) is of utmost importance. The tax substitution is the system by which the responsibility for the ICMS due is assigned to another contributor. For the calculation of the VAT which is used replacement is an index or margin that the Government estimates where, by multiplying this index with the value of the product purchased from manufacturer or equated, the result is an estimate of the final value of the product sold. So the search alternatives offered tax planning within the law to find benefits that lead to the reduction of the tax burden. The procurement process has influential role in the profitability of the ICMS tax substitution between normal States Show through as the replacement Tax statements influence the formation of the price of a given product for the States of São Paulo, Rio de Janeiro and Santa Catarina, and your origin in the State of Paraná, demonstrate how this product has your calculation done by Normal and ICMS tax substitution (ST) , and the difference that it will all be the value passed to the final consumption and tax planning is an important tool in the Purchasing Department, which requires quick and effective information, because through such information may result in a lower cost, which will be demonstrated in the course of the research.

Keywords: tax planning. Substitution For Tax Purposes. Index of Value Added. Acquisition process. Price formation.

SUMÁRIO

1- INTRODUÇÃO	11
1.1- DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	12
1.2- OBJETIVOS	13
1.3- JUSTIFICATIVA.....	14
2- TRIBUTOS: CONCEITO E ESPÉCIE	15
2.2- CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	22
2.3 BASE DE CÁLCULO.....	23
3- ALÍQUOTA	25
3.1 - CONCEITO E IMPORTÂNCIA.....	25
3.2 - ALÍQUOTAS ESPECÍFICA E PERCENTUAL	25
3.3 - ALÍQUOTAS FIXAS E VARIÁVEIS	26
3.4 - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS E REGRESSIVAS.....	26
3.5 - ALÍQUOTA ZERO	26
4 - IMPOSTOS	28
4.1 – CONCEITO.....	28
4.2 - CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS.....	28
4.3 - IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS	29
4.4.1 - Impostos Pessoais e Reais	30
4.4.2 - Impostos Fiscais e Extrafiscais.....	30
4.4.3 - Impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CTN.....	30
4.4.4 - Impostos Progressivos, Proporcionais e Seletivos.....	30
5- ICMS	33
5.1- CONTRIBUINTE.....	33
5.2- FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	40
5.2.1- Fato Gerador Presumido	40
5.2.2- Materialidade Do Fato Gerador	42
5.2.4-Classificação Do Fato Gerador	43
5.3- BASE DE CÁLCULO	44
6- RESPONSÁVEL	47
7- METODOLOGIA	49
CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS	51

1- INTRODUÇÃO

Como forma de garantir que a sociedade se beneficiará de serviços fornecidos pelo governo desde antigamente, houve a criação dos tributos, para que isto pudesse se concretizar, embora, às vezes não sendo aplicadas de uma forma que fosse justa para ambas as partes, dentro disso, tem-se a carga tributária brasileira é uma das mais pesadas do planeta, refletindo assim no preço final das mercadorias e serviços, sendo repassadas para o último nível da cadeia comercial, ou seja, consumidor final seja ela pessoa jurídica ou física.

A ideia dos tributos é de gerar tesouros aos cofres governamentais, onde, repassa-se este montante para investimentos em serviços de qualidade para a população, na teoria, seria este ideal.

A lei estabelece o conceito de tributo, de acordo com o Código Tributário Nacional em seu art. 3º, que determina que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

E para tal explicação acrescenta ainda:

Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Reforçando o esclarecimento da aplicação dos tributos, o Código Tributário Nacional, no art. 145, estabelece:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I- impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Dentro desta ideia dos tributos, especificamente aborda-se sobre um dos tributos de origem estadual, que gera muitos questionamentos, dúvidas, pois para cada tipo de empreendimento, tem suas peculiaridades, o ICMS Substituição Tributária, que para cada estado tem uma particularidade, seja, eles instituído em

Decretos, Normas, Leis Complementares etc. Tudo isso o torna tão complexo, pois para cada estado seu cálculo será diferenciado e assim afetando no preço final dos produtos que se enquadram no Regime de Substituição Tributária.

Conforme os Conselhos Regionais de Contabilidade do Paraná a Constituição Federal em seu artigo 155, inciso II, trouxe a competência para os Estados instituírem este imposto. Para cada imposto previsto na Constituição Federal se faz necessário à existência de uma Lei Complementar Federal, que lhe trace as linhas básicas.

Os próprios Constituintes, já prevendo a inércia dos Legisladores, incluíram no artigo 34 parágrafo 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que os Estados poderiam traçar as linhas básicas do imposto, através de Convênio. Foi o que se tornou realidade com a edição do Convênio 66/88. Acontece que, não deveria ser de outra forma, os representantes estaduais, se aproveitando da oportunidade, foram muito mais além da competência distribuída pelo Legislador Constitucional, vindo a regulars matérias como, por exemplo, do uso do crédito, substituição tributária, e outras que como se sabe é exclusivo de trato por meio de Lei Complementar.

A Substituição Tributária influência na formação de preço, assim como no cálculo da Margem de lucro de uma empresa, portanto, um produto especificamente terá o cálculo diferenciado, dependendo para que estados será vendido, pois justamente como tem seus decretos, e Normas será visto de forma isolada para cada unidade da Federação.

1.1- DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

A constituição diz que a ocorrência do fato gerador é que define a obrigação tributária do ICMS (Impostos de Circulação de Mercadorias e Serviço), onde será obrigado ao sujeito passivo recolher os impostos ao sujeito ativo. Diante do exposto pode-se afirmar que o recolhimento do ICMS só deveria ocorrer após o fato gerador, entretanto, a substituição tributária obriga ao contribuinte substituído a recolher este imposto antes mesmo do fato ter ocorrido e agregando uma margem sobre os produtos e serviços.

Diante desse contexto, procura-se responder ao seguinte questionamento: Quando ocorre o fato gerador na substituição tributária?

1.2- OBJETIVOS

Objetivo geral

Analisar o ICMS Normal e Substituição Tributária de um determinado produto, analisando os Decretos e Leis que o torna legal, em três estados brasileiros, e como isso forma o preço final, comparando estes estados.

Objetivo Específico

- ✓ Mostrar através de demonstrativos como a Substituição Tributária influencia na formação do preço de um determinado produto para os estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Santa Catarina, sendo a sua origem no estado do Paraná, demonstrar como este produto tem seu cálculo feito pelo ICMS Normal e pela Substituição Tributária (ST), e a diferença que dará no valor repassado para o consumo final;
- ✓ Demonstrar um referencial teórico do recolhimento sobre a substituição tributária;
- ✓ Decodificar a forma de escrituração fiscal e o recolhimento do imposto por substituição tributária;
- ✓ Identificar o instante em que se deve recolher o imposto e seus respectivos cálculos, bem como os produtos que estão obrigados a esse regime.

1.3- JUSTIFICATIVA

Será elaborado demonstrativos de um produto especificamente, mostrando como este item tem sua formação de preço afetada, ou seja, usando o cálculo de ICMS Normal e com ST. Faz-se necessário um estudo mais aprofundado do que é a substituição tributária, onde ela nasce quem se beneficia e o sujeito passivo.

A figura da substituição tributária despertou diversas controvérsias dentre os juristas e estudiosos, muitos deles defendendo a inconstitucionalidade da substituição, apesar de ter facilitado enormemente a atividade fiscalizatória, trouxe consigo alguns senões, quais sejam: o fato gerador presumido nem sempre vem a se realizar, por motivos diversos, tais como a perda da mercadoria pela expiração do seu prazo de validade, em virtude de furto ou mesmo a sua destruição por varias razões. Além disso, nem sempre o valor presumido anteriormente corresponde ao valor da efetiva operação subsequente.

Deste modo o presente trabalho justifica-se á medida que pretende trazer a tona um tema demasiadamente controverso e ao mesmo tempo demonstrar todo o processo da substituição tributária e a ocorrência, de fato, do fato gerador. E mostrar através de demonstrativos como a Substituição Tributária influência na formação do preço de um determinado produto para os estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Santa Catarina, sendo a sua origem no estado do Paraná, demonstrar como este produto tem seu cálculo feito pelo ICMS Normal e pela Substituição Tributária (ST), e a diferença que dará no valor repassado para o consumo final

2- TRIBUTOS: CONCEITO E ESPÉCIE

A lei estabelece o conceito de tributo, de acordo com o Código Tributário Nacional em seu art. 3º, que determina que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

E para tal explicação acrescenta ainda:

Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

O Código Tributário Nacional fixa os principais requisitos do aspecto do tributo, dizendo que é prestação pecuniária, é compulsório, não é multa, é instituído em lei e é cobrado em lançamento.

