

FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA – FACER
CURSO DE DIREITO

HAMILTON DE MORAIS

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELAS OPERAÇÕES
POSTERIORES NO ICMS**

RUBIATABA-GO

2007

FACULDADE DE CIÊNCIA E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA – FACER
CURSO DE DIREITO

HAMILTON DE MORAIS

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELAS OPERAÇÕES
POSTERIORES NO ICMS**

Monografia apresentada a Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba – FACER como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito sob a orientação do prof. Sérgio Luís Oliveira dos Santos.

RUBIATABA-GO

2007

HAMILTON DE MORAIS

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELAS OPERAÇÕES POSTERIORES
NO ICMS**

**COMISSÃO JULGADORA
MONOGRAFIA PARA OBTENÇÃO DO GRADUADO PELA FACULDADE
DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA**

RESULTADO: _____

Orientador _____
Sérgio Luís Oliveira - Especialista

2º Examinador _____
Geruza Silva de Oliveira - Mestre

3º Examinador _____
Eduardo Barbosa Lima - Especialista

Rubiataba, 16 de janeiro de 2008.

RESUMO

No presente trabalho tem se como objetivo mostrar o tema substituição tributária pelas operações posteriores no ICMS, que consiste em responsabilizar o substituto a pagar não só o imposto incidente na operação por ele realizada, mas também todas aquelas dela decorrentes posteriormente; sua implantação foi no intuito de facilitar a fiscalização e arrecadação e ao mesmo tempo proporcionar o recebimento antecipado do imposto devido ao poder público. Neste estudo visamos também, investigar as relações jurídicas contidas no instituto, analisar sua constitucionalidade e discutir a questão da restituição do ICMS no caso do fato gerador ocorrido ser menor que o presumido. Para melhor entendimento do assunto, partimos dos conceitos básicos que dão suporte a este instituto, tais como: ICMS, obrigação tributária, base de cálculo, sujeitos da relação jurídica e responsabilidade tributária; para daí, adentrarmos na controvertida substituição tributária, expondo seu transcorrer histórico; sua origem, passando pela Constituição Federal de 1988 e até alcançar a Lei Complementar nº 87/96. Pesquisamos e analisamos o instituto da substituição tributária no ICMS, sob o ponto de vista de sua compatibilidade constitucional, seus aspectos legais, doutrinários e jurisprudenciais, em função de questões práticas, notadamente em função da maneira de sua utilização por parte do fisco e que tem gerado constantes discordâncias dos contribuintes, principalmente quanto: ao fato gerador presumido; à base de cálculo arbitrada, e à restituição da quantia não realizando o fato gerador presumido. Na abordagem da constitucionalidade ou não da substituição tributária pelas operações posteriores no ICMS, além de examinar os principais princípios constitucionais que uma parte da doutrina pressupõe infringidos, algumas decisões judiciais também foram analisadas nessa parte do trabalho. Também buscamos o real conteúdo e alcance da substituição tributária sob a égide do §7º do art. 150 da CF/88. A polêmica repetição do indébito, na substituição tributária, discutida sobre os vários ângulos do problema, como os questionamentos do tipo: qual a maneira como deverá ser efetuada a repetição do indébito? Quem deverá ser restituído? Deve-se devolver, caso haja a diferença entre a quantia recolhida antecipadamente e o imposto devido na ocasião do fato gerador concreto? A restituição através de liminares também mereceu tratamento nessa fase da pesquisa, inclusive com a inserção de Acórdãos judiciais.

Palavras-chave: substituição tributária, fato gerador presumido, base de cálculo arbitrada, responsabilidade tributária, substituto, substituído.

ABSTRACT

In the present work has been designed to show the theme replacement tax for operations later in the ICMS, which is to hold the substitute to pay not only the tax incident in the operation carried out by that, but all those thereon later, their deployment was in intuit to facilitate the monitoring and collection, while providing the anticipated receipt of tax due to power public. In this study mind also investigate the legal relations in the institute, analyze its constitutionality and discuss the issue of restitution of ICMS in the case of the generator occurred fact be less than the presumed. For better understanding of the subject, starting from basic concepts that give support to the institute, such as ICMS, duty tax, basis of calculation, subject of the relationship legal and tax liability; for that, adentrarmos in contested replacement tax, exposing his historic pass ; their origin, through the Federal Constitution of 1988 and to reach the Complementary Law No. 87/96. Searched and review the institute's replacement in the ICMS tax, from the point of view of its compatibility constitutional, legal aspects, legal and doctrinal, on the basis of practical issues, especially in the light of the way to its use of the tax and has generated constant disagreements taxpayers, especially regarding: the presumed fact generator, the basis of calculation determined, and the refund of the amount not realizing the fact generator presumed. At the approach of the constitutionality or otherwise of the replacement tax for operations later in the ICMS, and examine the key constitutional principles that part of the doctrine presupposes infringed, some court decisions have also been analyzed in this part of the work. Also seeking the real content and scope of the replacement tax under the aegis of Paragraph 7 of the art. 150 of CF/88. The controversy re-indébito, the replacement tax, discussed on the various angles of the problem, such as questions of the type: that the way must be made to re-indebito? Who should be returned? It should be returned, if there is a difference between the amount collected in advance and the tax due on the occasion of the fact generator concrete? The refund through injunction also received treatment at that stage of the research, including the insertion of judicial judgments.

Words-Key: replacement tax, a fact presumed generator, the basis for calculation determined, tax liability, replacement, replaced.

LISTA DE SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade.

CF – Constituição Federal.

COTEPE – Comissão Técnica Permanente do ICMS.

CTN – Código Tributário Nacional.

EC – Emenda Constitucional.

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte e de Comunicação.

INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social.

LC – Lei Complementar.

RE – Recurso Extraordinário.

RESP – Recurso Especial.

RICMS – Regulamento do ICMS.

STF – Supremo Tribunal Federal.

STJ – Superior Tribunal de Justiça.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	08
CAPÍTULO 1 - CONCEITOS IMPORTANTES INERENTES À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS.....	11
1.1 Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.....	11
1.1.1 Origem.....	11
1.1.2 Conceito.....	12
1.2 Obrigação Tributária.....	13
1.3 Fato Gerador da Obrigação Tributária.....	16
1.4 Base de Cálculo e Alíquota.....	18
1.5 Sujeitos da Relação Jurídica.....	19
1.5.1 Sujeito Ativo.....	19
1.5.2 Sujeito Passivo.....	20
1.5.3 Sujeição Passiva Indireta.....	21
1.6 Responsabilidade Tributária.....	21
CAPÍTULO 2 - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS.....	24
2.1 Conceito.....	24
2.2 Evolução Histórica e Legal.....	25
2.3 Espécies de Substituição Tributária.....	27
2.3.1 Pelas Operações Anteriores.....	28
2.3.2 Pelas Operações Posteriores.....	29
2.3.3 Pelas Operações Concomitantes	31
2.4 Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS.....	31
2.5 Sujeitos Passivos na Substituição Tributária.....	32
2.5.1 Substituto.....	32
2.5.2 Substituído.....	34
2.6 Técnica Operacional.....	35

CAPÍTULO 3 - LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELAS OPERAÇÕES POSTERIORES.....	39
3.1 Considerações Preliminares.....	39
3.2 A Substituição Tributária Antes da Emenda N° 3/93.....	40
3.3 A Emenda Constitucional N° 3/93.....	46
3.4 A Substituição Tributária na Lei Complementar N° 87/96.....	48
3.5 Os Princípios: da Legalidade, da não Cumulatividade, do Não-Confisco e Capacidade Contributiva na Substituição Tributária.....	54
CAPÍTULO 4 - RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELAS OPERAÇÕES POSTERIORES.....	56
4.1 Considerações Preliminares.....	56
4.2 Repetição de Indébito no ICMS.....	57
4.3 A Imediata e Preferencial Restituição da Quantia Correspondente à não Realização do Fato Gerador Presumido do § 7º do Art. 150 da CF/88.....	59
4.3.1 Restituição Imediata e Preferencial.....	60
4.3.2 Restituição da Quantia, não Realizando o Fato Gerador Presumido.....	61
4.4 Quem Será Restituído?.....	69
4.5 Formas de Restituição.....	70
4.6 Restituição Através de Liminares, Jurisprudência	72
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	75
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	79

INTRODUÇÃO

A escolha do tema que se segue, substituição tributária pelas operações posteriores no ICMS, se deu em função da sua importância no contexto jurídico nacional da atualidade, tendo em vista o entusiasmo e a busca frenética, dos fiscos estaduais, em adotar a substituição tributária e as constantes demandas judiciais envolvendo as Fazendas Públicas e os contribuintes. Tornando assim, para nós, acadêmicos de direito, de suma importância o conhecimento deste relevante assunto, que continua ignorado pela maioria das pessoas, mesmo os profissionais da área, diante da sua complexidade. O grande desconhecimento da sua técnica, dos seus aspectos conceituais e doutrinários, a torna um mito que precisa ser desfeito, discutido e principalmente aprendido.

No Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS temos as chamadas substituições pelas operações: anteriores, concomitantes e posteriores. As substituições anteriores e concomitantes, quase incólumes de controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais, terão uma abordagem sucinta no presente estudo. O cerne da nossa pesquisa será a substituição tributária pelas operações posteriores no ICMS, onde a lei responsabiliza o remetente da mercadoria pelo recolhimento do imposto devido na(s) operação(ões) posterior(es). Assim, o tributo é determinado sob a presunção de ocorrência de elementos que deverão surgir com o futuro fato jurídico-tributário e conseqüente, esse regime de arrecadação é altamente polêmico.

A substituição tributária é o resultado de uma busca, pelo poder público (fisco), de um instrumento assecuratório de uma arrecadação mais eficiente e que facilitasse a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes. Contudo, a Administração pública é obrigada a obedecer a inúmeros princípios constitucionais, dentre eles o da legalidade, não-confisco, da igualdade e capacidade contributiva, da não-cumulatividade.

Assim, diante das circunstâncias expostas, o nosso objetivo maior é justamente trazer elementos técnicos que sirvam para a compreensão da substituição tributária pelas operações

posteriores no ICMS, quer seja no contexto da constitucionalidade, da legalidade infra-constitucional ou da doutrina. Investigar as relações jurídicas contidas no instituto, com prioridade para a responsabilidade do substituto e do substituído; analisar a constitucionalidade ou não da substituição tributária pelas operações posteriores; discutir a possibilidade da restituição do ICMS pago a maior, por conta de fato gerador ocorrido em menor valor.

Desenvolvemos o tema substituição tributária pelas operações posteriores no ICMS, partindo de conceitos que dão sustentação ao regime; passando pela sua evolução histórica e legal, as relações jurídicas do instituto, sua técnica operacional; culminando com análise da constitucionalidade ou não da substituição tributária pelas operações posteriores e a discussão sobre a restituição do indébito. Apresentamos também alguns dispositivos da legislação tributária em vigor no Estado de Goiás.

No estudo da constitucionalidade examinamos também os principais princípios constitucionais que uma parte da doutrina pressupõe infringidos. Explanamos o dispositivo constitucional expresso no §7º do art. 150 da CF/88 e os principais artigos inerentes à substituição tributária contidos na Lei Complementar nº 87/96, passando também pela legislação anterior à Emenda Constitucional nº 3/93. Algumas ações judiciais também foram abordadas.

A polêmica restituição do indébito foi discutida analisando-se a legislação pertinente, bem como as manifestações doutrinárias e jurisprudenciais. Foram feitos questionamentos do tipo: qual a maneira e como deverá ser efetuada a repetição do indébito? Quem deverá ser restituído? Deve-se devolver, caso haja diferença entre a quantia recolhida e o imposto devido na ocasião do fato gerador concreto? A restituição através de liminares também teve enfoque nessa pesquisa.

Na elaboração desta pesquisa utilizamos o método da compilação, onde investigamos dentre outros os pensamentos de vários autores, normas jurídicas pertinentes e Jurisprudências dos Tribunais Superiores; e assim apresentamos uma visão das várias posições doutrinárias e jurisprudenciais, além da questão da legalidade.

Os tribunais superiores, mesmo, antes do advento da Emenda Constitucional nº 03/93 e da Lei Complementar nº 87/96, vêm se posicionando pela legitimidade do instituto. Contudo, o mesmo não ocorre com a doutrina majoritária que vislumbra flagrantes abusos aos direitos dos contribuintes por ferir conceitos e princípios tradicionais do direito tributário brasileiro.

Entendemos ser de grande importância o regime da substituição tributária para os Estados da federação, sob o ponto de vista, sobretudo, do ingresso antecipado de receita, eficiência e racionalidade fiscal.

Já de posse do conhecimento literal e sistemático da norma em questão, apresentamos a conclusão.

