

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS-ST)

Mônica de Souza Lourenço¹

RESUMO

O Sistema tributário brasileiro é muito complexo, e por essa razão desperta há muito tempo grande interesse de juristas e economistas. Observa-se uma permanente tensão na interpretação e na aplicação da lei tributária, considerando a vasta publicação de normas, principalmente diante do fato de que entes das três esferas de governo detêm competência para a edição de tais normas. Resta aos contribuintes a compreensão do sistema constitucional e infraconstitucional tributário vigente, com vistas à busca pelo adequado cumprimento do regramento estatal. Nesse contexto, o objetivo do trabalho é expor uma visão geral sobre o ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação -, especialmente no caso da ocorrência de Substituição Tributária, tendo em vista a constatação de que os contribuintes apresentam uma grande dificuldade na compreensão do plexo normativo concernente ao ICMS, publicado pelos Estados. É um imposto deveras questionado pela doutrina no que diz respeito a suas formas de arrecadação, a saber a substituição tributária por antecipação.

Palavras-chave: Situação Tributária. ICMS. Contribuinte. Procedimento.

ABSTRACT

The Brazilian tax system is very complex, and for this reason has long aroused great interest from jurists and economists. There is a permanent tension in the interpretation and application of tax law, considering the vast publication of norms, mainly in view of the fact that entities of the three spheres of government have competence to issue such norms. It remains to the taxpayers the understanding of the current constitutional and infraconstitutional tax system, with a view to the search for proper compliance with the state regulation. In this context, the objective of the paper is to present an overview of the ICMS - Tax on Operations related to the Circulation of Goods and Provision of Interstate and Intermunicipal Transportation and Communication Services -, especially in the case of the occurrence of Tax Replacement, with a view to the finding that the taxpayers present a great difficulty in understanding the normative plexus concerning ICMS, published by the States. It is a tax questioned by the doctrine with respect to its forms of collection, namely the tax substitution by anticipation.

Keywords: Tax Situation. ICMS. Contributor. Procedure.

¹ Graduando do Curso de Bacharel em Direito da UNIGRANRIO, orientado pelo professor Aline Teodoro de Moura

1 INTRODUÇÃO

Hodiernamente, a relação que envolve a tributação e o desenvolvimento tem se aproximado cada vez mais, considerando inúmeros fatores, como crise econômica, aumento de carga tributária, falta de subsídios para a efetivação de uma política pública mais efetiva, bem como o crescente aumento dos juros e a baixa de investimentos estrangeiros; assuntos que fazem parte do cotidiano do debate econômico brasileiro.

Nesse cenário, destaca-se o instituto da substituição tributária, que de acordo com os ditames da justiça fiscal, discorre acerca do ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação –, imposto de competência dos Estados e Distrito Federal. A incidência do tributo se dá especificamente sobre a circulação de mercadorias, bem como prestação de serviços. Caracteriza-se como não-cumulativo e indireto, compensando-se o valor no débito pelas saídas com o crédito adjudicado de acordo com cada regulamentação estadual.

Vale destacar que ao se gerar um mecanismo que corrobora com a arrecadação de forma eficaz, evita-se operações ilícitas e evasão fiscal. Segundo disposto no art. 155² da Constituição Federal de 1988, o ICMS é caracterizado como de competência Estadual, como citado anteriormente, o que torna o Estado independente para instituir, fiscalizar e arrecadar, em busca de um instrumento mais eficaz de combate à sonegação

De acordo com Keila Freitas, teoricamente, todo recurso arrecadado deveria ser revertido em benefícios comuns e investimentos em bens públicos, entretanto, nas práticas os impostos não estão vinculados à destinação das verbas, ou seja, não está vinculado tal como as taxas e contribuições de melhoria, no tocante a taxa, esta está vinculada à ação estatal, como por exemplo a taxa de coleta de lixo domiciliar, que

² Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993);

I - Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993);

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993);

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

pode ser cobrada por utilização efetiva ou em potencial, ainda que não esteja produzindo lixo.

Considerando que a lei regulamenta que os governos destinem partes da arrecadação aos serviços públicos essenciais, o pagamento dos tributos não apresenta ao contribuinte qualquer garantia de prestação de serviços.³

Neste viés em que transitam taxas, impostos e contribuintes, surge a substituição tributária do ICMS, cuja finalidade está em concentrar em apenas um contribuinte as arrecadações, denominado de substituto tributário.

A Substituição Tributária (ST) divide-se em duas modalidades: (i) a regressiva; e (ii) a progressiva. A primeira se caracteriza pelo recolhimento do ICMS devido por todos os envolvidos na cadeia, ou seja, é o último vendedor que irá negociar com o consumidor final. A segunda modalidade, a progressiva, é a que envolve grandes controvérsias e severas críticas dos contribuintes, por desconhecimento ou até mesmo por sentir a falta da devida segurança jurídica, isto é, até mesmo grande parte de doutrinadores a colocam em destaque como alvo de suas análises críticas devido a elasticidade que a temática apresenta, ao inverso da primeira modalidade de substituição, onde somente a última pessoa que participa da cadeia da circulação de mercadorias, é a que arca com todos os tributos, integralmente, inclusive referente às operações anteriores praticadas.