Reforçando o esclarecimento da aplicação dos tributos, o Código Tributário Nacional, no art. 145, estabelece:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

A natureza jurídica do tributo pode consistir em imposto, taxa ou contribuição, e será definida pelo fato gerador. Dessa forma é que se concretiza a hipótese prevista em lei que gera a obrigação do pagamento do tributo. Temos como exemplo: hipótese de incidência: prestar serviços. Prestado o serviço (concretizada a hipótese prevista na lei), é que se tem o efeito de pagar o imposto. (FABRETTI, 2009).

A afirmação do fato gerador comentada anteriormente está definida no Código Tributário Nacional, art. 114: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

O Código Tributário Nacional reforça no art. 115: “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

O princípio da legalidade destacado na Constituição Federal, art. 150, I, dispõe que o tributo só poderá ser exigido por lei e cobrado por atividade administrativa que seja vinculada. Assim, o Fisco só poderá agir com base no que está fixado em lei.

O tributo é sempre um pagamento obrigatório em moeda, uma estrutura normal de cessação da obrigação tributária. Mediante autorização da lei, a quitação poderá ser feita em outro valor vigorado em moeda. O CTN fixa a idéia que o tributo “não constitua sanção por ato ilícito”, assim o pagamento que compele tem relação com multa por infração fiscal e não com tributo. (FABRETTI, 2009).

Analisando o conceito de tributo observa-se a diferenciação da visão dos autores. Machado (2010), diz que o papel da lei não é conceituar e sim formalizar e impor regras que ajudem na regularização de condutas, porém em certas ocasiões a lei deve estabelecer conceitos. No Brasil a definição de tributo é legalmente determinada e rege de acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional. Prepondera o conceito geral, utilizando menos a idéia utilizada pelos juristas e pelos financistas.

Machado (2010, p. 62, 63, 64, 65, 66, 67) expõe seu ponto de vista, procedendo com os elementos referentes ao tributo:

- a) Toda *prestação pecuniária*: cuida-se da prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos os tributos modernos o tributo em *natureza*, pago em serviços em bens diversos do dinheiro.
- b) *Compulsória*: Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade.
- c) *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*: A prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda. O Direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços. Em outras palavras, nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore*.
- d) *Que não constitua sanção de ato ilícito*: O tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência

um ao *ilícito*, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo *lícito*.

e) *Instituída em lei*: Só a *lei* pode instituir o tributo. Isto ocorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

f) *Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*: Em geral os administrativistas preferem dizer *poder vinculado*, em lugar de *atividade vinculada*. Em virtude, porém, da terminologia utilizada pelo Código Tributário Nacional, faremos referência, aqui, a *atividade*, que se classifica, evidentemente, de acordo com a natureza do *poder* de que disponha a autoridade administrativa. Esta observação tem por fim apenas evitar equívocos por parte daqueles que, a este propósito, consultem os compêndios de Direito Administrativos, a cujo pertence o disciplinamento da atividade em geral desenvolvida pela Administração Pública.

A classificação de tributo é casual, o qual aquele sentido citado no art. 3º do Código Tributário Nacional, é somente uma das definições que podem ser usadas. Tem vínculo com a dinâmica que vai do plano da abstração ao plano da solidificação. É criada por lei, no plano da abstração e entra no plano da solidificação jurídica, com o acontecimento do fato gerador do tributo. (MACHADO, 2010).

Há uma classificação do gênero do tributo de acordo com os artigos já comentados, sendo assim falta aparentar também as espécies do mesmo: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais. (MACHADO, 2010).

O art. 145 da Constituição Federal de 1988 cita que a “União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem exercer os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria, decorrentes de obras públicas”.

Além dessas, há outros tributos que a Constituição Federal de 1988 inclui como aceitas pela corrente doutrinária e jurisprudencial, que são os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (OLIVEIRA, 2009, p. 64).

Com base na Lei nº 5.172 de 1966 do Código Tributário Nacional, art. 16, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Para Machado (2010, p. 70) “imposto é uma cobrança não vinculada, isto é independente de atividade estatal específica”. O autor explica que o fato gerador

do imposto não firma a relação da atividade com o contribuinte, e sim que a atividade administrativa tributária se perpetua a lei.

A diferença dos impostos está nos fatos geradores, e com fundamento nessa diferenciação é que cada organização federativa organiza a divisão dos recolhimentos do Poder Político. (MACHADO, 2010).

O sinal peculiar do imposto em relação aos demais, é que esse é pago pelo contribuinte que não recebe nenhuma contraprestação direta ou indireta do Estado. A receita que for arrecadada terá que ser alocada como um todo, e não a alguma despesa específica. O imposto só poderá ser exigido da sociedade pelos entes que forem competentes perante a Constituição Federal (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), dispondo as despesas de interesse geral. (OLIVEIRA, 2009, p. 65).

O art. 77 do Código Tributário Nacional Lei nº 5.172 de 1966, designa que taxa é o tributo que “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

As taxas são tributos vinculados, onde o Estado oferece uma contrapartida direta ao contribuinte em prática da sua cobrança. Essas arrecadações são pelo uso efetivo ou potencial de algum serviço público ou pelo exercício do poder de polícia pelo Estado. (OLIVEIRA, 2009, p. 66).

São considerados como serviços públicos passíveis de cobrança de taxas, aqueles necessários ao Estado, o qual quer dizer que não contribuindo causa prejuízo a coletividade, o art. 70 do Código Tributário Nacional Lei nº 5.172 de 1966 define como:

Art. 79 - Os serviços públicos a que se refere o Art. 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam opostos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários;

Tem-se como exemplo, um cidadão que utiliza o direito para estabelecer sua empresa e possivelmente instalá-la em determinado lugar, mas o poder de

polícia previsto no art. 78 do Código Tributário Nacional Lei 5.172 de 1966 coloca limites, procurando manter uma boa convivência em áreas residenciais, saber se a atividade proposta é conveniente ao ambiente, fiscaliza a higiene, a ordem, a segurança, limitando o cidadão a cumprir as exigências. Por esses controles prestados é que paga-se a taxa de autorização para funcionamento da empresa. (FABRETTI, 2009).

De acordo com o Código Tributário Nacional Lei 5.172 de 1966, os serviços específicos, como o próprio nome já diz, têm o interesse de especificar o tributo a fim de que o contribuinte saiba qual atividade estatal está pagando, como exemplos de serviços específicos temos: taxa de coleta de lixo, taxa de água e esgoto, taxa de licenciamento para funcionamento e alvará municipal. As taxas de serviços gerais da Administração Pública, como estatística e segurança, não se enquadram por não serem específicos e não poderem ser divisíveis por contribuinte. Pode-se classificar como taxas adquiridas pelo poder de polícia pelo Estado: taxa de fiscalização de vigilância sanitária, taxa de fiscalização de localização, instalação e funcionamento, taxa de controle e fiscalização ambiental. (OLIVEIRA, 2009, p. 68).

Sobre a contribuição de melhoria pode-se citar no art. 81 do Código Tributário Nacional Lei nº 5.172 de 1966: “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

Esse tributo utiliza como fato gerador, o realce do valor de imóveis referentes a obras públicas. Depende de atividade estatal específica e esta terá que ser diversa, então é notável a discriminação entre imposto e taxa; A taxa será atada com o serviço público e a contribuição de melhoria fica unida com a realização de obra pública. (MACHADO, 2010).

Diante da lei, as contribuições de melhorias são mencionadas como tributos, e direcionam para que faça parte do custo de obras públicas as resultantes de valorizações direta ou indireta de um imóvel. O Código Tributário Nacional sujeita limites desse tributo, o limite total é a despesa total pela realização da obra pública e o limite individual pelo acréscimo do valor do imóvel que foi beneficiado com a obra. (OLIVEIRA, 2009, p. 68.)

Com relação à definição de contribuições sociais, cita-se o art. 149 da Constituição Federal de 1988:

Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o Art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:
I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas;

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º - A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada à pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º - A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Oliveira (2009, p. 70) analisa as contribuições sociais, separando-as em: intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, ou apenas contribuições especiais ou parafiscais que são tributos criados para o financiamento dos Sistemas Oficiais de Previdência e Assistência Social, estabelecidos como contribuições sociais, à intervenção na economia toma-se como as contribuições interventivas, e para financiar as entidades representativas de classe ou profissional cataloga as contribuições corporativas. Apesar das contribuições serem normalizadas pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão cobrar essa modalidade, restritivamente de seus servidores para manutenção dos seus próprios sistemas previdenciários.