CAPÍTULO 1 - CONCEITOS IMPORTANTES INERENTES À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

Antes de iniciarmos o estudo do objeto principal deste trabalho, faz-se necessário relembrarmos alguns conceitos fundamentais que serão de suma importância para a perfeita compreensão do raciocínio a ser desenvolvido. Assim, sem o objetivo de analisar profundamente cada um desses tópicos, estudaremos rapidamente os conceitos e noções gerais do ICMS, obrigação tributária, fato gerador da obrigação tributária, sujeitos da relação jurídica e responsabilidade tributária.

1.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

1.1.1 Origem

Tem-se notícia de que, através dos tempos, muitos povos (Egito, por volta de 50 a.C. e Roma, por volta de 27 a.C., são exemplos citados), tenham lançado mão dos impostos sobre vendas.

Modernamente reapareceram, de forma sistemática e de aplicação generalizada, durante e após a Primeira Guerra Mundial. “Na França (“chiffre d’affaires”) e na Alemanha (“Umsatzsteuer”) na guerra de 1914-18, seguidos de vários países e Estados norte-americanos (J. F. Due, Sales Taxation, Londres, 1957, para o estudo desse imposto nos vários países e Estados norte-americanos)”. (BALEEIRO, 1983, p. 218).

No Brasil foi instituído e cobrado pela União, em 1922, um tributo semelhante, chamado Imposto Sobre Vendas Mercantis, que, pela Constituição de 1934, foi transferido para a competência dos Estados, com a nova denominação de Imposto sobre Vendas e

Consignações e mantido até a Constituição de 1967, quando então foi substituído pelo ICM e a partir da Constituição de 1988, o ICMS.

O ICMS surgiu de uma unificação de seis outros impostos existentes na Constituição Federal de 1967: Imposto Sobre Circulação de Mercadorias; Imposto Único sobre Minerais; Imposto Único sobre Combustíveis Líquidos e Gasosos; Imposto Único sobre Energia Elétrica; Imposto Único sobre Transportes; e Imposto Único sobre Comunicações. (BASTOS, 1991, p. 255).

1.1.2 Conceito

ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art.1º da LC 87/96). É um imposto estadual, ou seja, de competência dos Estados e do Distrito Federal (conforme art.155, II da Constituição Federal de 1988).

A Constituição atribuiu competência à União para criar uma lei geral sobre o ICMS (art.155, §2º, XII da Constituição Federal de 1988), e esta regulamentação constitucional foi feita através da Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99, 102/00, 114/02, 115/02. A partir dessa lei geral, cada Estado institui o imposto por lei ordinária, o chamado “regulamento do ICMS” ou “RICMS”, que é a consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado.

Quanto ao Estado de Goiás, o Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, regulamentou a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás.

“O ICMS é a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal”. (MACHADO, 2006, p. 372). Ele é um imposto indireto, pois o seu valor está embutido no valor cobrado ao consumidor final. É comum a ocorrência da repercussão e não-cumulativo,

ou seja, deve-se compensar no que for devido em cada operação ou prestação realizada pelo contribuinte com o imposto anteriormente cobrado por este ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (art.155, §2º, I da CF/88). Além disso, poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art.155, §2º, II da CF/88).

1.2 Obrigação Tributária

Sabemos que é fundamental para o Estado auferir receitas para o suprimento de suas necessidades e desenvolvimento da justiça social. Assim, 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”. (MACHADO, 2006, p. 190).

Hoje, a natureza da relação tributária é uma relação de direito, pois o Estado não pode impor ao cidadão tributo que não esteja previsto em lei. Ainda assim, 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 – cláusulas pétreas. 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.

O ordenamento Jurídico tributário 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 (CASSONE, 2001, p. 135).

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 se originar 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 exigí-lo. Sem dúvida, podemos concluir ser de natureza obrigacional a relação jurídica tributária. (CASSONE, 2001, p. 134-135).

Importante, nesse ponto mencionar a lição de Rosa Júnior (1997, p. 468):

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.

Portanto, tanto Cassone (2001) como Rosa Júnior (1997) nos ensina que a relação tributária tem natureza obrigacional, e esta nasce sempre da lei.

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. (BRASIL, 2007).

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.

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. (MACHADO, 2006, p. 141).

Em resumo temos então, que a obrigação tributária é uma relação jurídica que pode ser de natureza patrimonial (principal) ou não patrimonial (acessória).

As fontes da obrigação tributária são a lei (fonte formal) e o fato gerador (fonte material), que são indispensáveis. Não há obrigação tributária sem a descrição legal da hipótese de seu surgimento, juntamente com a ocorrência do fato descrito na hipótese, ou seja, a materialização. A previsão legal, (hipótese de incidência), mais a concretização desta, (fato gerador), criam a obrigação tributária. A obrigação decorrente de um ato ilícito resulta do inadimplemento de uma obrigação principal ou acessória. (MACHADO, 2006, p. 144).

1.3 Fato Gerador da Obrigação Tributária

Com a realização da situação prevista na hipótese de incidência temos o nascimento do fato gerador, que segundo o 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, sendo que este entendimento é influenciado pela doutrina dominante à época da sua elaboração. Na doutrina contemporânea é pacífico o entendimento de que tais institutos são diferentes, independente da terminologia adotada por cada autor. Segundo Cassone (2001, p. 137) “hipótese de incidência é a descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária”. No dizer de Ataliba (1973, p. 75), aquela seria a hipótese de incidência e esta o fato imponible.

Já o art.115 do CTN define o fato gerador da obrigação acessória como sendo aquele fato que está previsto anteriormente em lei, e que cria a obrigação de praticar determinado ato ou de não praticá-lo. (BRASIL, 2007)

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. Bom nesse ponto mencionar 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.

No dizer de Nogueira (1995, p. 142):

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 trata 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. Assim também pensa Ichihara, (2001, p. 242-244).

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. (BRASIL, 2007).

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, se sua obrigação decorrer de expressa disposição legal.

A Lei Complementar nº 87/1996, em seu art.2º, e § 1º, discrimina as hipóteses de incidência do ICMS. No Código Tributário do Estado de Goiás (GOIÁS, 2007), o fato gerador do ICMS está previsto no art.4º. Exemplificando, um dos fatos geradores do ICMS: a saída da mercadoria do estabelecimento comercial; assim, no momento da saída das

mercadorias verifica-se concretamente as circunstâncias materiais necessárias para caracterizar o fato gerador.

1.4 Base de Cálculo e Alíquota

A base de cálculo e a alíquota são elementos que compõem o aspecto valorativo do fato gerador. São elementos indispensáveis na identificação do tributo, pois, sobre a base de cálculo aplica-se a alíquota para se encontrar o valor do tributo correspondente, segundo Machado (2006, p. 154-155).

A base de cálculo representa a parte econômica do fato gerador do tributo, e deve estar contida na norma que descreve a incidência do tributo. Por exemplo, a lei que institui o ICMS, em seu Estado, deve indicar o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria, como sua base de cálculo.

Na legislação tributária do Estado de Goiás, o Decreto 4.852/1997, em seu art.8º, define: “Base de cálculo é o valor correspondente ao montante sobre o qual deve ser calculado o imposto, mediante utilização da alíquota aplicável à operação ou prestação” e em seus arts.9º ao 18, determina a base de cálculo nas diversas operações e prestações previstas. Exemplo, “Na operação relativa à circulação de mercadorias, o valor da operação”, (art.9º, I do Decreto 4852/97). (GOIÁS, 2007).

Alíquota na matemática representa a quantidade ou parte que está contida em outra, em número exato de vezes. No direito tributário indica o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo devido.

1.5 Sujeitos da Relação Jurídica

A relação jurídica, como tantas outras expressões usadas juridicamente, experimenta mais de uma acepção, na lição de Carvalho (1991, p. 190), é “ o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”.

A obrigação tributária principal e a acessória é dever do sujeito passivo, assim como o crédito tributário é direito do sujeito ativo, nascendo assim a relação jurídica tributária entre estes dois sujeitos, passivo e ativo.

Assim, a relação jurídica tributária é composta pelo sujeito ativo, aquele que tem o direito de exigir a obrigação tributária imposta ao sujeito passivo. É o credor, o que integra o pólo ativo desta relação e o devedor o que está no pólo passivo, ou seja, aquele que tem o dever de prestar o objeto.

1.5.1 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 sujeitos ativos da obrigação tributária. (CARVALHO, 1999, p. 149).

Opinião também de Jardim (2000), que entende que o sujeito ativo da relação, independe de ser sujeito titular do exercício da competência tributária ou não. Assim, Jardim (2000, p. 188), diz: “ o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação

pecuniária e, no direito brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica, pública ou privada, se bem que não vejamos empecilho técnico de que seja uma pessoa física’.

Por outro lado, alguns autores, na minoria, alegam que somente as pessoas jurídicas de direito público dotadas de poder legislativo podem ser sujeito ativo de uma obrigação tributária, como Machado, (2006, p. 157-160).

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, conforme já mencionado, compete aos Estados e ao Distrito Federal, conforme art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988. (BRASIL, 2007).

1.5.2 Sujeito Passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada por lei ao pagamento do tributo devido, obrigação tributária principal (art.121 do CTN), ou ao cumprimento da obrigação tributária acessória (art.122 do CTN). (BRASIL, 2007). 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, sob pena de, assim não fazendo, deixar o sujeito passivo exposto aos abusos costumeiros do fisco. Entretanto, o art. 121 do CTN (BRASIL, 2007) definiu dois tipos de sujeitos passivos: o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador e o responsável, quando, sem ser contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição legal.

1.5.3 Sujeição Passiva Indireta

Com relação à sujeição passiva indireta é clássica a lição de Souza (1996, p. 96), que 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 (quando duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação), sucessão (quando a obrigação se transfere para outro devedor em virtude de desaparecimento do devedor original) e responsabilidade (hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não pago pelo sujeito passivo direto).

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.

1.6 Responsabilidade Tributária

A palavra responsabilidade está sempre ligada a um dever jurídico. Para Machado (2006, p. 169), “tal sujeição é geralmente de quem tem o dever jurídico, mas pode ser atribuída a quem não tem.”

Antes de adentrarmos no assunto responsabilidade tributária é bom transcrever os arts. 121, II e 128 do CTN, *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:

.....
II – o 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 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.(BRASIL,2007).

Depreendem-se do art. 128 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. (MORAES, 1994, p. 508). 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 tributários. A classificação de Moraes (1994, p. 283), 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 derivadas.

Voltando ao art. 121, § único, II do CTN, responsáveis tributários *lato sensu*, portanto, são todas as figuras de sujeitos passivos instituídos pela lei. *Stricto sensu*, dentre essas criações legislativas, sem relação pessoal e direta com o fato gerador concreto, podemos aludir aos responsáveis.

O art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, transfere à lei estadual a competência para a escolha do responsável sem vinculação jurídico-tributária, porém o legislador

infraconstitucional está preso em erigir como sujeito passivo de imposto aquele que revele capacidade contributiva pela participação, provocação ou produção de fatos tributáveis, extraindo proveito econômico de sua ação. (VIANA NETO, 1997).

O responsável está no pólo passivo da relação jurídico-tributária mesmo sendo estranho ao fato gerador concreto, já que dele não participou, devendo existir uma relação obrigatória formal entre o responsável e o contribuinte, ou entre o responsável e o Fisco.

Aliás, é de se observar que a figura do responsável tem características próprias e definidas na doutrina, indicando, invariavelmente, a pessoa que, mesmo sendo estranha ao fato imponible, é chamada à responsabilidade pelo pagamento do imposto, por disposição legal.

A lei pode, como fez, criar tal mecanismo de responsabilização tributária, pois não se nega ao Estado a vigilância do cumprimento das obrigações tributárias e tampouco a prevenção, desde que este aja de acordo com os Princípios Gerais de Direito, com a Constituição e, primordialmente, em harmonia com as bases estruturais do direito tributário. Nascimento (1998, p. 92) , definiu responsabilidade:

em sentido amplo, é a submissão, por lei, de determinada pessoa ao direito do sujeito ativo de exigir a prestação da obrigação tributária; em sentido estrito, é a submissão, por lei, de determinada pessoa que não se reveste da qualidade de contribuinte, ao direito do sujeito ativo de exigir a prestação da obrigação tributária, em razão de um vínculo com o fato gerador.

Concluimos, como já mencionado, que a pessoa do responsável não pode ser a pessoa do contribuinte, deve ser um terceiro vinculado ao fato gerador concreto da respectiva obrigação tributária, mas não de forma pessoal e direta.

CAPÍTULO 2 - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

O instituto da substituição tributária não se aplica com exclusividade ao ICMS. A Constituição Federal prevê a sua aplicabilidade a impostos ou contribuições. No entanto, em nosso estudo, faremos a investigação da substituição tributária no âmbito do ICMS.