José Roberto Rosa⁴ explica que:

As substituições tributárias das operações subsequentes, também chamadas de substituição para a frente, ocorre quando por exemplo, uma fábrica de cigarros, ao vender para o comerciante, debita o imposto normal sobre a sua operação, mas também já calcula o imposto do comerciante, referente à operação subsequente, cobra na nota fiscal, apura e declara separadamente o valor do imposto retido e recolhe ao Estado, como substituído.

Mediante o exposto, neste artigo serão apresentadas as principais considerações, ou seja, trazer elementos técnicos que sirvam de compreensão sem perder a visão crítica, no contexto da constitucionalidade, da legalidade ou da

³ FREITAS, Keila Gomes de. **Análise empírica de uma substituição tributária na apuração dos impostos: um estudo de caso em um supermercado de Monteiro- PB.** Universidade Estadual da Paraíba. Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2015. Disponível em: <<http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/bitstream/123456789/12692/1/PDF%20-%20Keilla%20Gomes%20de%20%20Freitas.pdf>>. Acesso em; 12 de abril de 2019.

⁴ ROSA, José Roberto. **Substituição Tributária no ICMS.** 2ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2009, p. 53-54.

doutrina, bem como apresentando as dificuldades encontradas para a operacionalização do instituto, na prática da administração tributária. O objetivo geral é expor uma visão sobre a imposição de obrigações, pelos fiscos, relacionados ao ICMS e a respectiva Substituição Tributária, caracterizando a dificuldade que os contribuintes encontram em compreender a legislação publicada pelos Estados.

É importante também compreender a problemática que aponta a questão da pesquisa, ou seja, sabendo que a cobrança de tributos é indispensável, porque o Estado necessita de recursos para promover políticas públicas e, sendo o sistema tributário uma plêiade de normas que disciplinam o exercício do poder estatal, o ICMS se caracteriza como uma exação desvinculada de qualquer contraprestação direta ao contribuinte. Logo, mediante o exposto, referente aos aspectos concernentes ao instituto da substituição tributária, partindo de um olhar crítico, surge uma inquietação, de fato sua dinâmica se coaduna com os ditames da justiça fiscal? Princípio este, que compreende a capacidade contributiva baseada no conceito econômico, e também na igualdade, solidariedade social, legalidade e progressividade.

A proposta de análise se justifica em função de se entender que se a carga tributária no Brasil é considerada uma das mais elevadas do mundo, principalmente se comparada aos países desenvolvidos: que de acordo com Fonseca⁵, dentre os 30 países com maior carga tributária no mundo, o Brasil destaca-se como o país que possui o pior retorno de valores arrecadados em benefício da sociedade, tanto que o IBPT- Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação⁶, indica que o retorno recebido pelos brasileiros fica muito abaixo dos altos tributos pagos, o IBPT também apontou, que todos os que recolhem mais tributos são países desenvolvidos, porém com excelentes taxas de retorno aos seus cidadãos, que ainda se destacam pela excelência dos serviços oferecidos aos seus contribuintes.

O ICMS é um tributo que contribui para essa elevada carga; considerando, ainda, que é o tributo de maior expressividade arrecadatória para os estados, de acordo com Ítalo Rocha⁷, é o imposto que mais contribui para os cofres públicos, e

⁵ FONSECA, Marcelo da. **O imposto no Brasil é alto, mas o retorno em serviços é baixo**, 2017. Disponível

em: <https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/04/03/internas_economia,859247/imposto-no-brasil-e-alto-mas-o-retorno-em-servicos-e-baixo.shtml>. Acesso em 08 de maio de 2019.

⁶ IBPT - **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/>> Acesso em: 08 de maio de 2019.

⁷ ROCHA, André Ítalo. ICMS é o tributo que mais contribui para os cofres públicos, 2016. EXAME. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/>>. Acesso em: 09 de maio de 2019.

também menciona pesquisa realizada pelo IBPT⁸, que aponta que depois do ICMS possui cerca de 18,3% do total arrecadado, em seguida a Previdência com 17,9%, na sequência, o IR - Imposto de Renda com 15,42%, Cofins, com 9,02%, o FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, com 5,02% e CLLS - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com 3,31%, todos os impostos mencionado, são arrecadados pelo governo Federal, e para completar o estudo também aponta que 59,63% fica com a esfera federal 59,63%, a estadual, com 29,3% e a municipal com 11,07%

Diversas empresas têm como atividade aquela cujo fato gerador é a circulação de mercadorias. A tributação do ICMS e o sistema de arrecadação do ICMS – ST, gera inúmeras dúvidas e encontra divergências doutrinárias das mais variadas, devido a isso o estudo se mostra relevante no âmbito jurídico e social, especificamente no que se refere ao esforço de apresentar a viabilidade da adoção de medidas que possam esclarecer algumas das indagações existentes, como a interpretação dos cálculos e da legislação sobre os erros mais comuns dos contribuintes. É também relevante no âmbito acadêmico, considerando que futuros estudantes do direito possam se debruçar na temática a fim de fomentar novas pesquisas.