Alguns autores admitem a idéia de que os tributos resumem-se em apenas duas espécies, para outros podem chegar até cinco espécies. Os arts. 148 e 149, já transcritos, da Constituição Federal pressupõem o empréstimo compulsório e a contribuição especial, relacionados a esta classificação de tributo.

Descreve o art. 148 da Constituição Federal de 1988, sobre o que cabe ao empréstimo compulsório:

Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único: A aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

O empréstimo compulsório está instituído no art. 148 da Constituição Federal e também no art. 15, I e II do Código Nacional Brasileiro. Para Oliveira (2009, p. 69), nos casos de guerra ou sua iminência e calamidade pública, é permitido não considerar os princípios da anterioridade e da noventena, já nos casos de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, terá que ser respeitado o princípio da anterioridade e da noventena.

É uma receita tributária, então o empréstimo compulsório deverá restituir a sua origem no prazo que foi estimado, confirmando assim sua forma incomum. O Supremo Tribunal Federal (STF) concede a natureza desse tributo no art. 3º do Código Tributário Nacional Lei nº 5.172 de 1966 (citado na página 6 deste trabalho) e sua disciplina no art. 148 da Constituição Federal de 1988.

Ataliba (1997) sustenta a linha de raciocínio das três espécies de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições. Sendo as taxas e as contribuições, tributos vinculados e os impostos, não vinculados. O autor entende que as contribuições não são apenas as de melhorias e sim todas aquelas previstas legalmente no art. 149 da Constituição Federal.

Resguarda Carrazza (2003) também a divisão tripartida, porém com algumas diferenças, para ele os tributos repartem em imposto, taxa e contribuição de melhoria. Torres (2001) apartam os tributos em quatro classes: impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições, subdividindo a última em contribuições de melhoria e contribuições previstas no art. 149 da Constituição Federal.

Há ainda autores que acreditam na segmentação de cinco espécies de tributo, ou seja, divisão quinquipartida, destacados nos art. 145, art. 148 e art. 149, cujas são: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. (CASSONE, 1997) (FABRETTI, 1998) (MACHADO, 2004).

Torna-se uma grande diversidade em torno do desmembramento de tributo, mas todas as classificações pertencem ao mesmo gênero, apenas se limitam ao entendimento das normas tributárias gerais (as espécies). Na forma autônoma

existem até cinco espécies de tributos, administradas pelas normas e princípios tributários cabíveis.

2.2- CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Referencia as classificações que são importantes para o sistema tributário brasileiro. A primeira é quanto à *espécie*, as quais já foram mencionadas acima.

Depois vem a classificação quanto à *competência impositiva*, referentes aos tributos federais, estaduais e municipais. Quanto à *vinculação com a atividade estatal*, podendo ser, vinculados: como exemplos têm-se as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais; e não vinculados: os impostos. (MACHADO, 2010).

Os *impostos*, de acordo com a classificação do Código Tributário Nacional, estão divididos em sua natureza econômica do fato gerador:

- sobre o comércio exterior;
- sobre o patrimônio e a renda;
- sobre a produção e a circulação;
- impostos especiais.

As *funções* classificam-se conforme os objetivos dos tributos. Assim, Machado (2010, p. 74) conceitua as funções em:

- Fiscal: quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.
- Extrafiscal: quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.
- Parafiscal: quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

A Constituição Federal reforça a idéia de que os tributos poderão ser constituídos somente pela União, Estados ou Municípios, ao passo que outros tributos podem ser criados por qualquer um deles mediante a falta de uma regra constitucional, estável a competência de um único ente. Dividindo-se da seguinte forma:

- Tributos de Competência Privativa;

- Tributos de Competência Comum.

Oliveira (2009, p. 74) reforça a idéia de que os tributos estão sendo usados para diminuir as desigualdades sociais existentes de regiões menos desenvolvidas, e não apenas para estimular as atividades econômicas. Antes os tributos tinham função de arrecadar recursos para o Estado, hoje vêm sendo utilizados com funções não arrecadatórias e com ações diretas na economia privada.

Para complementar a idéia das funções do tributo, Oliveira (2009, p. 74), diz:

- a) Tributos fiscais: possuem função meramente arrecadatória, visando ao financiamento das atividades do Estado para garantir o aporte de recursos necessários ao exercício de suas atividades. Exemplo: IR;
- b) Tributos parafiscais: possuem função meramente arrecadatória; contudo a receita arrecadada destina-se ao cumprimento de funções paralelas às funções típicas do Estado. Exemplo: as contribuições previdenciárias; e
- c) Tributo extrafiscais: não são instituídos com função arrecadatória, mas para que o Estado cumpra a função de controle da economia. Exemplos: II, IE, IPI, IOF, ITR.

A interpretação de Oliveira (2009, p. 74), permite a descrição: “quanto aos benefícios do sujeito passivo, em função da existência de alguma atividade estatal específica definida nos fatos geradores de alguns tributos”, os tributos serão aprovados como:

- Tributos vinculados: ao arrecadar o tributo, o Estado oferece uma contraprestação de imediato ao contribuinte. Exemplos: taxas e contribuições de melhoria;

- Tributos não vinculados: a arrecadação do tributo não depende de qualquer contrapartida do Estado em favor do sujeito passivo. Exemplo: impostos.

2.3 BASE DE CÁLCULO

Base de cálculo para Machado (2010, p. 142): “é a expressão econômica do fato gerador do tributo”. Ela está contida na norma que descreve a hipótese da incidência tributária. Então, quando a lei institui um imposto ela se refere a uma

realidade economicamente quantificável. Isso irá nos permitir identificar a espécie do tributo e distinguir, assim como identificar a espécie do imposto.

Fabretti (2006) define base de cálculo como o montante no qual é aplicada determinada alíquota, a fim de que seja definido o valor a pagar.

Logo, a lei que institui o imposto sobre a renda e proventos, conseqüentemente institui também a base de cálculo. A base de cálculo é muito importante, pois ajuda a identificar o tributo ao qual se refere. Machado (2010, p. 143) explica, se a lei cria um imposto sobre a renda, mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está, na verdade, criando imposto sobre a receita ou patrimônio, e não sobre a renda.

Pode-se analisar que é através da verificação da base de cálculo do imposto que nos permitirá apurar se o legislador praticou a competência que “lhe atribui a Constituição ao definir âmbito de incidência do imposto”. (MACHADO, 2010)

É visível que a base de cálculo é um elemento indispensável para que se possa identificar no tributo qual alíquota a ser aplicada, a fim de se obter o valor do tributo correspondente.

Fabretti citado por Feller Jr. (2009) diz que a base de cálculo é definida por lei complementar conforme art. 146 da CF, sendo que suas alterações sujeitam-se aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

3- ALÍQUOTA

Alíquota é o percentual com que um tributo incide sobre o valor da coisa tributada. Fixado em lei, este percentual se aplica sobre a base de cálculo do fato gerador, determinando-se, assim, a importância devida ao fisco.

3.1 - CONCEITO E IMPORTÂNCIA

A alíquota é utilizada para indicar o percentual a ser aplicado em determinada base de cálculo, a fim de se obter o valor do tributo. Sendo que o percentual tende a expressar a parte que está contida no determinado número de vezes. Bastando dividir cem pelo percentual indicado para se obter o número de vezes do percentual contido no cem, sendo ele o todo. Machado (2010, pg. 143) ainda diz que “a palavra alíquota na linguagem dos matemáticos indica a parte ou a quantidade que está contida em outra em número exato de vezes”.

Fabretti (2006), fala que alíquota, é o que determina o montante do tributo devido, é definida em lei e ainda, aplicada sobre a base de cálculo.

Fabretti citado por Ferrarezi (2008) fala que a alíquota é definida em lei para determinar o montante a ser pago do tributo, e completa que a alteração da alíquota sujeita-se aos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.

Pode-se analisar que a alíquota é a expressão monetária entre o fato gerador e a relação do percentual aplicado sobre a base de cálculo, que nos levará a encontrar o valor devido do imposto.

3.2 - ALÍQUOTAS ESPECÍFICA E PERCENTUAL

Em geral a alíquota é aplicada através de uma porcentagem, conforme indica Machado (2010) existem duas formas de se chamar a alíquota, a primeira é e menos utilizada é “*alíquota específica*” e mais usual é “*alíquota ad valorem*”, ou seja, indicada sobre um valor como porcentagem.

A alíquota específica não leva em consideração o valor do objeto tributado, apenas a quantidade, um bom exemplo disso é o IPI aplicado sobre cervejas e refrigerantes, pois nesse caso não interessa o valor de venda da mercadoria. Pois o valor do imposto é encontrado pelas unidades dos produtos, deixando o valor correspondente não é levado em consideração. Machado (2010, pg. 144) finaliza dizendo que “A alíquota é indicada por uma referência ao valor em real devido em razão de cada unidade do produto”.