A substituição tributária no ICMS, sob o ângulo de interesse do Estado é sem dúvida alguma um instrumento revolucionário na tributação, pois proporciona menor custo do imposto arrecadado, racionaliza a fiscalização, antecipa a receita (na substituição pelas operações posteriores), e assegura ao Fisco maior garantia quanto a sua cobrança. Contudo a doutrina dominante levanta vários problemas nesta sistemática de arrecadação, sua legalidade, por ferir direitos fundamentais dos contribuintes, além de conflitar com conceitos tradicionais do direito tributário nacional, principalmente em relação à responsabilidade tributária nos termos do CTN, ao fato gerador e base de cálculo do imposto, não permitindo definir com segurança a quantia do tributo a pagar, tornando de certa forma o imposto arrecadado por esta modalidade, presumido.

2.1 Conceito

A síntese da substituição tributária está no estudo da palavra substituição, vocábulo de origem latina “substitutio” de “substituere”, que significa substituir, por em lugar de.

Substituição, segundo Silva (2001, p. 778): “importa na troca, permuta, e na colocação de uma coisa por outra, ou, em relação às pessoas, é a colocação de uma delas em lugar de outra, para fazer o que lhe era atribuído”.

A substituição tributária é a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do imposto a um terceiro vinculado ao fato gerador da obrigação tributária. A lei imputa a responsabilidade por obrigação a terceiro, que não praticou o fato gerador concreto, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. A norma impõe a sujeição passiva indireta,

ou seja, o sujeito ativo exige o recolhimento do tributo de pessoa diferente daquela que efetivamente realizou o fato imponível.

Segundo o art. 41 do Código Tributário do Estado de Goiás, Decreto 4.852/97: “Substituição tributária é a transferência da responsabilidade pelo pagamento do imposto de um contribuinte vinculado ao fato gerador da obrigação tributária para outra pessoa”, (GOIÁS, 2007) porém, analisando o art. 128 do CTN, ao atribuir esta capacidade ao legislador ordinário para criar outros tipos de responsabilidade, este faz algumas exigências que merecem destaque: então esta outra pessoa referida acima, deve estar prevista em lei de modo expreso, ser terceira pessoa vinculada ao fato gerador e excluir o contribuinte ou o incluir supletivamente na relação obrigacional.

2.2 Evolução Histórica e Legal

A substituição tributária é um regime de arrecadação bastante aplicado desde longas datas, não é fruto de criação de nossos legisladores, segundo Souza (1996, p.16):

Trata-se de mecanismo de origem antiga, remontando o sistema impositivo vigente na Europa no fim do século XVIII, adotado pelos entes tributantes como forma de alargar a sujeição passiva tributária, e cuja utilização foi sempre justificada pelos doutrinadores.

A sujeição passiva por substituição é instituto encontrado nas legislações de diversos países. Por exemplo: em Portugal a Lei Geral Tributária, Decreto-Lei nº 398, de 17 de dezembro de 1998, que dispõe acerca da substituição tributária; na Espanha, a Ley General Tributaria nº 230, de 28 de dezembro de 1963, que dispõe sobre a figura do contribuinte substituto.

A história do regime da substituição tributária se confunde com a própria história do ICMS, pois, surgiu pouco depois do advento da Emenda nº 3 à Constituição Federal de 1946,

que implantou o ICM. 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, segundo Faria (2000, p. 15-16).

A sugestão 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.

A introdução do instituto no ordenamento jurídico brasileiro ocorreu através do CTN, Lei 5.172 de 25.10.66, que em suas disposições primitivas previa a figura da substituição tributária no art. 58, § 2º, II, segundo a qual a lei pode atribuir a condição de responsável, *in verbis*:

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. (BRASIL, 2007).

Posteriormente, o art. 13 do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, revogou todas as disposições acerca do ICM contidas no CTN, passando a ser o instrumento legal regulador do mencionado imposto.

A Lei Complementar nº 44, de 07 de dezembro de 1983, que acrescentou parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º do Decreto-lei nº 406/68, autorizou as Fazendas Públicas Estaduais a atribuírem a terceiros a condição de responsáveis do tributo devido, dispondo assim, novamente, sobre a denominada substituição tributária. (BRASIL, 2007).

Com a Constituição Federal de 1988, a matéria dispoñdo sobre o ICMS, demandaria lei complementar, conforme disposto em seu art. 155, § 2º, XII, b, que deveria ser editada no prazo de 60 dias contados da promulgação da constituição. Contudo, o § 8º, art. 34 do ADCT, abriu espaço para que os Estados e o Distrito Federal fixassem normas para regulamentar a matéria se no prazo estipulado não fosse editada a lei complementar.

Como não foi editada a lei complementar no prazo estipulado, então os Estados e o Distrito Federal firmaram o Convênio ICMS nº 66/88, que autorizou o pagamento antecipado do ICMS, atribuindo mediante lei, a condição de substituto tributário a terceira pessoa, nos termos do art. 25 do respectivo Convênio. Quanto às operações relativas a veículos automotores, a elas se refere expressamente o Convênio ICMS nº 107/89. (BRASIL, 2007).

Diante da discussão doutrinária e jurídica acerca da matéria, necessária foi a inserção Constitucional de dispositivo sobre o regime da substituição tributária, sobrevivendo então, a Emenda Constitucional nº 3/93, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal.

Finalmente, a Lei Complementar nº 87/96, regulamentou o ICMS, e em seus arts.6º ao 10º dispõe sobre o instituto da substituição tributária. (VIANA NETO, 1997).

2.3 Espécies de Substituição Tributária

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 6º, § 1º menciona três tipos de substituição tributária: pelas operações ou prestações, sejam antecedentes (anteriores ou para trás), concomitantes e as subsequentes (posteriores ou para frente). (VIANA NETO, 1997).

2.3.1 Pelas Operações Anteriores

Ocorre a substituição pelas operações anteriores, também chamadas antecedentes ou para trás, quando a lei atribui ao adquirente de um determinado produto ou serviço a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido na operação ou prestação anterior ou anteriores, ou seja, acontece o fenômeno do diferimento (adiamento do recolhimento do tributo) para o momento em que o substituto (industrial ou comerciante), adquire mercadoria de outro comerciante (geralmente pequeno produtor rural). Este, que normalmente não tem escrita contábil, é substituído pelo industrial ou comerciante que se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo substituído. Um exemplo é a aquisição de leite pela indústria de laticínio ao produtor agropecuário.

Segundo, Torres (1996, p. 188):

A substituição “para trás” ocorre quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial), adquire mercadoria de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte ou comerciante individual, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias.

A substituição tributária pelas operações anteriores não é tão combatida pelos contribuintes quanto a substituição tributária para frente, devido ao fato de significar, quase sempre, postergação de prazo para pagamento do imposto. Entretanto, a base de cálculo estabelecida com base no preço de pauta tem sido objeto de freqüentes contendas judiciais entre a fazenda pública e os contribuintes, cujo desfecho é, quase sempre desfavorável à fazenda pública.

A intenção do fisco é evitar a prática do subfaturamento. Diversos julgados do STJ rechaçam a intenção do fisco. Vejamos o acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial nº 23.313-0/GO:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS). BASE DE CÁLCULO. FIXAÇÃO ATRAVÉS DE PAUTAS DE PREÇOS OU VALORES. INADIMISSIBILIDADE.

Quer se entendam as pautas fiscais como presunção legal ou ficção legal da base de cálculo do ICMS, é inadmissível sua utilização a priori para esse fim. A lei de regência do tributo (Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968) determina que a base de cálculo é “o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria” (artigo 2º, I).

Mesmo que tomada como presunção relativa, a pauta de valores só se admite nos casos do artigo 148 do Código Tributário Nacional, em que, mediante processo regular, se arbitre a base de cálculo, se inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte. Os incisos II e III do artigo 2º do Decreto-Lei nº 406/68 prevêm a utilização do valor de mercado dos bens apenas na falta do valor real da operação.

Precedentes do supremo Tribunal Federal, que julgou inconstitucional essas pautas.

Diante da pesquisa efetuada e do acima visto, a jurisprudência tem-se colocado contra o uso de pautas de preços ou valores para fixar a base de cálculo, porém admite nos casos previstos do artigo 148 do CTN.

2.3.2 Pelas Operações Posteriores

Na substituição tributária pelas operações posteriores, também denominada subsequente ou para frente, uma terceira pessoa (responsável - substituto) recolhe o tributo devido pelo contribuinte substituído, em um dado momento, quando o respectivo fato gerador concreto ainda está para ocorrer. Deste modo, o tributo antecipado é determinado sob a presunção de ocorrência de elementos que deverão surgir com o futuro fato jurídico-tributário.

De acordo com Faria (2000, p. 61):

A chamada substituição tributária “para frente” consiste na regra pela qual se presume realizada a operação seguinte (fato gerador presumido), onde é

aplicada a alíquota interna sobre a base da cálculo do maior preço alcançado pela mercadoria no seu caminho da produção até o consumo (valor fictício e estimado valor de tabela), observado o fato concreto de que, quase sempre, não é realizada a margem de lucro estipulada (totalmente aleatória e exorbitantemente composta), podendo até ocorrer prejuízo na operação.

Este regime obriga a uma terceira pessoa a recolher, não apenas o imposto atinente à operação por ela praticada, mas também, o relativo à operação ou operações posteriores. Esta terceira pessoa não está diretamente envolvida na realização do fato gerador presumido, a confirmar-se ou não no futuro, mas que mantém com o contribuinte substituído vínculo que lhe possibilita o ressarcimento do imposto recolhido.

Esse regime de arrecadação, que apoia na figura do fato gerador presumido está hoje expressamente autorizado pelo art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988, nestes termos, *in verbis*:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BRASIL, 2007).

Também pela Lei Complementar nº 87/96, que em desobediência ao art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição Federal, foi transferida para o legislador estadual essa atribuição. Na legislação tributária do Estado de Goiás a substituição tributária no ICMS está disciplinada no Anexo VIII do Decreto 4.852/97, onde seu art. 32, diz:

O regime de substituição tributária pela operação posterior – retenção na fonte – consiste na retenção, apuração e pagamento do imposto devido por operação interna subsequente, inclusive quanto ao diferencial de alíquotas, se for o caso (Lei nº 11.651/91, art. 51).(GOIÁS, 1997).

Este fato gerador é hipotético, presumido. Pelo fato de exigir pagamento de imposto antes da materialização do fato imponible, esse tipo de arrecadação vem recebendo muitas críticas de parte da doutrina, as quais analisaremos após conhecermos a legislação inerente ao instituto. (BRITO, 1997, p. 59-75).

2.3.3 Pelas Operações Concomitantes

A chamada substituição tributária concomitante, é a que determina o recolhimento do ICMS no instante em que ocorre o fato gerador, como no caso da substituição tributária do serviço de transporte iniciado em alguns estados para o contribuinte contratante do serviço (eleito substituto) de autônomo e não inscritos no cadastro de contribuintes.

2.4 Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS

A cobrança antecipada do ICMS é uma forma distorcida da substituição tributária pelas operações posteriores. 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.

Como exemplo de mercadorias sujeitas ao pagamento antecipado do ICMS, no Estado de Goiás, podemos citar: o arroz, feijão, café, entre outros, que estão sujeitos a substituição tributária conforme (art. 32, § 1º, apêndice I do Anexo VIII do Decreto 4.852/97),

mas ocorrendo certas situações o contribuinte tem direito de creditar do imposto pago. Vejamos o art. 45, I, “a” do Anexo VIII do Decreto 4.852/97, *in verbis*:

Art. 45. O imposto retido constitui crédito na ocorrência das seguintes situações, envolvendo mercadorias já alcançadas pela substituição tributária:

I – aquisição de:

a) arroz, feijão, café torrado, moído ou solúvel, álcool não carburante, pneumático usado, galo, galinha, e frango abatidos e produtos comestível resultante de suas matanças, procedentes de outra unidade federada ou do exterior; (GOIÁS, 2007).

Entendemos a antecipação do pagamento do ICMS inoportuno, por contrariar a maior finalidade da sistemática de arrecadação por substituição com antecipação tributária, que é a simplificação da arrecadação.

2.5 Sujeitos Passivos na Substituição Tributária

2.5.1 Substituto

É o responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido na substituição tributária, em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final.

Desde a década de 60, Becker (1998, p. 553), dizia:

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 é impraticável ou simplesmente criará maiores ou menores dificuldades para o nascimento, vida e extinção destas relações. Por isto, nestas oportunidades, o legislador como solução emprega uma outra pessoa em lugar daquela e, toda vez que utiliza esta outra pessoa, cria o substituto legal tributário.

Na substituição - no plano pré-jurídico – “o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, prevendo a lei – desde logo – o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria”. (MELO, 1998, p. 117).

Entendemos que o substituto não se torna sujeito passivo no lugar do contribuinte. Ele apenas interpõe-se no lugar do contribuinte para realizar um recolhimento a favor do Fisco. Isso o faz presente no pólo negativo da relação jurídica da substituição tributária, não como contribuinte substituto, mas, apenas como responsável. Dá-se a substituição na responsabilidade de recolher ao Fisco, não na obrigatoriedade de pagar.

O substituto, pois, é aquele terceiro a quem a lei comete, com exclusividade, o dever de pagar um tributo alheio. (FALCÃO, 1994, p. 90).