3.3 - ALÍQUOTAS FIXAS E VARIÁVEIS

As alíquotas fixas não se alteram, permanecem iguais independente da base de cálculo, além de não se confundir com tributo fixo, que é aquele indicado por lei e não se faz necessário fazer cálculo algum para se encontrar o montante devido. Já as variáveis, modificam-se em razão da base de cálculo e são utilizadas para cálculo do tributo, que independente do montante da base de cálculo, sendo sempre proporcional a esta. Por isso o tributo proporcional, é encontrado pela alíquota fixa. Machado (2010, pg. 144) termina dizendo que “As alíquotas variáveis podem ser progressivas ou regressivas”.

Fabretti (2006) corrobora dizendo que as alíquotas fixas são determinadas em lei e possuem valor fixo.

3.4 - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS E REGRESSIVAS

Para Machado (2010, pg. 144) alíquotas “são progressivas quando aumentam a medida em que aumenta a base de cálculo, e são regressivas quando diminuem na medida em que aumenta a base de cálculo.

Em geral, as alíquotas variáveis são usadas para política tributária, para isto são estabelecidas percentuais da base de cálculo.

3.5 - ALÍQUOTA ZERO

Segundo Machado (2010) a alíquota zero é uma forma de fugir do princípio da legalidade, pois é através da lei a única forma de se obter a isenção.

Pois como a alíquota indica o número da parte contida no todo, a alíquota zero não indica relação alguma.

4 - IMPOSTOS

4.1 – CONCEITO

Para Sabbag (2010) o imposto é um tributo, uma obrigação onde o fato gerador não está condicionado a uma atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à atividade ou patrimônio da empresa. Corroborando com essa afirmativa Machado (2010) coloca que os impostos são classificados como tributo não vinculado. Desta forma, imposto sendo um tributo não vinculado, pode ser cobrado sem uma destinação específica, podendo ser considerado uma captação de riqueza para tesouro público. Oliveira (2009), completa que a principal característica do imposto é que o contribuinte não recebe nenhuma contraprestação “direta e imediata” do Estado, e isso o distingue dos demais tributos. Sendo que o imposto só pode ser cobrado da sociedade pelos entes competentes, segundo atribuição da Constituição Federal, ou seja, a União, os Estados, Municípios e Distrito Federal. Tendo por finalidade custear as despesas que são de interesse geral, a cargo desses entes.

O art. 16 do CTN descreve: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Observa-se que o imposto não tem origem de atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. Onde o fato gerador está relacionado a seu patrimônio, independe do agir do Estado.

4.2 - CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS

Machado (2010) explica que através das classificações, o estudo dos objetos classificados torna-se mais fácil, assim como também se tornam mais ou menos úteis. Oliveira (2009) aponta que os impostos podem ser classificados conforme a competência tributária privativa definida na Constituição Federal. Onde a relação de impostos para cada ente está definida na Constituição, ou da forma que o

CTN dispor na característica do fato gerador. Quanto ao critério utilizado, este deve ser coerente para que não fique incorreto. Há muitos critérios de classificação, os principais são o de competência e a forma de quantificação. Sabbag (2010) detalha algumas classificações: (a) Impostos diretos e indiretos, (b) Impostos pessoais e reais, (c) Impostos fiscais e extrafiscais, (d) Impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CTN, (e) Impostos progressivos, proporcionais e seletivos.

Em se tratando de competência, os impostos podem ser classificados em federais, estaduais e municipais, sendo esta a classificação da Constituição Federal vigente previstos de *moto taxativo* ou *numerus clausus* sendo esta uma classificação rigorosamente jurídica, complementa Machado (2010).

Para dar maior destaque Sabbag (2010 pgs 398 e 399):

É importante frisar que o regime jurídico-constitucional dos impostos é bastante peculiar. O legislador contribuinte repartiu a competência legislativa para instituí-los entre as entidades impositoras, ou seja, as pessoas públicas de direito constitucional interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Desse plano decorre, terminologicamente, o contexto da competência privativa para a instituição dos impostos. Estes foram, então, nominalmente enumerados, indicando-se a cada uma das pessoas políticas quais os que lhe cabe instituir.

Quando se fala da quantificação, os impostos podem ser fixos ou graduados. Sendo os fixos, quantificados diretamente pelo legislador. Onde os valores a serem pagos em cada caso, é estabelecido por lei. Já os graduados sofrem divisão: proporcionais progressivos e regressivos. Machado (2010) aponta os impostos fixos em desuso. Pois o imposto é gerado em razão da capacidade contributiva, sendo o fato gerador uma presunção da capacidade contributiva, logo o valor do mesmo tem sua determinação em função da quantificação desse fato, além de ser obrigatoriamente proporcional á capacidade contributiva.

4.3 - IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS

O imposto direto segundo Sabbag “é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte”. (Sabbag; p. 400, 2010). Ou seja, o imposto é assumido pela pessoa que gerou o fato gerador. Para (Oliveira

2009, p. 65): “... nos impostos indiretos, como o Imposto de Renda, os contribuintes de “fato” e de “direito” são os mesmos. Assim os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas”.

Já o imposto indireto, “É aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa” (SABBAG, p. 400, 2010). Ou seja, é transferido para o consumidor final. Oliveira (2009) aponta os impostos indiretos como aqueles que incidem sobre produção, venda circulação ou consumo de bens e serviços.

4.4.1 - Impostos Pessoais e Reais

Os impostos pessoais consideram a capacidade contributiva do contribuinte. Exemplo: Imposto de Renda. Enquanto os reais, também nomeados por “Impostos de natureza real” não levam em consideração as condições pessoais, apenas a matéria tributária. Exemplos: IPTU, IPVA, etc. SABBAG (2010).

4.4.2 - Impostos Fiscais e Extrafiscais

Os impostos fiscais são aqueles que têm objetivo de prover recursos para o Estado. Exemplo: ITBI, IR, etc. Enquanto os impostos extrafiscais, tem por objetivo regular a economia do país. Exemplo: IPI, IOF, etc. SABBAG (2010).

4.4.3 - Impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CTN

Os impostos estão divididos em quatro grupos conforme o CTN. Estão em um rol classificatório, e estão nos artigos 19 a 73 do CTN:

- Imposto sobre comércio exterior (II e IE)
- Impostos sobre Patrimônio e a Renda (IR, ITR, IPVA, IPTU, ITBI, ITCMD, ISGF);
- Impostos sobre a produção e a circulação: ICMS, IPI, IOF e ISS.
- Impostos especiais: IEG.

4.4.4 - Impostos Progressivos, Proporcionais e Seletivos

Sabbag diz: “A progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame” (SABBAG, 2010, pg., 403). Ou seja, quanto mais se ganha, mais se paga. Os impostos progressivos são três: Imposto sobre a renda, IPTU e ITR.

Machado (2010, pg. 317) diz:

“Na linguagem da Ciência das Finanças Públicas e do Direito Tributário, progressividade dos impostos significa alíquotas diversas, crescentes na medida em que cresce a base de cálculo do imposto, ou excepcionalmente outro elemento eleito pelo legislador para esse fim”.

Machado (2010), ainda aponta que existem diversos objetivos para a progressividade, na maioria dos casos o foco principal é a base de cálculo do imposto, mas outro elemento pode ser focado dependendo do objetivo visado. A progressividade tem defensores e opositores desde a sua origem, onde os defensores afirmam tratar-se de um instrumento do princípio da isonomia e os opositores, dizem que a progressividade viola o princípio da isonomia. Os opositores ainda defendem que os contribuintes devem suportar a obrigação de pagar o imposto conforme sua capacidade contributiva, pois se a capacidade contributiva é visualizada através da renda, o imposto deve ser proporcional à capacidade de pagamento de cada um, com uma única alíquota e sem isenção. Essa idéia é vista como lógica para a tese contrária à progressividade porque a isenção de renda indicada por valores é tem como resultado a progressividade do imposto, mesmo que o restante da renda seja tributado com a mesma alíquota. Sendo assim não é aceita, pois se torna injusta.

Logo, pratica-se o princípio da isonomia na progressividade, visto que jamais será cobrado imposto de renda de alguém que obtenha apenas o necessário para seu próprio sustento, então Machado (2010, pg. 317) conclui que “... a progressividade é, realmente, uma forma justa de calcular impostos”.