Analisemos a seguir o termo responsável expresso no §7º inserido no art. 150 da CF/88, que diz, *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.(BRASIL, 2007).

Fazendo interpretação literal da questão do responsável pelo pagamento do imposto previsto nesse parágrafo, concluímos, à primeira vista, em virtude de o texto introduzido na Constituição falar de forma abrangente em “responsável”, poderia o legislador estabelecer a qualquer pessoa a obrigação de pagar tributo alheio. Poder-se-ia argumentar, até, que se a lei

complementar impusesse limites à instituição do substituto tributário, seria esta inconstitucional, por estar restringindo o que a Constituição não restringiu.

Esse argumento, porém, não tem o menor fundamento. Não é papel da Constituição descrever minuciosamente os seus preceitos. Cabe à lei complementar a definição do substituto tributário nos limites constitucionais (art. 155, § 2º, XII, “a” e “b”). Como o CTN foi recepcionado pela Constituição atual, presume-se que os limites se encontrem nos arts. 121 e 128, do CTN, já citados.

“Não é por outra razão que o art. 128 do CTN exige que o responsável esteja, de algum modo, vinculado ao fato impositivo tributário. Só assim, ele terá meios efetivos de obter o ressarcimento (junto ao contribuinte)”, (CARRAZA, 1999, p. 72). Se for certo que existem técnicas de tributação, como a substituição tributária, pela qual erige-se como sujeito passivo tributário pessoa diversa daquela que realiza o fato gerador concreto, não é menos certo que deve existir alguma vinculação entre substituto e substituído.

Ensina-nos o Professor Torres (1996, p. 187): “Para que haja a substituição é necessário que o contribuinte e o substituto participem do mesmo processo econômico, de modo que entre as suas atividades haja algum nexos”.

2.5.2 Substituído

É aquele que tem o imposto devido na substituição tributária recolhido pelo responsável tributário - substituto. O substituído dá causa ao fato gerador (mesmo presumido - caso das operações posteriores), mas a legislação o dispensa de recolhimento, pois atribui ao substituto a obrigação.

O substituído tem direito à restituição do imposto pago, referente ao fato gerador presumido e não realizado. O mesmo é assegurado, nos termos do art. 10 da Lei Complementar nº 87/96: in verbis: “É assegurado ao contribuinte o direito à restituição do

valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar”.

Uma questão que gera controvérsias diz respeito à possibilidade da Administração Tributária cobrar o ICMS (substituição tributária) do contribuinte (substituído), caso o substituto não cumpra com sua responsabilidade de recolher ao Tesouro Estadual o ICMS retido do substituído.

Várias legislações tributárias estaduais, obrigam o substituído, ao pagamento a título de responsabilidade supletiva, do imposto devido por substituição tributária, não recolhido ao Erário público pelo substituto. É o caso do Estado de Goiás, que no art. 35 do Anexo VIII do Decreto 4.852/97, expressa, *in verbis*:

Art. 35. Fica solidariamente obrigado ao pagamento do imposto devido por substituição tributária o contribuinte estabelecido neste Estado que adquirir mercadoria cujo imposto não tenha sido retido, hipótese em que o adquirente obriga-se, ainda, ao pagamento da multa pelo mesmo devido, dos juros e demais acréscimos legais, calculados desde a data em que deveria ter sido efetuada a retenção.(GOIÁS, 2007)

Do texto acima, verifica-se que o legislador obriga o adquirente (substituído) ao pagamento, não só do imposto, mas também de todos os acréscimos legais (multa, juros correção monetária).

2.7 Técnica Operacional

O questionamento e discussões à substituição tributária pelas operações posteriores, concentram-se principalmente no fato gerador e no estabelecimento da base de cálculo.

Quanto ao fato gerador, mesmo com a Emenda Constitucional nº 03/93 que prevê a possibilidade do fato gerador presumido (futuro), e que deu suporte à Lei Complementar nº

87/96 para regulamentar a antecipação do imposto, não impediu alguns autores defenderem ferimento ao princípio da tipicidade. Compartilha desse entendimento Ives Gandra, estabelecendo a possibilidade, de o contribuinte ter de pagar sobre algo que não aconteceu, sobre fato econômico inexistente. Isto não haveria no sistema tributário, que pelo princípio da legalidade, determina que o fato gerador é que dá início à obrigação tributária.

Aliado ao problema do fato gerador, preliminarmente exposto, a base de cálculo se converte na variável de maior questionamento por parte dos doutrinadores e contribuintes, pois, o inciso II do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, trabalha com uma base de cálculo presumida, calcada em valores decorrentes de presunção, que nem sempre corresponde a margem de agregações usualmente aceitas.

Para Greco (1998, p. 93):

A noção pura de “margem” como algo que se acrescenta em cada etapa do ciclo, embora esteja em sintonia com o conceito do imposto (de onerar apenas “valor agregado”, resulta de muito difícil aplicação... põe em relevo que o interesse fiscal é receber o ICMS que resultaria da alíquota sobre o preço a consumidor final; daí o crescimento da importância da apuração do preço na ponta do ciclo econômico e o surgimento de mecanismo e critérios.

Na operacionalização do cálculo do ICMS a recolher pelo substituto, tem-se que considerar dois cálculos e duas bases de cálculos, um referente ao imposto da própria operação e outro referente ao imposto retido, que por se tratar de uma etapa futura, é calculado de forma presumida, ou seja, considerando uma base de cálculo de presunção legal.

Para melhor demonstrar uma situação prática de substituição tributária pelas operações posteriores e a importância da determinação da base de cálculo, vamos imaginar a seguinte operação: uma indústria, de tintas, localizada no Estado de Goiás, vende em operação interna (destinatário localizado em Goiás), para uma loja de materiais de construção, tinta acrílico, no valor comercial de R\$ 6.000,00, sujeita a uma alíquota de 17%, e adicionais de R\$ 300,00 de frete pago pelo remetente. Diante desta operação, temos os seguintes passos:

1 – cálculo do imposto (ICMS) da operação própria do industrial;

- a) preço dos produtos vendidos: R\$ 6.000,00;
- b) valor do frete cobrado pelo remetente ao destinatário: R\$ 300,00;
- c) base de cálculo da operação: a) + b) = R\$ 6.000,00 + R\$ 300,00 = R\$ 6.300,00;
- d) ICMS devido pelo industrial: base de cálculo (R\$6.300,00) x alíquota (17%) = R\$ 1.071,00;

2 – cálculo do ICMS substituição tributária:

- a) margem de valor agregado (tinta): 35%, prevista no inciso VII, item 1 do apêndice II do Anexo VIII do Decreto 4.852/97;
- b) valor agregado: base de cálculo da operação normal x margem de valor agregado = R\$ 6.300,00 x 35% = R\$ 2.205,00;
- c) Base de cálculo para a substituição tributária: (valor da operação (art. 8º, II, a da LC 87/96): R\$ 6.000,00 + frete cobrado ao destinatário (art. 8º, II, b da LC 87/96): R\$ 300,00 + valor agregado (art. 8º, II, c da LC 87/96): R\$ 2.205,00 = R\$ 8.505,00;
- d) Cálculo do ICMS devido pela loja de materiais de construção: R\$ 8.505,00 (base de cálculo) x 17% (alíquota) = R\$ 1.445,85;
- e) ICMS substituição tributária devido pela loja, e a ser recolhido pelo industrial (responsável/substituto): R\$ 1.445,85 (ICMS devido) – R\$ 1.071,00 (crédito) = R\$ 374,85;
- f) Valor total da nota fiscal: R\$ 6.300,00 (valor total da operação) + R\$ 374,85 (ICMS substituição) = R\$ 6.674,85.

Do memorial de cálculo acima, além de demonstrar os passos para calcular o ICMS normal (devido pelo industrial), e o ICMS substituição tributária pelas operações posteriores, encontramos também o valor total da nota fiscal de R\$ 6.674,85, que é o valor que o industrial (substituto) deve receber da loja de materiais de construção (substituído), que é composto de: valor dos produtos (tinta), frete cobrado ao destinatário pelo remetente, e o ICMS substituição recolhido pelo substituto (industrial). Assim, ficou claro que o ICMS substituição é pago pelo substituído, ou seja, os recursos financeiros saem do seu patrimônio. A responsabilidade do substituto é recolher, os recursos já retidos do substituído, ao Erário público, no prazo fixado pelo calendário fiscal do ente tributante.

CAPÍTULO 3 - LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELAS OPERAÇÕES POSTERIORES

3.1 Considerações Preliminares

A substituição tributária, como já mencionado, foi introduzida em nosso ordenamento jurídico brasileiro no ano de 1966, através da Lei 5.172/66 – CTN, Código Tributário Nacional, porém a partir da vigência da atual Constituição Federal, assumiu caráter constitucional.

Mesmo estando prevista na Constituição, o instituto vem provocando muitos debates no meio doutrinário a respeito da sua constitucionalidade.

Existem duas correntes a respeito da sistemática da substituição tributária pelas operações posteriores, uma admitindo e outra inadmitindo.

Pela admissibilidade do instituto, porém com ressalvas temos, Souza (apud MARTINS, 1998, p. 417-418), (o ICMS na Lei Complementar n. 87/96, repertório IOB de jurisprudência. Cit., 1/10546), onde comenta a busca do poder público de criar mecanismos de cobrança, com o objetivo de simplificação dos procedimentos de fiscalização e arrecadação e a uma uniforme distribuição da carga tributária, dizendo:

Nesse contexto, se insere a figura da substituição tributária e do recolhimento do ICMS por antecipação, em contemplação de fato gerador presumido (futuro). se, por um lado, admitimos a substituição tributária como um instituto possível e até necessário em certas e específicas operações de circulação de mercadorias, isto é, naquelas atividades em que esse regime se impõe – tal como em relação a refrigerantes e bebidas, cigarros e outros da mesma natureza, onde podem-se verificar uma seqüencial série de operações e/ou envolvendo inúmeros pequenos estabelecimentos, difíceis de serem fiscalizados, por outro lado não

denotamos uma disposição por parte do ente tributante de assegurar o direito do contribuinte.

Do outro lado, Martins (1998, p. 416), manifesta-se contrário a esse instituto, tecendo várias considerações, entre as quais observa:

É porém, no capítulo da substituição tributária (artigos 5º a 10) que a abrangência se tornou maior, visto que previu, o legislador complementar, a possibilidade da criação de ‘substitutos tributários avalistas’, isto é, aqueles que tornam substitutos porque o governo deixou de ter condições ou não conseguiu cobrar o tributo do verdadeiro contribuinte.

Como visto, a doutrina não é pacífica quanto a aceitação do instituto da substituição tributária pelas operações posteriores, mesmo aqueles que admitem, o fazem com ressalvas.

3.2 A Substituição Tributária Antes da Emenda Nº 3/93

O regime da substituição tributária foi previsto na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 2007), no art. 155, § 2º, XII, “b”, a qual deixou a cargo da lei complementar dispor sobre esta sistemática. 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, *in verbis*:

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 seguinte termos, *in verbis*:

*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 Convênio 66/88 na parte referente à regulamentação da substituição tributária pelas operações posteriores sofreu severas críticas de diversos doutrinadores.

Para Carraza (2000, p. 789), 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 imponible’.

De acordo com essas opiniões 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.

Os Estados e o Distrito Federal, 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.

O instituto também já estava previsto no ordenamento infraconstitucional nacional, pois constava do art. 58 do CTN, o qual foi revogado pelo Decreto-Lei nº 406/68, em 30/01/1967. Com o advento da Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983, que acresceu os §§ 3º e 4º a seu art. 6º do Decreto Lei 406/68, a substituição tributária voltou a ser instituída nos seguinte termos, *in verbis*:

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 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.(BRASIL, 2007).

A antecipação do pagamento já estava prevista em normas infraconstitucionais anteriores à atual constituição, e não havendo incompatibilidade entre a nova constituição e as leis complementares anteriores, estas continuam eficazes, de acordo com a teoria da recepção. Sobre a teoria da recepção, vejamos Temer (1995, p. 39):

A ordem constitucional nova, por se tal, é incompatível com a ordem constitucional antiga. Aquela revoga esta.

Entretanto, não há necessidade de nova produção legislativa infraconstitucional.

A Constituição nova recebe a ordem normativa que surgiu sob o império de Constituições anteriores, se com ela forem compatíveis.

É o fenômeno da recepção que se destina a dar continuidade às relações sociais sem a necessidade de nova, custosa, difícil e quase impossível manifestação legislativa ordinária.

Importante também, nesse ponto, citar trecho de voto do Min. Moreira Alves, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 190.317-1 SP: “O D. Lei 406/68, como se vê, foi claramente recepcionado pela vigente Carta Política, contra cujo texto não existe direito adquirido...”. (BRASIL, 2007).

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. (BRASIL, 2007).

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

Antes do Superior Tribunal de Justiça pacificar a questão a favor do fisco, houve 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 – SP:

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.*

Agora enfocando a substituição tributária de medicamentos e produtos farmacêuticos, o STJ em julgado do 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 Decreto-Lei nº. 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 manifestou-se favorável ao instituto da substituição tributária pelas operações posteriores, mencionando que o regime já se achava previsto no Decreto-Lei nº406/68 e no CTN, normas recepcionadas pela CF/88. O assunto foi matéria no RE 213.396 / SP, vejamos:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Acórdão: Recurso Extraordinário - RE 213396/SP

Relator: Ministro Ilmar Galvão

Julgamento: 02.08.99 - Primeira Turma

Publicação: DJ 01.12.00, p. 97; Ementa. v. 2014-02, p. 383

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

Votação: Por maioria.

Resultado: Conhecido e provido.

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. 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.

3.3 A Emenda Constitucional Nº 3/93

Diante das inúmeras ações judiciais propostas pelos contribuintes, nas quais questionavam a inadmissibilidade da substituição tributária pelas operações posteriores, os governos estaduais com o objetivo de encerrar de vez tais discussões, conseguiram que o Poder Constituinte Derivado promulgasse a Emenda Constitucional nº 3/93, que acresceu ao art. 150 da Constituição Federal o § 7º cujo teor é o seguinte, *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.(BRASIL, 2007).

Pouco resolveu a emenda, ao contrário, muitos entenderam que se houve a preocupação de se editar uma norma constitucional tratando da substituição tributária pelas operações posteriores 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 quanto a resistência dos contribuintes diante da substituição tributária.

Sobre a inconstitucionalidade da E.C. nº 3/93, (MACHADO, 2006, p. 98-100), afirma 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, não deveria ser assunto de discussão e votação. 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.

Outro crítico da citada emenda é Carrazza (2000, p. 389), onde comenta que 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 imponible.

Como vimos, o principal argumento dos doutrinadores se refere ao pagamento do tributo antes da ocorrência do fato gerador material; por afrontar direitos fundamentais dos contribuintes, dentre eles o da segurança jurídica.

Já o eminente Torres (1996, p. 190-191), defende a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3/93 da seguinte forma:

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;*

O Superior Tribunal de Justiça, após algumas divergências, conforme anteriormente mencionado, adotou a tese do Supremo Tribunal Federal, onde este firmou entendimento sobre a constitucionalidade do instituto da substituição tributária, inclusive o relativo ao ICM que era previsto no Decreto-Lei 406/68 e anterior à EC 03/93, que constitucionalizou tal regime.

No acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n. 213.396 / SP , este já transcrito no item anterior o STF concluiu pela constitucionalidade do regime da substituição tributária. Quanto a responsabilidade do substituto, afirma que é imposta por lei, e não há que se falar em exigência tributária despida de fato gerador.

3.4 A Substituição Tributária na Lei Complementar Nº 87/96.

O art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b” da CF/88, determina que cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária, assim o Congresso Nacional acolheu projeto originário do CONFAZ e editou a Lei Complementar nº 87/96, que em seus arts. 5º ao 10 tratou da substituição tributária no ICMS.

A LC nº 87/96 é uma norma geral de direito tributário que disciplina não só sobre a substituição tributária, mas sim todo o ICMS, dando estrutura normativa a esse tributo e que, no dizer de Martins (1998, p. 390) : “representa um autêntico código de ICMS, revogando todas as leis complementares e convênios anteriores, com exceção feita à LC nº 24/75”. Revogou, inclusive, o Convênio ICMS nº 66/88.

Como dito, os arts. 5º ao 10 tratam da substituição tributária, no entanto iremos transcrever apenas os conteúdos dos arts. 6º, 8º e 10, considerados mais controvertidos, e a seguir, faremos os comentários que lhes são pertinentes, *in verbis*:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que 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.

O caput do artigo permite a responsabilidade por substituição tributária, onde 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. Já os depositários, que vão do armazém geral ao cidadão comum, em regra não tem essa possibilidade.

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, 1999, p. 122) faz a seguinte observação sobre o tema:

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.

O parágrafo 1º faculta que a responsabilidade poderá 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. Por exemplo, pode-se atribuir ao atacadista a condição de substituto pelas operações posteriores, destinadas ao varejista e até chegar ao consumidor final.

As espécies de substituição tributária são mencionadas no texto deste parágrafo: Antecedente, concomitantes e subseqüentes.

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 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 subseqüente a base de cálculo do ICMS diferencial de alíquota é o valor da operação. Exemplo desse tipo de operação seria a aquisição no Distrito Federal de tintas, por empresa do ramo de confecções estabelecida em Goiás, com a finalidade de reformar o seu prédio comercial. Como o produto tintas está sujeito à substituição tributária, o diferencial de alíquota, correspondente a 5% (cinco por cento) deverá ser recolhido antecipadamente pelo substituto tributário, no caso, a fábrica de tintas ao Estado de Goiás.

Já o parágrafo 2º condiciona a atribuição da responsabilidade em relação a mercadorias ou serviços à previsão em lei ordinária 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. 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:

- 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.*

.....

§ 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.

§ 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.

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 utilizam 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.

Para as operações seguintes, ou seja, as que ainda irão acontecer, 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, em regra, 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.

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; assim o poder tributante faz um monitoramento destes valores, com o objetivo de verificar se condiz com a realidade. Havendo distorções aplica-se a margem de valor agregado.

O parágrafo 5º 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. 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 irreversível, 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. 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.

Vejamos a crítica que Faria (2000, p. 215) faz ao dispositivo: “A restituição instituída pela Lei Complementar 87/96 é, além de mediata, confusa e demorada, nada tendo a ver com a “imediata e preferencial restituição” de que trata a Constituição”.

De fato, este artigo, além de obrigar o contribuinte a requerer a restituição, assinala um prazo de 90 (noventa) dias para que seu pedido seja apreciado pelo Fisco. No entanto, só após fluído o prazo é que o mesmo contribuinte poderá recuperar o imposto indevido, creditando-se, em sua escrita fiscal. Mas, nem assim, ocorre a imediata e preferencial restituição do que foi pago a maior, já que o contribuinte sempre estará sujeito ao resultado de hipotéticos confrontos de débitos e créditos.

Este artigo terá estudo aprofundado no capítulo seguinte, onde iremos tratar do assunto da restituição do indébito tributário.

3.6 Os Princípios: da Legalidade, da não Cumulatividade, do não-Confisco e Capacidade Contributiva na Substituição Tributária

Os que defendem a ilegalidade da substituição pelas operações posteriores argumentam principalmente que o § 7º do art. 150 da CF/88 fere os princípios da legalidade, insculpido no art. 150, inciso I e art. 5º, inciso I; da capacidade contributiva, prevista no art. 145, § 1º; e da vedação ao efeito confiscatório do tributo, conforme preceitua o art. 150, inciso IV, todos da Carta Magna.

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.

O princípio da não cumulatividade é preservado, 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 contribuinte 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 salvo 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 pelas operações posteriores. 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 parcelamento em vários meses do ICMS substituição tributária sobre os estoques.

CAPÍTULO 4 - RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELAS OPERAÇÕES POSTERIORES

4.1 Considerações Preliminares

A restituição de qualquer quantia recolhida a título de tributo requer, cumulativamente, dois pressupostos: que se trate de pagamento indevido (indébito) e que não esteja decaído o direito de pleitear a restituição.

O prazo para pleitear a restituição se extingue em cinco anos, contados do dia do pagamento indevido. O CTN em seu art.168, I, utiliza o termo inadequado: “da data da extinção do crédito tributário”, para Becker (1998, p. 526); “não se cuida de tributo (indevido), mas de prestação indevida”.

Caso opte pelo procedimento administrativo e não tenha sucesso, o solvens terá mais dois anos para ingressar em juízo, após a decisão administrativa denegatória do seu pedido, conforme dispõe o art. 169 do CTN.

O direito à restituição da prestação paga indevidamente como tributo tem fundamento principalmente nos seguintes princípios constitucionais: o da legalidade estrita da tributação (art. 150, I), o que consagra o direito da propriedade (art.5º, XXII) e o que proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), todos da CF/88. (BRASIL, 2007).

Quanto à atualização do valor a ser restituído, este deverá ser na mesma proporção dos juros moratórios e multas impostas ao sujeito passivo, art. 167 do CTN. (BRASIL, 2007).

A doutrina tem explorado muito pouco esse assunto específico da substituição com antecipação. Até agora, os livros e artigos que versam sobre o tema só o analisam superficialmente. Por exemplo, analisam o § 7º do art. 150 da CF/88 e o art. 10 da LC 87/96 que prevêem a restituição. Nesta parte do nosso estudo, além da análise da legislação pertinente, iremos nos aprofundar nesse tema em aspectos como: as formas como se dão a

restituição, a exigência ou não da prova do indébito e a possibilidade de restituir através de liminares.

4.2 Repetição do Indébito no ICMS

Restituição de tributo pago indevidamente. Conforme Carvalho (1991, p. 303), “ a importância recolhida a título de tributo pode ser indevida, tanto por exceder ao montante da dívida real quanto por inexistir dever jurídico de índole tributária”: comportando daí, restituição do pagamento indevido.

O termo repetição do indébito, no direito tributário, significa a cobrança de valores pagos, a título de tributos, quando estes não eram devidos; e a Ação de Repetição de Indébito é a medida processual na qual se pleiteia a devolução de quantia paga indevidamente, (ÀVILA, 2006, p. 314).

Portanto, conforme visto, é assegurado ao sujeito passivo a restituição total ou parcial do tributo que tiver sido indevidamente pago. No tocante ao ICMS, algumas ressalvas existem, devido suas características.

O ônus tributário, no ICMS, recai sobre o consumidor final. Assim, configura-se o chamado tributo indireto que, embora incidindo sobre o contribuinte de direito, repercute financeiramente sobre um terceiro, chamado de contribuinte de fato, que é o consumidor. Assim, tributos são considerados indiretos quando são, ou podem ser transferidos pelo contribuinte de direito (solvens ou contribuintes de jure), através do chamado fenômeno da repercussão econômica (transferência do ônus econômico do tributo), para uma outra pessoa que, por sua vez, os transferirá ou suportará em definitivo (contribuinte de fato).

A primeira dificuldade é sabermos se cabe repetir de indébito de tributo indireto. Em caso afirmativo, restitui-se ao contribuinte de direito se o ônus coube ao contribuinte de fato?

A antiga Súmula nº 71 do STF assim dispôs em seu enunciado: in verbis: “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

A citada Súmula nos parece extremamente radical ao inviabilizar totalmente a restituição das quantias pagas a título de tributo indireto. Havendo prova de que o ônus do tributo não fora repassado ao consumidor final, entendemos plenamente aceitável a restituição ao contribuinte de direito do valor pago indevidamente, no caso deste ter assumido o encargo financeiro do imposto indevido.

Posteriormente o próprio STF passou a admitir a restituição de quantia paga a título de tributo indireto com o advento da Súmula 546, mas com a ressalva de que o *solvens* demonstre ter assumido o ônus financeiro do tributo, vejamos o que diz a citada súmula: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido, por decisão, que o contribuinte de *jure* não recuperou do contribuinte de fato o *quantum* respectivo”. (STF, 2007).

Os fundamentos dessa Súmula demonstram que o critério de classificação dos tributos segundo a repercussão econômica não é infalível e, portanto, sua invocação, para solucionar o problema da repetição do indébito tributário, não pode ser indiscriminada, dependendo das condições peculiares de cada caso concreto. Segundo Minatel (1999, p. 61), “não é possível tratamento tributário uniforme para a multiplicidade de tributos que possam ser recuperados”.

O CTN em seu art. 166, na esteira da Súmula 546, preocupou-se em admitir a restituição somente a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este autorizado a recebê-la.

Na legislação tributária do estado de Goiás, a restituição do indébito tributário, em termos gerais, está disciplinada nos arts. 172 a 179 da Lei nº 11.651/91 e específico à substituição tributária no art. 49 da referida lei. Vejamos o que diz o Art. 174 da lei 11.651/91, *in verbis*:

Art. 174 - A restituição de tributos, que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (GOIÁS, 2007).

Destarte, apesar de o ICMS possuir a característica de imposto indireto, vislumbramos a possibilidade de restituir quantia paga a título desse imposto, caso haja prova do indébito.

O contribuinte substituído, participante da relação jurídica na substituição tributária, que sofrer prejuízo decorrente da assunção do ônus do indébito tributário, pode se legitimar como parte na relação jurídica de repetição de indébito.

Segundo Greco (1998, p. 131):

ao contribuinte caberá o ônus da prova do fato extintivo ou modificativo do direito do Fisco, seja demonstrando ter havido um excesso, seja demonstrando haver uma incompatibilidade do modelo da substituição em relação à realidade fática do setor. Este raciocínio é corolário do princípio consagrado no art. 333, I e II, do CPC.

Como vimos, a necessidade de prova do requerente do indébito tributário para a comprovação do fato, e por conseguinte de ter o requerente assumido o encargo financeiro do imposto indevido.