A proporcionalidade dá se através de uma única alíquota sobre a base tributável variável. É o princípio da capacidade contributiva. “... o desembolso de cada qual deve ser proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado”. (SABBAG, 2010, pg. 403). Sendo assim a proporcionalidade “obriga” a alíquota a se manter invariável, mesmo que a base de cálculo seja variável. Exemplo de imposto proporcional: ICMS, IPI, etc. Machado (2010) aponta a proporcionalidade

como sendo o valor do imposto determinado com a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

A seletividade, “é forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos indiretos”. (SABBAG, 2010, pg. 403). Na seletividade é certo que a capacidade contributiva será comparada com a aplicação técnica da seletividade, Segundo Machado (2010, pg. 403): “uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação”.

5- ICMS

Na Constituição anterior a de 1988, era denominado Imposto de Circulação de Mercadorias ICM, este, era de competência do Estado e do Distrito Federal, após 1988 teve algumas reformulações, passando a atingir os Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, sendo acrescido de um “S” na sua sigla, passando a ser ICMS.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art.155, § 2º , III), facultando, assim, seu uso com função extrafiscal. Todavia, consciente dos problemas que daí podem decorrer, cuidou de estabelecer fortes limitações a essa faculdade, atribuindo ao Senado Federal competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis as operações e prestações, interestaduais e de exportação, e a este facultando o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas (art. 155, § 2º IV e V) (MACHADO, 2012).

O ICMS é o imposto de maior arrecadação no país, este imposto em outros países está inserido no Imposto sobre Valor Agregado IVA, ou seja, em outros países todos os impostos estão calculados dentro deste acima, já no Brasil, a vontade de dividir é tão maior, que criou-se o IPI federal, ISS municipal e ICMS estadual.

5.1- CONTRIBUINTE

Contribuinte é todo estabelecimento pessoa jurídica ou pessoa física que tenha o intuito comercial de gerar lucro e que tenha frequência e volume que caracterize comércio, que os bens sejam considerados mercadorias, e os portadores desta seja considerado contribuinte do imposto, caso não seja desta forma é considerado uma mercadoria adquirida de forma esporádica.

A definição de contribuinte se encontra no art.4º da LC 87/1996 no seguinte texto:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

I – importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior,

III – adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Ou seja, para fins da ocorrência do fato gerador, o estabelecimento é objeto e não o sujeito de direitos.

A Lei Complementar 87/1996 estabelece:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. Redação dada pela LC nº 114, de 16.12.2002
Redação Anterior.

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

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. Redação dada pela LC nº 114, de 16.12.2002.

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 obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador, o qual se configura com a concretização, no plano ontológico, da situação hipotética prevista de forma geral e abstrata na lei.

Esta lei que institui o tributo é editada conforme as normas de competência previstas na Constituição, que descrevem as condutas em razão das quais os entes tributantes estão autorizados a instituir tributos. Os arts. 153, 155 e 156, por exemplo, outorgam à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a competência para instituírem impostos sobre certas situações fáticas.

Estas condutas ensejadoras da cobrança do tributo traduzem situações dotadas de relevância econômica, que revelam a riqueza das pessoas envolvidas. A relevância econômica é imprescindível à imposição do tributo, pois o Estado só pode se apropriar de parcela de riqueza existente. Admitir-se a tributação de situações desprovidas de conteúdo econômico, conferindo ao Estado o poder de escolher qualquer fato como hipótese de incidência do tributo, acarretaria na eleição arbitrária de situações isoladas, o que, conforme os ensinamentos de Marçal Justen Filho configuraria nítida punição e não tributo:

[...] não se caracteriza um tributo (seja imposto, seja taxa, seja contribuição) se a exigência de pagamento não estiver referida à verificação de uma situação fática (hipoteticamente descrita no pressuposto normativo) que tenha uma relevância econômica (ou seja, economicamente avaliável). E é assim porque, primeiramente, a destinação tributária (arrecadação de recursos financeiros) pressupõe a existência de recursos econômicos, de riquezas. Por outro lado, a irrelevância econômica do pressuposto fático eleito para integrar a materialidade da hipótese de incidência assemelharia a figura normativa a uma punição. (JUSTEN FILHO, 1986, p. 224-225)

Diante disto, constituem materialidade das hipóteses de incidência, por exemplo, a propriedade de um automóvel (IPVA), a prestação de um serviço (ISS), a venda de uma mercadoria (ICMS), o auferimento de renda (IR). Em todas estas situações, há uma presunção de riqueza possuída por aquele que pratica o fato gerador. Dessa forma, a propriedade do automóvel que dá ensejo à incidência do IPVA representa um patrimônio do contribuinte e, por conseguinte, reflete a sua capacidade econômica, assim como a remuneração recebida pela prestação de um serviço, ou o preço da venda da mercadoria, e, por fim, a própria renda auferida pelo trabalho pessoal ou decorrente do investimento do capital.

Por tudo isso, da materialidade da hipótese de incidência se infere o sujeito passivo da obrigação tributária. Ou seja, a princípio, só poderá ser eleito

como sujeito passivo aquele titular da riqueza representada na conduta que faz nascer o dever de pagar o tributo.

Assim, o sujeito passivo do IPVA é o proprietário do veículo, bem como o prestador do serviço é quem deve o ISS, o comerciante que aliena a mercadoria deve recolher o ICMS, e o dono da renda auferida deve pagar o IR.

A este possível sujeito passivo, a doutrina confere algumas denominações: contribuinte, destinatário legal tributário, destinatário constitucional tributário ou sujeito passivo direto. Todavia, todas elas refletem a exigência do mesmo requisito, a imprescindibilidade da titularidade da riqueza prevista na norma de incidência tributária. É o que com propriedade assevera Luis César de Queiroz:

Logo, por força do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, é correto pontificar: o único sujeito de direito que pode estar presente no pólo passivo da relação jurídico-formal prescrita no conseqüente da norma impositiva de imposto, tendo a obrigação de entregar dinheiro ao Estado, é aquele (mesmo) titular da riqueza pessoal descrita pelo aspecto material do antecedente da norma impositiva de imposto. (QUEIROZ, 1998, p. 179)

Neste contexto, o referido autor denomina este titular da riqueza de contribuinte e conclui: “o contribuinte é o único sujeito de direito (sujeito passivo) que pode figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária e cuja identificação é informada pelo critério pessoal passivo do conseqüente da norma impositiva de imposto” (QUEIROZ, 1998, p. 180).

Ainda assim, há na doutrina quem defenda a figura do destinatário legal tributário, que é o titular da riqueza tributada, ou seja, aquele que detém a capacidade contributiva:

Recebe o nome convencional de contribuinte o destinatário legal tributário que deve pagar o tributo ao fisco. Por estar a ele referido o mandamento de pagar o tributo, passa a ser sujeito passivo da relação jurídica tributária principal.

Logicamente trata-se de um devedor a título próprio. É aquele cuja capacidade contributiva o legislador teve normalmente em conta ao criar o tributo; é o realizador do fato imponible e é, por conseguinte, quem sofre, em seus bens, o detrimento econômico tributário. (VILLEGAS, 1980, p. 109-110) (grifo nosso).

Assim, Hector Villegas assevera que o contribuinte é aquele que tem a obrigação de pagar o tributo ao Fisco, portanto, considera um equívoco denominar contribuinte quem pratica o fato imponible, mas não integra o pólo passivo da obrigação tributária porque é substituído por terceiro indicado na lei. Segundo o autor, o substituído é destinatário legal tributário, pois é o realizador do fato

imponível, entretanto não é contribuinte porque a sua obrigação não é de pagar um tributo, mas tão somente de ressarcir o substituto (VILLEGAS, 1980, p. 109-110).

Portanto, segundo o jurista argentino, o destinatário legal tributário é quem pratica o fato gerador da obrigação tributária. Acaso o destinatário seja eleito como sujeito passivo da obrigação tributária poder-se-á chamá-lo de contribuinte, de outro modo, ocorrendo à incidência de uma norma que eleja outra pessoa como responsável pelo recolhimento do tributo, não haverá a figura do contribuinte, apenas a do destinatário legal tributário (substituído) e do substituto.

Esta crítica de Hector Villegas é ressaltada por Marçal Justen Filho, que chama atenção para as palavras acima citadas para concluir que a expressão “destinatário legal tributário” é mais acertada que a expressão “contribuinte”, disseminada na doutrina:

Em suma, trata-se de uma especificação geralmente oculta pela doutrina tradicional, que usa generalizada e indevidamente a expressão contribuinte. VILLEGAS, ao contrário, observou somente caber a expressão contribuinte para indicar o sujeito passivo tributário que está em relação à situação descrita abstratamente na materialidade da hipótese de incidência. Portanto, contribuinte indica uma categoria de sujeito passivo. Diríamos nós – trata-se de terminologia referida à determinação subjetiva do mandamento.