4.3 A Imediata e Preferencial Restituição da Quantia Correspondente à não Realização do Fato Gerador Presumido do § 7º do Art. 150 da CF/88

Prescreve o final do § 7º do art. 150 da CF/88 que é “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. (BRASIL, 2007).

Da expressão acima, pergunta-se o fisco deve restituir o valor devido de imediato ao substituído? E quanto a polêmica do direito à restituição, na hipótese em que o valor da base

de cálculo presumido pelo fisco fosse superior ao efetivamente praticado pelo contribuinte substituído. A seguir passaremos a expor estes dois assuntos.

4.3.1 Restituição Imediata e Preferencial

A ordem constitucional, ao falar em “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga”, ao mencionar “preferencial”, indica a prevalência do crédito oriundo da restituição sobre qualquer outro, não podendo a Fazenda Pública inibi-la sob qualquer pretexto. Da mesma forma, a menção ao termo “imediate” visa evitar a demora na devolução.

A restituição deve atender aos objetivos do contribuinte, mas, se concedido sem que o Fisco tenha oportunidade de verificar a veracidade do indébito, o mecanismo de arrecadação antecipada através da substituição tributária estará comprometido.

O tributarista Greco (1998, p. 24) explanou com muita propriedade, neste sentido: “quando a Constituição se refere à restituição “imediate” não está se referindo a uma devolução “instantânea”. Ou seja, não é porque o fato gerador não ocorre que, instantaneamente, no mesmo dia, o contribuinte deverá receber o excesso recolhido. Se isto um dia for possível, é o ideal, mas não é um requisito de validade do mecanismo. Com efeito, não se pode esquecer que a figura em questão é uma hipótese de restituição do indébito. Como tal , os valores respectivos devem ser devolvidos à pessoa correta; esta precisará ser identificada. Não será qualquer um que poderá obter o ressarcimento. A devolução supõe uma verificação objetiva.

Porém, este prazo não pode ficar em aberto, vendo-se o contribuinte na contingência de aguardar indefinidamente uma definição a respeito. Aqui sim, haveria violação à garantia de uma devolução imediata.

4.3.2 Restituição da Quantia, não Realizando o Fato Gerador Presumido

A discussão predominante diz respeito ao alcance da expressão – caso não se realiza o fato gerador presumido. A restituição efetivar-se-á apenas quando o fato gerador não vier a ocorrer ou cabe, também, quando for realizado em dimensão menor que a presumida; como exemplo, a lei arbitrar uma margem de valor agregado de 40% (quarenta por cento), e o valor real da operação ocorrer com percentual de agregação de 20% (vinte por cento), terá o substituído o direito à restituição da diferença?

A restituição quando o fato gerador não ocorrer, não existe polêmica, pois a Constituição Federal e a Lei Complementar n.87/96, garantem a imediata e preferencial restituição da quantia relativa a fato gerador presumido que não vier a ocorrer.

A legislação tributária do Estado de Goiás, nos incisos II ao X do art. 45 do Anexo VIII do decreto 4.852/97, dispõe sobre as situações em que o imposto retido dá direito à restituição ou ressarcimento. Vejamos, *in verbis*:

Art. 45. O imposto retido constitui crédito na ocorrência das seguintes situações, envolvendo mercadoria já alcançada pela substituição tributária:

.....

II - operação com destino a contribuinte do imposto estabelecido em outra unidade da Federação;

III - utilização em processo de produção ou industrialização, inclusive manipulação;

IV - destinação ao ativo imobilizado;

V - operação subsequente não onerada pelo imposto;

VI - desfazimento do negócio ou devolução total ou parcial;

VII - inexistência de operação subsequente em razão de quebra, sinistro, furto, roubo, perecimento ou qualquer outro motivo;

VIII - operação com destino a contribuinte detentor de medida judicial liminar suspendendo a aplicação do regime de substituição tributária.

IX - operação em que o remetente pratica alíquota superior à aplicável pelo destinatário da mercadoria.

X - operação interna realizada por contribuinte industrial ou comerciante atacadista com destino a empresa de construção civil ou a órgão da administração pública direta, desde que essa operação se enquadre nas disposições do § 2º e inciso VIII do caput do art. 8º, do Anexo IX.(GOIÁS, 2007).

Analisando o inc. II acima transcrito onde diz: “na operação com destino a contribuinte do imposto estabelecida em outra unidade da federação”, percebemos que 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 pelas operações posteriores.

A outra situação, a maioria dos doutrinadores defendem a possibilidade de restituição dos valores recolhidos a maior, quando a base de cálculo real, mostrar-se inferior àquela prevista na legislação (presumida). Para Machado (1999, p. 126), o fato gerador ainda não aconteceu quando do pagamento, pelo substituído, mas sim em momento posterior, daí a quantia paga pelo substituído é simples adiantamento. Não é imposto devido, pois este somente surge com a ocorrência do fato gerador.

Nesta mesma linha de pensamento, Faria (2000, p. 183), diz: ‘Induvidoso, pois, que o ICMS que é recolhido pelo denominado contribuinte substituto somente se tornará devido com a ocorrência da operação subsequente, que a lei define como seu fato gerador’.

Os argumentos acima, como vimos, baseiam-se no fato gerador que só ocorre em momento posterior (ou seja, com a ocorrência da operação subsequente); daí juntamente com o estabelecimento de pauta pelos Estados, algumas das razões que a doutrina alega contra a definitividade da cobrança do ICMS substituição tributária. A simplificação da cobrança não pode, de maneira nenhuma, afastar o direito do contribuinte à restituição, conforme prevê a Constituição Federal de 1988.

Segundo Machado (2006, p. 390):

Admitir que o valor antecipado é definitivo implica restabelecer a antiga pauta fiscal, há muito repelida pelo Supremo Tribunal Federal. Mesmo assim a Corte Maior o acolheu em julgamento do dia 8 de maio deste ano, no qual afirmou a constitucionalidade de lei estadual que o afirma..

Outro aspecto que merece ser considerado, referente à restituição na substituição com antecipação, diz respeito à possibilidade de o Fisco cobrar a diferença, se a base de cálculo real for superior à base de cálculo utilizada na cobrança antecipada. Como os Estados ainda não requereram essa possibilidade de cobrança, não temos decisões judiciais sobre o assunto. A maioria da doutrina posiciona-se desfavorável à cobrança supletiva, como Greco (1998, p. 148).

Do lado da minoria dos doutrinadores, Viana Neto (1997, p. 108) é um dos que escreveram sobre o assunto e admite a cobrança da diferença pelo Fisco, onde diz:

O fato gerador presumido não é uma hipótese de incidência é uma presunção da hipótese como a própria norma afirma. É exatamente por isso que se admite a imprecisão do cálculo do quantum debeat ser posteriormente acertado. Por outro lado, afirmar que esse acerto deve se realizar tanto à favor do sujeito passivo quanto do sujeito ativo da relação tributária para nós é um truísmo. A Emenda Constitucional n.º 3/93, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da CF, só dispôs sobre a restituição do imposto caso não se realizasse o fato gerador presumido, total ou parcialmente. Contudo, realizando-se no mundo dos fatos a hipótese de incidência em valor (base de cálculo ou alíquota) superior àquela presumida, não vemos outra alternativa de interpretação, juridicamente coerente, senão dar plena aplicação à norma prevista no § 7º, do artigo supra da CF e admitir a cobrança da diferença por parte do Fisco.

A emissão de documentos fiscais com valores inferiores àqueles ocorridos efetivamente (subfaturamento) é prática constante no âmbito deste tributo. A substituição além de simplificar a arrecadação e a fiscalização anulava esta prática de evasão tributária e de concorrência desleal, principalmente nestes setores mais pulverizados, ao estabelecer a base de cálculo do imposto retido. Vejamos matéria do Popular, de 9 de setembro de 2007, p. 15, TRIBUTOS – Sonegação de impostos chega a 30% do PIB: “O consultor tributário Clóvis Panzarini diz que a sonegação é maior exatamente nos setores mais pulverizados, que reúnem grande número de estabelecimentos, como varejo”. (PANZARIN, 2007).

Portanto, prevalecendo o entendimento, da maioria dos doutrinadores, favorável à restituição da diferença, teremos a completa inviabilização da sistemática de cobrança do

ICMS por substituição tributária, devido a complexidade da arrecadação, fiscalização e restituição que estaria sujeito a sistemática e também não eliminaria a prática da sonegação através do subfaturamento.

Do lado do fisco, este prega a definitividade da cobrança do ICMS substituição tributária, para isso argumenta que a base de cálculo é a prevista em lei, conforme já descrito. O fato de o contribuinte ter vendido a mercadoria a 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.

Esse modo de cobrança do imposto, com amparo 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 pelo estabelecimento da base de cálculo do fato gerador presumido, pois, do contrário, não haveria como fazer a retenção do tributo na fonte, como comenta Faria (2000, p. 239) . O art. 8º da Lei Complementar n. 87/96, como já visto, definiu a base de cálculo para a substituição tributária.

De modo geral todas as normas concernentes à substituição tributária visam aproximar o fato gerador presumido daquele realizado. 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 cobrado em montante inferior ao efetivamente praticado pelo contribuinte. Permitir o ressarcimento ou exigir a complementação do imposto retido seria jogar por terra a simplificação trazida pelo regime de substituição tributária.

O legislador jamais teria condições de prever com exatidão o valor do fato gerador presumido; dessa forma, estabeleceu a base de cálculo para fins de substituição tributária de três formas: o preço final a consumidor, único ou máximo, estabelecido por órgão competente (§ 2º do art. 8º da LC 87/96), como exemplo temos os cigarros; na Segunda, o preço final a consumidor, sugerido pelo fabricante ou importador, onde a lei poderá adotá-lo (§ 3º do art. 8º da LC 87/96), como exemplo os medicamentos; na terceira, o imposto calculado por

estimativa, tomando por base os preços médios alcançados pela mercadoria nas operações internas (§ 4º e 6º do art. 8º da LC 87/96). 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 Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, consultada pela COTEPE – Comissão Técnica Permanente do ICMS, teve oportunidade de se manifestar acerca do fato gerador presumido não realizado. Exegese da expressão final constante no § 7º do art. 150 da CF, por meio do Parecer nº 2055/96, onde concluiu, nos seguintes termos:

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. (MARTINS, 1997, p. 77).

Segundo o parecer acima, a restituição na substituição tributária, somente cabe nas hipóteses: quando o fato gerador presumido não vier a se realizar; ou quando ocorrer 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.

Algumas decisões judiciais, com este mesmo entendimento:

O Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (MEIRA JUNIOR, 2007) proferiu a seguinte decisão sobre a questão ao julgar o Mandado de Segurança nº 8103-8/101:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COBRANÇA ANTECIPADA. RESTITUIÇÃO. É prevista a restituição do ICMS, na hipótese de substituição tributária, somente quando

o fato gerador presumido não se realiza, ou seja, quando não ocorre operação ou prestação subsequente à cobrança do mencionado imposto. Segurança denegada.

No voto vencedor, o relator, Desembargador Castro Filho faz a seguinte observação:

Ora, a lei em comento somente prevê a restituição do imposto pago por substituição tributária, quando o fato gerador presumido não se realizar, ou seja, quando não houver, por qualquer motivo, a saída subsequente da mercadoria. Daí se vê que razão não assiste à impetrante, porque a lei somente permite restituição de ICMS, na hipótese de substituição tributária, quando não ocorrer operação ou prestação subsequente à cobrança do mencionado imposto.

2000543 – MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – OPERAÇÕES DE VENDAS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO DECORRENTE DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VENDA INFERIOR AO PREÇO DE TABELA – EXISTÊNCIA DE FATO GERADOR – AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO À RESTITUIÇÃO – SEGURANÇA DENEGADA – O contribuinte substituto só tem direito líquido e certo à restituição do valor do imposto pago por força de substituição tributária, se não houver o fato gerador presumido. Em havendo este, pouco importa se a venda foi concretizada por preço inferior ao de tabela, hipótese em que nada há para ser restituído. (TJMS – MS – Classe B – I – N. 52.585-1 – Capital – TP – Rel. Des. Joenildo de Souza Chaves – J. 11.09.1997).

2000092 – MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VEÍCULO VENDIDO PELO DISTRIBUIDOR AO CONSUMIDOR POR PREÇO MENOR QUE O DA BASE DE CÁLCULO – FATO GERADOR PRESUMIDO REALIZADO – RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO INDEVIDAS – SEGURANÇA CONHECIDA E DENEGADA – No regime da substituição tributária, a base de cálculo de ICMS é o valor que o fabricante do veículo sugere ao distribuidor cobrar do consumidor, não comportando verificar qualquer modificação posterior, para mais ou para menos na venda ao consumidor, objetivando cobrança, restituição ou compensação do imposto. Interpretação definitivamente assentada, especialmente com a vigência do Convênio ICMS 13, de 21.3.97, celebrado entre o Ministro de Estado da Fazenda e os correspondentes secretários das unidades federadas. (TJMS – MS – Classe B – I – N. 52.589-9 – Capital – TP – Rel. Des. Gilberto da Silva Castro – J. 16.10.1997).

No STJ (MEIRA JUNIOR, 2007), em diversos julgados, prevaleceu o entendimento do direito do contribuinte (substituído) à restituição do imposto recolhido a maior, devido a base de cálculo ocorrida ser menor que a presumida.

Com o julgamento da ADIN 1851-4/AL, em que o STF vedou a restituição do ICMS pago, nos casos em que o fato gerador ocorrer em dimensão menor que o presumido; o STJ em submissão ao entendimento jurisprudencial, passou a adotar a tese do STF, conforme podemos observar através do acórdão ao RESP 270612/ES, abaixo transcrito:

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Acórdão: Recurso Especial - RESP 270612/ES

Relator: Ministro Francisco Falcão

Julgamento: 27.08.02 – Primeira Turma

Publicação: DJ 16.09.02, p. 142

Ementa: 1. Em diversos julgados ficou reconhecido o direito do contribuinte à restituição/compensação do imposto recolhido a maior, bastando a comprovação de que está submetido ao regime de substituição tributária e que efetuou a venda por preço inferior ao preço previsto na pauta fiscal. 2. Não obstante esta constatação, verifico que o Supremo Tribunal Federal, recentemente, in D.J.U, de 15.05..02, ao analisar, na ADIN 1851-4/AL, a cláusula segunda do convênio ICMS 13/97, declarou sua constitucionalidade, afastando a liminar que suspendia a eficácia do regramento legal em tela. 3. Naquele julgado o Pretório Excelso entendeu não importar que o tributo tenha sido recolhido a maior ou a menor em face do preço pago pelo consumidor final do produto, porquanto, se a base de cálculo é previamente definida em Lei, não restaria nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade. 4. Nesse panorama, passo a adotar a tese do Supremo Tribunal Federal, pela vedação da restituição do ICMS quando a operação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, realizar-se com valor inferior ao recolhido antecipadamente em face de base de cálculo presumida. 5. Submissão ao entendimento jurisprudência do egrégio Supremo Tribunal Federal em homenagem à função uniformizadora que tal decisão implica aos Tribunais pátrios (ADIN 1.851-4/AL).

Votação: Unânime.

Resultado: Provido.

Outra decisão que STF (MEIRA JUNIOR, 2007) posicionou-se não houve unanimidade - contrário à devolução da diferença, na ocasião do julgamento, em 2.10.2000 (publicado no DOU em 23.11.00), do Agravo em Recurso Extraordinário (REA 271316-MG), do qual participou como relator o Ministro Nelson Jobim, nos termos do despacho, a seguir:

TRIBUTÁRIO. ICMS. RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS A TÍTULO DE ICMS

*RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.***DECISÃO**

Restituição dos valores pagos indevidamente a título de ICMS retido por substituição tributária em forma de aproveitamento de crédito.

A contribuinte quer a restituição do que recolheu a mais.

Somente caberá a restituição quando não realizado o fato gerador, conforme a legislação ordinária em que se fundamentou o acórdão recorrido.

Essa é a questão posta.

O fato gerador consumou-se (fl. 250). Incabível a restituição.

Foi essa a conclusão do acórdão impugnado. A ofensa à CF (art. 150, § 7º) é indireta pois depende do prévio exame das normas ordinárias.

Nego seguimento ao recurso (RISTF, art. 21, § 1º; CPC, art. 557).

Diante do pesquisado e das decisões judiciais acima visto, a posição da jurisprudência, hoje, é a mesma da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ou seja, não admitindo a restituição quando o fato gerador for realizado em dimensão menor que a presumida.

No entanto, encontra-se em julgamento, onde corre em paralelo, duas ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas pelos governadores dos Estados de Pernambuco (ADI 2675-PE) e de São Paulo (ADI 2777-SP), contra disposições de leis dos referidos Estados que asseguram a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária nas hipóteses em que a base de cálculo da operação for inferior à presumida, Ávila (2006, p.223-224).

Este julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2777 encontra-se empatado em 5 a 5 (cinco a cinco), onde os Senhores Ministros Nelson Jobim, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence, Ellen Gracie (presidente) e Eros Grau, julgando procedente a ação direta; e os Senhores Ministros Cezar Peluso (Relator), Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso Melo, julgando-a improcedente.

Portanto, o resultado da decisão do Supremo Tribunal Federal, esta sendo aguardado com muito interesse por parte do poder público, contribuintes e pelos operadores do direito, pois pode mudar o rumo da sistemática da substituição tributária pelas operações posteriores, quanto à restituição da diferença, nos casos em que a base de cálculo da operação for inferior à arbitrada. (STF, 2007).

4.4 Quem Será Restituído?

Quanto ao questionamento a respeito do sujeito passivo com direito à restituição, entendemos ter o substituído legitimidade para requerer a restituição. O substituto (responsável), aquele que retém o imposto na fonte, está apenas incumbido da função de recolher o tributo, que se presume, seja devido pelo substituído (contribuinte). Efetivamente, quem paga o tributo é o substituído, cabendo-lhe, conseqüentemente, o direito à restituição na hipótese de inoccorrência da hipótese de incidência, ou de outra situação que enseje a restituição do indébito tributário do imposto retido.

Legalmente o art. 10 da LC 87/96 estabeleceu que ao contribuinte substituído é assegurado o direito à restituição do indébito: “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”. (VIANA NETO, 1997, p. 85).

Na jurisprudência, acórdão do STJ (MEIRA JUNIOR, 2007), prevê a legitimidade do substituído para requerer a restituição:

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – TRIBUTO PAGO A MAIOR, CONSIDERANDO A DIFERENÇA ENTRE O PREÇO ESTIMADO E O VALOR EFETIVO (MENOR) DA OPERAÇÃO – LEGITIMIDADE DO “SUBSTITUÍDO” PARA REQUERER A REPETIÇÃO DO INDÉBITO OU PROCEDER A RESPECTIVA COMPENSAÇÃO, MAS SOMENTE A PARTIR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996 (STJ – RMS 9.380 – MS – 2ª T. – Rel. Min. Ari Pargendler – DJU 01.03.1999).

Estas previsões confirmam o nosso entendimento, de que o substituto responde por uma dívida alheia. Ocorrendo indébito tributário, a restituição não é assegurada ao substituto, mas sim ao substituído.

4.5 Formas de Restituição

O substituído tem direito à restituição da prestação paga a maior, a título de ICMS, na substituição “para frente”, (RIBEIRO, 2007) por quatro mecanismos de recuperação: manutenção de crédito fiscal, ressarcimento, compensação e de forma pecuniária.

Restituição através de crédito fiscal. Tratando-se de ICMS, as legislações estaduais geralmente determinam a restituição de tributo através do aproveitamento de créditos fiscais. O Código Tributário do Estado de Goiás, Lei 11.651/91, no § 2º do art. 175, dispõe, *in verbis*:

§ 2º A restituição de indébito tributário, oriundo de pagamento do ICMS, poderá ser efetivada sob a forma de aproveitamento de crédito em futuras operações ou prestações, nas situações e de acordo com as normas fixadas em regulamento.(GOIÁS, 2007).

A sistemática normal de recolhimento do ICMS permite ao contribuinte realizar, independentemente da interferência do Fisco, a compensação dos critérios de que dispunha, abatendo-os dos débitos gerados em cada período fiscal.

Já na substituição tributária, o direito à restituição do indébito tributário, em regra, passa pelo reconhecimento através do amplo procedimento probatório.

Restituição pecuniária. Os Estados tem aversão à restituição em dinheiro, mas entendemos que a modalidade de restituição mais adequada na substituição tributária deva ser justamente de forma pecuniária. Principalmente se o contribuinte não comercializar mercadorias sujeitas a tributação normal, pois neste caso seu saldo de ICMS será sempre credor, e o aproveitamento de créditos é apenas escritural, não se constituindo em restituição que produza efeitos financeiros.

Além disso, o dispositivo constitucional dispõe que a restituição no caso da substituição tributária deverá ser imediata e preferencial. A restituição através do aproveitamento de crédito fiscal faz com que este perca seu valor preferencial, tornando-se, também, não imediata, pois fica dependendo do período de apuração do imposto.

Restituição por compensação. A compensação é uma modalidade de extinção de crédito tributário, no entanto faz-se necessário a preexistência de crédito tributário constituído, vencido ou vincendo, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública (condição para a aplicabilidade da compensação).

Processa-se a compensação através do confronto entre créditos e débitos fiscais. Estes, totalmente constituídos. Essa modalidade de restituição do indébito é um instrumento alternativo para extinguir débitos tributários, na medida em que a lei admita, nos termos do art. 170 do CTN, a compensação do crédito contra o erário, resultante do recolhimento indevido de quantia a título de tributo.

Restituição por ressarcimento. Modalidade de restituição em que o substituído, relativamente ao ICMS antecipado que constituir crédito, emite nota fiscal com esse valor contra o substituto originário, para abater na próxima antecipação. Opera-se o ressarcimento mediante a emissão de nota fiscal, com autorização do Fisco, para o respectivo substituto.

Na legislação tributária do Estado de Goiás (GOIÁS, 1997), o ressarcimento de imposto retido está regulamentado no art. 47 do Anexo VIII do Decreto n. 4.852/97, vejamos o que diz o inciso I do art. 47, *in verbis*:

Art. 47. Em opção ao creditamento de que trata o artigo anterior, o sujeito passivo pode, para ressarcir-se em relação ao imposto retido, utilizar-se da seguinte sistemática:

I - emitir nota fiscal em nome do estabelecimento que tenha retido originalmente o imposto, na qual deve ser consignado o valor do imposto a ser ressarcido, que não pode ser superior ao valor retido quando da aquisição, ou da última aquisição, da respectiva mercadoria, proporcional à quantidade saída, registrando-a sem menção de valor no livro Registro de Saídas, com a expressão: EMITIDA PARA EFEITO DE RESSARCIMENTO DE IMPOSTO RETIDO, no campo OBSERVAÇÕES, devendo, ainda:

Esse mecanismo é utilizado no caso do substituído realizar operação interestadual sujeita à substituição tributária. Como exemplo, um contribuinte no estado de Goiás adquire, em outro Estado da Federação, mercadoria sujeita à substituição tributária. O seu fornecedor (responsável), reterá o ICMS substituição com alíquota de 17 % (na maioria das mercadorias, é a alíquota interna prevista no Estado de Goiás) sobre a base de cálculo presumida. Caso esse contribuinte substituído venda a mercadoria para outro Estado, e não internamente, caber-lhe-á o direito à restituição do imposto retido na proporção à quantidade saída.

4.6 Restituição Através de Liminares – Jurisprudência

Sobre pedido de restituição de imposto através de mandado de segurança, quase a totalidade da jurisprudência, inclusive do STJ, vem asseverando não ser este o meio judicial adequado para cobrar do poder público a restituição de imposto de circulação de mercadorias e serviços pagos antecipadamente a maior em razão da sistemática de substituição tributária. Seguem algumas ementas, vejamos:

2000538 – MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS RECOLHIDO POR ESTIMATIVA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PRETENSÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO – WRIT COM NATUREZA DE AÇÃO DE COBRANÇA – IMPROPRIEDADE – DENEGADO – O mandado de segurança não se presta para substituir a ação de cobrança, objetivando obrigar o Estado a devolver imposto cobrado a maior em razão da substituição tributária onde o tributo é calculado por estimativa. (TJMS – MS – Classe B – I – N. 52.348-8 – Capital – TP – Rel. Des. Hildebrando Coelho Neto – J. 30.10.1997).

2000551 – MANDADO DE SEGURANÇA – RECOLHIMENTO INDEVIDO DE ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PRETENSÃO DE RESSARCIMENTO – NECESSIDADE DE AMPLO PROCEDIMENTO PROBATÓRIO – AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E DE CERTEZA DO DIREITO DA IMPETRANTE – ORDEM DENEGADA – Apesar do direito da impetrante à restituição de tributo oriunda de diferenças monetárias entre o fato gerador presumido e o efetivamente ocorrido, no regime de substituição tributária, seu reconhecimento há de se verificar em amplo procedimento probatório, assegurando-se a participação da Administração no pleito, e não é possível sua averiguação nos estreitos limites da

segurança, razão pela qual a denego. (TJMS – MS – Classe B – I – N. 52.776-2 – Capital – TP – Rel. Des. José Benedicto de Figueiredo – J. 11.09.1997.