[...]

Daí VILLEGAS observar que a destinação da regra tributária induz que, normal e usualmente, a condição de contribuinte recairá sobre a pessoa que está em relação com a riqueza evidenciada pela situação contida na materialidade da hipótese de incidência.

Portanto, essa pessoa seria a destinatária da condição de sujeito passivo tributário. E, nesses termos, aludiu a “destinatário legal tributário”. (JUSTEN FILHO, 1986, p. 261)

Todavia, como no ordenamento jurídico brasileiro as possíveis hipóteses de incidência tributária estão previstas na Constituição, Marçal Justen Filho (1986, p. 262) julga melhor falar em destinatário constitucional tributário. Conclui que somente o destinatário constitucional tributário pode ser eleito como contribuinte:

Sempre e necessariamente, haverá uma norma tributária instituindo o contribuinte. Ou seja, atribuirá a condição de sujeito passivo tributário ao ocupante da condição de titular do aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária.

Será inconstitucional qualquer disposição que pretenda atribuir a condição de contribuinte a quem não seja o “destinatário constitucional tributário” – ou seja, a pessoa envolvida na situação signo presuntiva de riqueza inserida na materialidade da hipótese de incidência tributária, por escolha da própria Constituição Federal. (JUSTEN FILHO, 1986, p. 347-348)

Igualmente, existe também a classificação da doutrina entre sujeição passiva direta e indireta, a primeira confunde-se com a noção de contribuinte ou destinatário legal/constitucional tributário, enquanto que a segunda seria a exceção à regra.

Segundo esta classificação, sujeito passivo direto é aquele que guarda relação pessoal com o fato gerador da obrigação tributária:

[...] o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Quando o tributo seja cobrado nessas condições, dá-se a *sujeição passiva direta*, que é a hipótese mais comum na prática. (SOUSA, 1975, p. 92)

Já o Código Tributário Nacional optou pela denominação contribuinte, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Logo, se o contribuinte é aquele que guarda relação pessoal com o fato gerador, e este fato gerador pressupõe uma situação representativa de riqueza, o contribuinte só pode ser o titular desta riqueza.

Verifica-se, pois, que, independentemente da terminologia adotada, o sujeito passivo da obrigação tributária deve ser o titular da riqueza da qual o Estado se apropriará de uma parcela.

Entre todas as terminologias adotadas pela doutrina, considera-se mais apropriado a utilização da expressão contribuinte, pois essa, além de ter sido a eleita pelo Código Tributário Nacional, também parece a mais adequada porque simplifica a questão, uma vez que só quem pode dispor de parcela de riqueza para os cofres do erário é aquele em condições de contribuir, logo, o contribuinte.

Ainda assim, há de se fazer menção ao entendimento de Paulo de Barros Carvalho, que defende que não existe este contribuinte inerente à hipótese de incidência. Este autor considera que o critério pessoal da norma de incidência tributária é indicado tão somente no seu conseqüente e que não se depreende da materialidade da hipótese de incidência o sujeito passivo da obrigação tributária:

A Constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte se reporta a um evento (operações relativas à circulação de mercadorias; transmissão de bens imóveis; importação; exportação; serviços de qualquer natureza; etc.) ou a bens (produtos industrializados; propriedade territorial rural; propriedade predial e territorial urbana; etc.) deixando a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo às vezes de devedor da prestação tributária. (CARVALHO, 2005, p. 322).

No entanto, tal posicionamento não deve ser adotado porque ofende ao princípio da capacidade contributiva, o qual é alicerce da relação jurídica tributária. Se a Constituição Federal estabelece como possíveis hipóteses de incidência situações com relevância econômica, é lógico que o sujeito passivo desta obrigação tributária tem que ser o titular da riqueza presumida. Admitir que um terceiro que não é titular da riqueza, mas que está ligado ao fato que a representa, possa ser eleito como contribuinte é fazer tabula rasa do princípio da capacidade contributiva.

Corroborando o quanto exposto, Luis Cesar Souza de Queiroz:

Nesse sentido, Capacidade Contributiva significa a existência de fato ou fatos que revelem sinais de riqueza por parte de alguém, decorrendo, portanto, para esse mesmo alguém uma aptidão, para entregar parcela da riqueza (de que é titular) ao Estado. (QUEIROZ, 1998, p. 167)

Sacha Calmon Navarro Coelho também critica a posição adotada por Paulo de Barros Carvalho, pois entende que “é absolutamente necessário destacar na hipótese de incidência da norma não apenas a materialidade do fato e as coordenadas de tempo e lugar, mas também a pessoa envolvida com o fato jurígeno” (COELHO, 2005, p. 710).

Contudo, Sacha Calmon Navarro Coelho adverte que o critério pessoal da norma de incidência é definido tanto na materialidade da hipótese como no conseqüente da norma (2005, p. 719): “Mais uma vez, insistimos em que só o *aspecto material* da hipótese de incidência não é suficiente para *indicar* quem é o sujeito passivo da obrigação tributária (sujeito passivo *de jure* nomeado pela lei, partícipe da obrigação)”.

A referência, feita por este autor, ao conseqüente da norma é embasada na possibilidade do sujeito passivo da obrigação tributária ser alguém que não praticou o fato gerador (responsável por substituição), todavia, como restará

demonstrado no decorrer desta pesquisa, o substituto não arca com o ônus do tributo, o qual deve ser suportado exclusivamente pelo contribuinte, pois é ele quem é titular da capacidade contributiva.

Portanto, o contribuinte só poderá ser aquele titular do patrimônio indicado no fato signo presuntivo de riqueza. Há situações, entretanto, em que o Estado precisa atribuir à obrigação de recolher o tributo devido à pessoa diversa daquela titular da riqueza objeto da incidência tributária, o que a doutrina convencional denomina sujeição passiva tributária indireta, composta pelas figuras do responsável e do substituto tributários.

5.2- FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (CTN, 2006, pg.22).

E Identificada a obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos como um tributo, esta obrigação só pode ser em virtude da ocorrência do fato gerador.

Assim, por exemplo, no caso do ICMS, fato gerador deste imposto é a realização da operação relativa à circulação de mercadorias e serviços.

Fato gerador: Aquele que determina a origem e o surgimento da obrigação tributária. (Site: tributario.net/dicionario)

Nesta definição estão mencionados, como elementos relevantes para a caracterização do fato gerador, os seguintes: a) a previsão em lei, b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o direito tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica; c) a circunstâncias de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação 'ex lege' de pagar um tributo determinado.

5.2.1- Fato Gerador Presumido

Com a emenda constitucional n. 3 de 17-3-93, acrescentou o inciso 7º do art. 150 da constituição federal de 1988, criou uma figura híbrida de

responsabilidade e substituição tributária, que o próprio legislador constituinte denominou de fato gerador presumida, quando diz: "A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurado à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido."

A figura do fato gerador presumido, mesmo sendo previsto na constituição, não há como subsistir, pois esta responsabilidade não pode ter natureza tributária, uma vez que se exige o pagamento antes da ocorrência do fato gerador.

Porém a realidade apresenta-se como uma exigência contrafática, já que obriga o responsável a pagar uma obrigação que não nasceu, mas que o próprio legislador constituinte denominou de fato gerador presumido.

Não é possível a aplicação da presunção neste campo específico da tributação, pois ao aceitar tal situação seria o mesmo que alguém ter que pagar antecipadamente por obrigação presumida e que poderá ocorrer, como também poderá não ocorrer.

Inexiste nexos causal da exigência, pois a obrigação não nasceu considerando que o fato gerador não ocorreu. Ferem, ainda, em relação ao responsável, o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, dentro outros.

Todavia, sem discutir se esta responsabilidade de pagar tributo ou contribuição decorre da obrigação de constituinte ou de responsável, no conceito previsto no art. 121, parágrafo único, itens I e II, do CTN, na prática a verdade é que as produtoras de petróleo, laboratórios farmacêuticos, montadoras de veículos etc., vêm cumprindo esta obrigação ilegal e a CF não permite, isto é, recolhendo, o ICMS não sobre o valor da saída do fabricante, mas recolhendo sobre o preço ao consumidor ou com base numa pauta fiscal.

Portanto são claro, estas empresas, por serem privadas, dispõem desta faculdade de cumprir esta obrigação e com isso não há o que se discutir, isto na condição de responsável, pois o fato gerador não ocorreu e, portanto, não há que se falar em ligação direta com o fato gerador para caracterizar a sujeição como contribuinte (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

A impugnação ou a ação promovida pelos compradores a pretexto de que houve transferência do ônus não encontra respaldo no regime jurídico brasileiro, pois a repercussão do ônus, em matéria tributária, não legitima o comprador para

impugnar obrigação cumprida por terceiro.

Inexiste relação ou nexo entre o comprador e o estado, pois quem pagou foi o contribuinte ou o responsável, no caso a pessoa que realizou as operações relativas á circulação de mercadorias e o comprador não tem nenhuma legitimidade, nem há que se falar em contribuinte de fato, que inexistente no sistema jurídico brasileiro.

5.2.2- Materialidade Do Fato Gerador

Portanto a esta descrição do fato ou do conjunto de fatos, o direito positivo denomina de fato gerador, materialidade do fato gerador ou, ainda, de aspecto substancial do fato gerador.

Com isto pode-se dizer que, sendo a hipótese de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza a "prestação de serviços", em seu aspecto material, somente pelo fato de alguém prestar serviços, pura e simplesmente, não se tem a certeza de que ocorreu realmente o fato gerador, uma vez que tem a preencher também os aspectos adjetivos do fato gerador, que são eles:

a) Aspecto Temporal

Para a ocorrência do fator gerador, não basta alguém realizar um fato materialmente descrito na lei, é preciso também aliá-lo ao seu aspecto temporal.

A legislação tributária determina o momento da consumação ou da ocorrência do fato gerador, o que não deve ser confundido com o prazo do pagamento do tributo, ou, ainda, com o pagamento do serviço executado pelo cliente.

Para explicar o aspecto temporal, o Imposto sobre os Produtos Industrializados demonstra bem claramente a questão. O aspecto material ou substancial do IPI é industrializar um produto, que é entendido como qualquer operação que lhe modifique a natureza, a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo. Assim, o industrial faz concretamente, dentro de sua fábrica, a operação de industrialização, entretanto, só por esse fato não gera a obrigação de pagar IPI. É

preciso que o produto saia do estabelecimento (ICHIHARA, 2005 Pg. 121,135).

b) Aspecto Espacial

Este aspecto é decorrente do princípio da territorialidade da lei tributária, como regra. Implicitamente, subentende-se que a lei federal se aplica em todo o território nacional, a lei estadual, em seu respectivo território, e a lei municipal, apenas e exclusivamente, dentro do território municipal.

Esta circunstancia que geralmente vem implícita, poderá vir explicitamente na lei tributária. É de fundamental importância na determinação da ocorrência do fato gerador, e em virtude da circunstancia do lugar, poderá ou não ocorrer o fato gerador.

Com efeito, IPI é um imposto federal, não obstante isso, um produto fabricado em São Paulo pagará esse tributo, o que não acontecerá se for à zona Franca de Manaus.

Foi o aspecto espacial, ou lugar onde foi realizado o fato concreto ou fato imponible que determinou se ocorreu ou não fato gerador (ICHIHARA, 2005 Pg. 121,135).

c) Aspecto Valorativo

Este aspecto se relaciona com base de cálculo e alíquota, quando se trata das taxas, apresenta questões de difícil solução (ICHIHARA, 2005 Pg. 121,135).

d) Aspecto Pessoal

O legislador escolhe, para ocupar o pólo passivo da obrigação tributária, uma pessoa ou determinados tipos de pessoas.

Somente o indicado, implícita ou explicitamente, pode ser considerado o sujeito passivo, na qualidade de contribuinte ou responsável. Faltando essa indicação legal, não será obrigado a pagar determinados tributos, por falta de preenchimento do aspecto pessoal ou como decorrência da estrita legalidade.

5.2.4-Classificação Do Fato Gerador

O legislador poderá escolher como situação de fato, capaz de gerar a obrigação tributária, um fato simples, por exemplo, prestar um serviço, industrializar etc., ou um fato complexo, por exemplo, a apuração do lucro real das pessoas jurídicas no caso do imposto de renda (vende, deduz o custo, adiciona rendas extra-operacionais, deduz despesas operacionais e não operacionais, faz as adições e deduções e depois se chega ao lucro real, que é o antigo lucro tributável).

Entretanto essa classificação não apresenta relevância jurídica ou prática, não obstante adotada pela maioria dos autores.

O mesmo se diga em relação à divisão do fato gerador em instantâneo e periódico ou complexo.

Instantâneo são os fatos geradores que se exaurem instantaneamente e se repetem toda vez que ocorrer tal fato. Por exemplo, no caso do ICMS, a venda da mercadoria pelo industrial ao atacadista; do atacadista ao varejista; do varejista ao consumidor etc.; em cada uma dessas operações, instantaneamente, ocorre o fato gerador.

Periódico ou complexivos são os fatos geradores que ocorrem apenas periodicamente, em dado momento determinado pela lei. Por exemplo, no caso do imposto de predial e territorial urbano, imposto de renda etc. (HÁRADA, 2006, pg.160).

5.3- BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo (BC) do ICMS é o aspecto quantitativo do fato gerador. Em poucas palavras, podemos defini-la como o valor da operação ou da prestação do serviço para fins de cálculo do imposto. Não se confunde com o valor da mercadoria, embora o seja em alguns casos.

Na composição da base de cálculo, entram, além do valor da mercadoria, o valor do frete, do seguro, dos descontos condicionais etc. Isto quer dizer tudo que for cobrado ao destinatário. Entra também o Imposto sobre Produtos Industriais (IPI), quando a destinação da mercadoria for o uso a consumo ou o ativo fixo. Com relação ao desconto condicional, ressalta-se que é o desconto financeiro, dependente de uma condição futura, como a seguir se explica: se pagar até o dia 10, terá desconto de 5%. Ocorrendo ou não este pagamento condicionado, na data, a base de cálculo permanece inalterada. Assim, mesmo que haja o desconto, este comporá o valor de incidência, enquanto que os descontos incondicionais, incidentes

nos pagamentos à vista, diminuem a base de cálculo. Com relação ao frete, entra na BC inclusive o transporte intramunicipal, afirmação que causa espanto aos neófitos no estudo deste imposto, pois entendem que não há incidência do ICMS no frete intramunicipal. Embora seja correta a afirmativa da não incidência, a composição da BC pouco tem a ver com o fato de haver ou não a incidência do ICMS sobre os valores que a integram. É a lei que determina quais valores deverão integrar a BC e, assim, estabelece que componha a base de cálculo o preço da mercadoria, que é a base do valor da operação.

A lei incluiu o valor do ICMS em sua própria base de cálculo, considerando o destaque na nota fiscal de finalidade apenas controlística, resultando, assim, uma tributação de imposto sobre o imposto.

A substituição tributária progressiva parcial também poderá ser, quanto ao valor do ICMS antecipado, com ou sem liberação. Se for com liberação, a saída promovida pelo contribuinte- substituído estará livre de cobrança do imposto. Sendo sem liberação, o contribuinte-substituído deverá debitar-se normalmente na saída que promover e apropriar os créditos do ICMS normal e do ICMS antecipado.

O contribuinte-substituto sub-roga-se em todas as obrigações do contribuinte-substituído, relativamente às operações/prestações internas. A substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte-substituído, na hipótese de o documento fiscal próprio não indicar o valor do imposto, objeto da substituição, quando o respectivo destaque for exigido pela legislação tributária.

O regime de substituição tributária pode ser adotado apenas por um Estado, neste caso abrangendo os contribuintes nele situados, ou por várias Unidades da Federação, mediante a celebração de um acordo (convênio ou protocolo).

Portanto o ICMS ST interfere na formação de preço, portanto na planilha a seguir podemos observar o exemplo de um ICMS normal em comparação à substituição tributária entre os Estados mostrando através de demonstrativos como a Substituição Tributária influencia na formação do preço de um determinado produto para os estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Santa Catarina, sendo a sua origem no estado do Paraná, demonstrar como este produto tem seu cálculo feito pelo ICMS Normal e pela Substituição Tributária (ST), e a diferença que dará no valor repassado para o consumo final, conforme o exemplo da planilha abaixo:

VENDA DO PR PARA O RJ

NCM	PREÇO UN.	CFOP
27.101.932	R\$ 3,50	6652

BASE DE CALCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CALCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
R\$ -	R\$ -	R\$ 6,97	R\$ 1,39	R\$ 3,50

VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS	VALOR DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA
R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	4,89

ICMS RECOLHIDO POR SUBST.TRIBUT.CONF.CONV.CONFAZ 110/07,
INCISO 3, LETRA C. - ATO COTEPE/MVA: 42/2013.