16003220 – TUTELA ANTECIPADA – ICMS – Fazenda Pública. O instituto da tutela antecipada só deve ser prestigiado pelo juiz quando presentes estão todos os pressupostos exigidos pelo art. 273 do CPC para a sua concessão. Não vinga concessão de tutela antecipada contra a Fazenda Pública para se determinar repetição do indébito de ICMS cobrado em regime de substituição tributária, onde se pretende reaver imposto que se entende ter sido pago a maior. A tutela antecipada contra a Fazenda Pública só tem lugar quando se tratar de dívida alimentícia necessária à sobrevivência do necessitado e com base em precedentes jurisprudenciais ou quando, no campo tributário, há entendimento largamente uniformizado no campo jurisprudencial sobre a relação em debate. Nesta situação, não cabe a transferência definitiva de domínio sem a garantia legal. (STJ – REsp. 148.072 – RJ – 1ª T – Rel. Min. José Delgado – DJU 23.03.1998).

2001875 – MANDADO DE SEGURANÇA – REPETIÇÃO DO INDÉBITO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PEDIDO DE NATUREZA GENÉRICA E OBJETIVANDO COBRANÇA – MEIO INADEQUADO – AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO – DENEGADO – O mandado de segurança não é o meio judicial adequado para cobrar do poder público a restituição de imposto de circulação de mercadorias e serviços pagos antecipadamente a maior em razão da sistemática de substituição tributária e venda presumida, mormente se o pedido contém pretensão sem determinação do objeto pretendido. (TJMS – MS – Classe B – I – N° 52.586-8 – Capital – T.P. – Rel. Des. Rui Garcia Dias – J. 28.08.1997).

Algumas liminares concedendo restituições foram suspensas pela decisão do STF que não conheceu liminar como o instrumento hábil para conceder repetição de indébito. (SS 1.702-1 – PE – Rel. Min. Carlos Velloso – DJU 09.02.2000, p.19).

Como visto, as liminares não são os meios adequados para o pedido do indébito tributário, pois o Fisco deve ter a oportunidade de averiguar a existência do valor solicitado. No entanto, se o contribuinte, solicita administrativamente um pedido de restituição e o Fisco não delibera, no prazo de 90 dias, previsto no art. 10 da LC 87/96, achamos perfeitamente aceitável, nesta hipótese, a concessão da liminar, afinal, não se pode protelar um direito pela ineficácia da administração tributária.

Entendemos, em regra, que o meio para obter a restituição do ICMS pago indevidamente, na substituição tributária, deve ser através da ação de repetição de indébito

fiscal. Ação esta, que seque o rito ordinário, pois ao fisco deve ser dado oportunidade, para verificar os fatos alegados pelo substituído.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ICMS, principal imposto da federação, tem como fato gerador a operação de circulação de mercadoria e a prestação de serviço de transporte e de comunicação.

O momento do nascimento da obrigação tributária do imposto, ocorre, via de regra, na saída da mercadoria do estabelecimento ou sobre a prestação do serviço, podendo ainda a lei eleger outro momento.

Na eleição pela lei, de outro momento do nascimento da obrigação tributária, em uma delas temos a substituição tributária pelas operações posteriores, também denominada subseqüente ou “para frente”, onde uma terceira pessoa (responsável - substituto) recolhe o tributo devido pelo contribuinte substituído, em um dado momento, quando o respectivo fato gerador concreto ainda está para ocorrer. Deste modo, o tributo antecipado é determinado sob a presunção de ocorrência de elementos que deverão surgir com o futuro fato jurídico-tributário.

O instituto da substituição foi introduzido em nosso ordenamento jurídico em 1966, através da Lei nº 5.172/66. No entanto, a questão ganhou complexidade a partir da Constituição Federal de 1988, onde surgiu um grande descontentamento dos contribuintes com relação à substituição tributária pelas operações posteriores.

Os argumentos utilizados pelos contribuintes sofreram alterações ao longo do tempo. Primeiro alegava-se a falta da lei complementar para tratar da substituição tributária, até que os tribunais entenderam estar o instituto perfeitamente tratado não apenas no convênio 66/88, mas, principalmente, no CTN, Decreto-Lei nº 406/68 e Lei Complementar nº 44/83. Mesmo após a Emenda Constitucional nº 3 e da Lei Complementar nº 87/96, alguns ainda entendem ser inconstitucional a cobrança de imposto sem a realização do fato gerador correspondente.

Agora, mais recentemente, surgiram inúmeros pedidos de restituição, em razão do fato gerador ocorrido ser menor que aquele tomada para o fato gerador presumido; e nesta

discussão os contribuintes se apegam na referida Emenda Constitucional n.º 03, que inseriu o §7 ao artigo 150 da Constituição Federal (BRASIL, 2007), in verbis:

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.

Examina-se com facilidade, que o legislador constitucional na vontade de tributar toda a cadeia comercial até o consumo, não só modifica a figura do sujeito passivo da obrigação tributária, como também, inova ao criar a figura do fato gerador presumido. A técnica legislativa implica na presunção de que em uma operação com mercadoria, a mesma irá sempre alcançar o consumidor final e utilizando-se do valor agregado, que é um percentual que incide sobre a base de cálculo do substituto tributário e que supostamente representaria o preço do produto no consumo final, estaria se tributando toda a cadeia, com a ressalva de que se o produto não chegar ao destino final, haveria a restituição imediata da quantia paga.

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 alguma representa maior segurança para o contribuinte, na medida em que individualiza com precisão o montante do imposto a ser recolhido e só se efetiva com a ocorrência do fato imponível (operação ou prestação mercantil).

Observa-se que as críticas, da maioria dos doutrinadores, a alguns aspectos do regime é procedente, sobretudo, quanto ao surgimento da obrigação tributária e a composição da base de cálculo para efeito de retenção na fonte, por não definir com precisão o valor do imposto a ser recolhido e o momento correto do nascimento da obrigação tributária.

Porém, no nosso ordenamento jurídico atual, a sistemática da substituição tributária pelas operações posteriores no ICMS é legal, pois está presente no nosso Direito Positivo e não foi declarada inconstitucional pelo STF. Segundo as lições clássicas de Bittencourt (1968, p. 95-96), “a lei, enquanto não declarada inoperante, não se presume válida: ela é válida, eficaz e obrigatória”.

Portanto, na legislação atual, a substituição tributária “para frente” é válida, eficaz e pode ser encarada como norma dogmática.

Quanto as relações jurídicas na substituição tributária, concluímos que o aspecto pessoal do fato gerador concreto independe de norma infraconstitucional, ou seja, o titular da hipótese de incidência é sempre a pessoa que tem relação pessoal e direta com o fato jurídico-tributário.

O regime jurídico aplicável à tributação é o do substituído e não o do substituto.

Tanto o substituído, contribuinte, como o substituto, responsável, participam do pólo passivo da relação jurídico-tributária. O substituto responsabiliza-se pelo recolhimento do tributo pago efetivamente pelo substituído, ou seja, o substituto paga tributo alheio.

Cabe a repetição de indébito no tributo indireto, havendo prova de que o ônus da prestação indevida não foi repassado ao consumidor final, conforme dispõe o art. 166 do CTN e a Súmula 546 do STF.

O substituído é quem tem legitimação para requerer a restituição. É ele quem paga efetivamente o tributo (o substituto recolhe tributo alheio), cabendo-lhe, conseqüentemente, o direito à restituição na hipótese de indébito.

Os mecanismos de restituição são: compensação, crédito fiscal, ressarcimento e devolução pecuniária, sendo os dois últimos mais indicados para a devolução do indébito, na substituição tributária, haja vista a dificuldade de utilização de créditos pelos contribuintes que comercializam, exclusivamente, produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

O requerimento com pedido de repetição do indébito, devido sua complexidade deve ser analisado pelo Fisco, para que seja verificada, desde a possibilidade jurídica, até a real existência dos referidos créditos.

Concluimos, que mesmo tendo procedência certas críticas da doutrina à substituição, a sua adoção é imprescindível, devido sua praticabilidade e eficiência ao sistema de arrecadação do ICMS; pois não seria possível, o fisco cobrar o imposto de cada um dos revendedores de cigarros, refrigerantes, cervejas e de outros de venda intensamente pulverizada. Por outro lado, inadmissível a generalização da sistemática.

O Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Antônio de Pádua Ribeiro, em brilhante palestra proferida no Conselho de Justiça Federal, em 21 de junho de 1996, afirmou:

a substituição para a frente constitui instituto consagrado pelo nosso direito, que, antes mesmo da vigência da atual Constituição, teve a sua compatibilidade com a Lei das Leis reconhecida pelo Excelso Pretório. A sua adoção constitui exigência da sociedade moderna, visando dar aplicação ao princípio da praticabilidade da tributação.(RIBEIRO, 2007)

Por fim, ressalte-se a necessidade de aperfeiçoar o instituto da substituição tributária, adequando à realidade a margem de agregação e devolvendo com maior rapidez a quantia paga antecipadamente, quando a hipótese de incidência presumida não se concretizar. A substituição tributária tem mais virtudes que defeitos e pode ser um valioso instrumento a serviço da arrecadação do ICMS. 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, se houver decisão favorável à restituição, com certeza inviabilizará o regime.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMEERJ. Associação dos Magistrados do Estado de Rio de Janeiro. **Boletim Jurisprudência**. Disponível em: <<http://www.ameerj.org.br>>. Acesso em 06 set. 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: RT, 1973

_____. **Hipótese da incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1990.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BITTENCOURT, Lúcio. **O controle da constitucionalidade das leis**. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

BRASIL **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de outubro de 1988. . 4. ed. Organização Anne Joyce Angher. São Paulo: Rideel, 2007. (Coleção de Leis Rideel).

_____. **Convênio ICMS 66**, de 14 de dezembro de 1988. Disponível em: <<http://www.sefaz.gov.br>>. Acesso em 06 set. 2007.

_____. **Decreto-Lei nº 406**, de 31 de dezembro de 1968. . 4. ed. Organização Anne Joyce Angher. São Paulo: Rideel, 2007. (Coleção de Leis Rideel).

_____. **Lei Complementar nº 44**, de 07 de dezembro de 1938. Disponível em: <<http://www.sefaz.gov.br>>. Acesso em 06 set. 2007.

_____. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <<http://www.sefaz.go.gov.br>>. Acesso em 06 set. 2007.

_____. **Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. . 4. ed. Organização Anne Joyce Angher. São Paulo: Rideel, 2007. (Coleção de Leis Rideel).

_____. Supremo Tribunal Federal. **Jurisprudências**. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 05 set. 2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Processos**. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/processos>>. Acesso em: 10 set. 2007.

_____. **Código Civil**. Lei n. 3.071, de 1 de janeiro de 1916. 4. ed. Organização Anne Joyce Angher. São Paulo: Rideel, 2007. (Coleção de Leis Rideel).

_____. **Código de Processo Civil**. Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973. . 4. ed. Organização Anne Joyce Angher. São Paulo: Rideel, 2007. (Coleção de Leis Rideel).

BRITO, Edvaldo. ICMS: Inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 87/96. Substituição Tributária. Aplicabilidade do Decreto-Lei nº 406/68. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 16, p. 59-75, 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 6. ed.. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FARIA, Luis Carlos Silva de. **Da substituição tributária do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2000.

GOIÁS. **Código tributário do Estado de Goiás – CTE**. Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991. Disponível em: <[http:// www.sefaz.go.gov.br](http://www.sefaz.go.gov.br)>. Acesso em 06 set. 2007.

_____. **Regulamento do Código tributário Estadual**. Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997. Disponível em: <[http:// www.sefaz.go.gov.br](http://www.sefaz.go.gov.br)>. Acesso em 06 set. 2007.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: ICMS – IPI – PIS – COFINS**, São Paulo: **IOB**, 1998.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 10. ed., São Paulo: Atlas, 2001.

JARDIM, Eduardo Marciel Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Pareceres – Substituição Tributária Sem Fato Gerador Real - Imposição Confiscatória – Lei Complementar 87/96 – Inconstitucionalidades. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 22, p. 77-83, 1997.

_____. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998

MEIRA JUNIOR, José Julberto. Uma visão crítica da substituição tributária. **Jus Naviganti**. Disponível em: <www.jus2.uol.com.br/doutrina>. Acesso em: 09 out. 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

MINATEL, José Antônio. Recuperação de Tributos Pagos Indevidamente – Efeitos Tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 47, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

NASCIMENTO, Carlos Valder do . **Obrigação tributária**. São Paulo: RT, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

PANZARINI, Cl vios. Sonega o de impostos chega a 30% do PIB. **O Popular**, Goiânia, 09 dez. 2007. Se o Tributos, p. 15.

RIBEIRO, Ant nio de Pádua. **Substitui o tributária para frente**. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/revista/numero3/artigo13.htm>>. Acesso em: 05 set. 2007.

ROSA JUNIOR, Luis Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

SILVA, José de Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legisla o tributária**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1996.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

TORRES, Heleno Taveira. Substitui o Tributária : regime constitucional classifica o e rela es jurídicas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70, p. 87-108, 2001.

T RRES, Ricardo Lobo. Substitui o tributária e cobrança antecipada do ICMS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **ICMS : problemas jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1996.

VIANA NETO, Matteus. **A Lei Complementar n  87/96 comentada**. Leme, SP: Editora de Direito, p. 85, 1997.