VENDA DO PR PARA SC

NCM	PREÇO UN.	CFOP
27.101.932	R\$ 3,50	6652

BASE DE CALCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CALCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
R\$ -	R\$ -	R\$ 6,80	R\$ 1,16	R\$ 3,50

VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS	VALOR DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA
R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	4,66

ICMS RECOLHIDO POR SUBST.TRIBUT.CONF.CONV.CONFAZ 110/07,
INCISO 3, LETRA C. - ATO COTEPE/MVA: 42/2013

VENDA DO PR PARA SP

NCM	PREÇO UN.	CFOP
27.101.932	R\$ 3,50	6652

BASE DE CALCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CALCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
R\$ -	R\$ -	R\$ 6,89	R\$ 1,24	R\$ 3,50

VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS	VALOR DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA
R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	4,74

ICMS RECOLHIDO POR SUBST.TRIBUT.CONF.CONV.CONFAZ 110/07,
INCISO 3, LETRA C. - ATO COTEPE/MVA: 42/2013.

6- RESPONSÁVEL

O disposto no ordenamento que estabelece as normas gerais de Direito Tributário (CTN – Código Tributário Nacional) não faz distinção entre responsabilidade e substituição, pois apenas prevê, de forma genérica, o instituto da responsabilidade, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso 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.

Na verdade, quando o CTN mencionou responsabilidade o fez referindo-se ao responsável pelo pagamento, ou seja, aquele que, nada obstante não guardar relação direta com o fato gerador, responde pelo crédito tributário perante o Fisco. Portanto, a responsabilidade a que o CTN faz menção é no sentido lato, e engloba a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência.

Esta definição não é a mais correta, pois há diferença entre a responsabilidade por transferência e a substituição, em vista disso, onde o CTN refere-se ao responsável, seria mais adequado referir-se ao sujeito passivo indireto.

Esta a técnica do CTN gera uma confusão na distinção entre os institutos da responsabilidade e substituição, e vai de encontro aos próprios ensinamentos do autor do seu anteprojeto, Rubens Gomes de Sousa, o qual dividia a sujeição indireta entre transferência e substituição:

Entretanto pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a *sujeição passiva indireta*. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: *transferência e substituição*; por sua vez a transferência comporta três hipóteses: *solidariedade, sucessão e responsabilidade*. (SOUSA, 1975, p. 92) (grifos no original)

Por conseguinte, conclui-se que a terminologia responsabilidade é utilizada diferentemente pelo CTN e por Rubens Gomes de Sousa, pois enquanto o primeiro a conceitua como qualquer situação em que se tributa terceiro não titular da riqueza, o segundo define responsabilidade tão somente como uma das hipóteses em que o tributo é cobrado por pessoa sem relação com o fato gerador.

Outras vozes da doutrina preferem chamar esta transferência de responsabilidade *lato sensu* – situação pela qual o dever de pagar o tributo nasce para o contribuinte, todavia, por fato superveniente recai para terceira pessoa:

Responsável tributário é o sujeito de direito que figura no pólo passivo da relação jurídica não tributária, decorrente de uma norma primária principal não tributária (no caso do responsável por sub-rogação subjetiva) ou de uma norma primária punitiva (no caso do responsável por punição). (QUEIROZ, 1998, p. 199)

Nesta concepção, entre as hipóteses de responsabilidade *lato sensu* estaria a responsabilidade *strictu sensu*, que seria a “responsabilidade de terceiros”, prevista no Código Tributário Nacional, nos arts. 134 e 135.

Entende-se como responsabilidade tributária por transferência o instituto pelo qual pessoa diversa do contribuinte assume a obrigação de pagar o tributo – que originariamente era do contribuinte – em razão de um fato posterior à ocorrência do fato gerador.

Diferentemente da responsabilidade por transferência, a substituição tributária faz nascer, desde a incidência do tributo, o dever de recolher o tributo para uma pessoa estranha ao fato gerador, ou seja, nesta, o contribuinte, em momento algum, assume a obrigação.

Substituição: Ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária *surge desde logo contra uma pessoa diferente* daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto. (SOUSA, 1975, p.93)

Feita esta rápida análise sobre a responsabilidade tributária, tão somente com o intuito de diferenciar a responsabilidade por transferência da responsabilidade por substituição, passa-se, agora, ao estudo do instituto da substituição tributária.

7- METODOLOGIA

O presente estudo possui uma pesquisa de cunho bibliográfico, este sendo um mecanismo que possibilitará que o acadêmico aprofunde seus conhecimentos acerca da temática, tendo assim uma visão ampla, com o intuito de elaborar uma pesquisa com qualidade e baseada em autores e livros que dão suporte a sua construção científica de forma que esteja alcançando suas metas e um conteúdo que transmita aos leitores clareza. Como também a pesquisa de campo, a mesma tem como objetivo construir informações da realidade vigente de modo que haja ética e compromisso do pesquisador em fazer essa análise e poder mostrar a importância da temática.

Nesse sentido, é relevante destacar que a metodologia é fator crucial na pesquisa científica, pois é por meio dela que o pesquisador irá planejar e organizar suas ideias, criando assim um mecanismo sistemático e dinâmico de análise dos dados, seja eles de conteúdo ou da realidade, articulando assim a teoria com a prática, proporcionando eficácia nos dados a serem repassados.

Consiste em uma etapa fundamental em todo trabalho científico, que influencia todas as etapas de uma pesquisa, na medida em que proporciona o embasamento teórico em que se baseará o trabalho. Trata-se de um levantamento, seleção, fichamento e arquivamento de informações relacionadas à pesquisa (MARCONI & LAKATOS, 1999).

Neste tópico, pretende-se mostrar de forma sucinta a estrutura sistemática do estudo em prol de mostrar que o acadêmico é ferramenta fundamental nessa construção e enfatizando como foi realizado cada passo da pesquisa, posicionando-se de forma crítica, aprimorando suas competências e habilidades apreendidas, formando assim argumentos satisfatórios.

CONCLUSÃO

A formação do preço de venda é considerada como um fator determinante no sucesso futuro das empresas, já que nos dias atuais improvisos não tem mais lugar, assim os dirigentes necessitam ser mais profissionais e conscientes na administração de suas empresas, em virtude de que os consumidores de hoje procuram produtos de alta qualidade e preços competitivos. Além de confiabilidade em seu fornecedor aliada ao conforto de um bom atendimento.

A área responsável pela formação de preço de venda deverá estar atenta a tudo e a todos que influenciam direta ou indiretamente na operacionalização da empresa.

Um dos fatores macroeconômicos que se deve observar primeiramente é o mercado econômico no qual a empresa se encontra suas oscilações, quais os principais elementos que provocam essas oscilações, bem como, conhecer profundamente quais os tipos de mercados existentes e em qual deles a empresa está alocada, conhecendo a fundo suas vantagens e desvantagens, seus concorrentes e quais as suas principais estratégias de preços.

Portanto é possível analisar que a garantir que a sociedade se beneficiará de serviços fornecidos pelo governo desde antigamente, houve a criação dos tributos, para que isto pudesse se concretizar, embora, às vezes não sendo aplicadas de uma forma que fosse justa para ambas as partes, dentro disso, tem-se a carga tributária brasileira é uma das mais pesadas do planeta, refletindo assim no preço final das mercadorias e serviços, sendo repassadas para o último nível da cadeia comercial, ou seja, consumidor final seja ela pessoa jurídica ou física.

E por fim foi possível demonstrar ICMS normal em comparação à substituição tributária entre os Estados mostrando através de demonstrativos como a Substituição Tributária influência na formação do preço de um determinado produto para os estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Santa Catarina, sendo a sua origem no estado do Paraná, demonstrar como este produto tem seu cálculo feito pelo ICMS Normal e pela Substituição Tributária (ST), e a diferença que dará no valor repassado para o consumo final, conforme a planilha abaixo:

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5 ed. São Paulo: Malheiros 2005.

BRASIL, Código Tributário Nacional, 2006.

BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil. Promulgada em 5 de outubro de 1998, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n. 1/92 a 42/2003 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n. 196/94 Brasília: Senado Federal, Secretaria de Edições Técnicas.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário 19 ed. 2 Tiragem, São Paulo: Malheiros 2003.

CASSONE, Vitorino. Direito tributário. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

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

COELHO Sacha Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FABRETTI, Laudio Camargo Contabilidade Tributária 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

FABRETTI, Laudio Camargo Contabilidade Tributária 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FABRETTI, Laudio Camargo Contabilidade Tributária 11. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

ICHIHARA, Yoshiaky, Direito Tributário. São Paulo, 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 10. Ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARCONI, M. A. & Lakatos, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 4ed. Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Gustavo P. Contabilidade Tributária. 3. Ed. São Paulo: Saraiva 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1975.

TORRES, H. Direito Tributários Internacionais e Operações Transnacionais. São Paulo: RT, 2001.

SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributário**. trad. por Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.