Para a realização do estudo acerca das noções jurídicas do ICMS e substituição tributária e para destacar as divergências acerca da possibilidade de restituição do tributo outrora recolhido a maior pelo contribuinte, a coleta de dados foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica em livros da seara tributária, revistas especializadas e artigos científicos, além do estudo do direito positivado concernente ao tema, associados à experiência profissional.

2 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA VIGENTE

Ao discorrer acerca de um tema tão contraditório que envolve a Legislação Tributária no Brasil, é pertinente compreender seu conceito à luz do direito, dado pelo Código Tributário Nacional, sabendo que a Constituição Federal de 1988 apresentou alterações consideráveis no Sistema Tributário, não entrando apenas no campo de incidência dos tributos, mas também enfatizando à distribuição dos valores arrecadados entre as esferas da União, Estados e Municípios. Merece atenção o

⁸ Cf. IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação,

seguinte entendimento⁹ da lei complementar mesmo tendo sido aprovado como lei ordinária. É que, àquela época, o ordenamento jurídico-constitucional não previa a lei complementar.

Para melhor entendimento, Alexandre Galhardo vai muito além dos conceitos, e ao explanar acerca da Substituição Tributária (ST), discorre que é um instituto que já fora criado anteriormente pelas Unidades Federativas antes mesmo que ocorresse o advento da atual Constituição Federal, por intermédio de legislação infraconstitucional, que seria formada por Convênios e Protocolos firmados entre os secretários de fazenda estaduais.¹⁰

Note-se que o Autor afirma que por longo tempo, a questão que emerge da ST quanto a sua constitucionalidade e legitimidade sempre foi motivo de questionamento em juízo pelos contribuintes, sob a alegação unânime de imprevisibilidade e de lei complementar que implicasse respaldo à implementação.¹¹

Antonio Carrazza¹², assinala:

(...) a Emenda Constitucional autoriza a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram, mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Em outras palavras, permite que lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias. Por todas essas razões, o artigo 1º da Emenda Constitucional 03/93 é inconstitucional, posto que atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Esse princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o Tributo somente se constitua após a ocorrência do fato imponível.

Outrossim, cabe neste enredo também caracterizar o que vem a ser o tributo, quando se afirma que a CRFB trouxe profundas mudanças tributárias. Neste sentido, o tributo se caracteriza na obrigação de pagar, criada por lei, o que impõe aos

⁹ A Lei nº 5.172/66 de 25 de outubro de 1966 dispõe em seu art. 96, o seguinte conceito: "A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes".

¹⁰ GALHARDO, Alexandre. Esclarecimentos Gerais sobre o Regime da Substituição Tributária do ICMS. Disponível em: < <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/33ep/esclarecimentos-gerais-sobre-o-regime-da-substituicao-tributaria-do-icms-alexandre-galhardo>>. Acesso em: 12 de maio de 2019.

¹¹ Cf. GALHARDO, Alexander.2005.

¹²CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 21. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005

indivíduos o dever incondicional de entregar parte de suas rendas e patrimônio para que seja realizada a manutenção e desenvolvimento do Estado¹³

2.1 ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DO TRIBUTO

É de suma importância compreender acerca dos elementos que compõem o tributo, fundamentais para a obrigação tributária, dentre os quais pontua-se: Lei, objeto, fato gerador, contribuinte, base de cálculo e alíquota adicional.

Constitui-se elemento principal para a obrigação se efetivar, pela qual se cria os tributos, determinante para o princípio da legalidade do tributo. No entanto alguns conceitos são válidos para ampliar a compreensão, porém todos os conceitos estudados alcançam o mesmo entendimento, de acordo com Fabretti¹⁴ lei se constitui na norma jurídica emanada do poder competente.

E a contribuição de Oliveira¹⁵ diz que a lei é o principal elemento da obrigação, pois cria os tributos e determina as condições de sua cobrança (princípio da legalidade dos tributos)

Representa as obrigações do contribuinte, mediante determinações legais, ou seja, de acordo com Freitas¹⁶ consiste em pagamento de valor em dinheiro referente ao valor devido ou multa imposta por não cumprimento à determinação legal.

A autora pontua que deve ser salientado acerca da desatenção à obrigação acessória, podendo ser substituída por obrigação principal, se dá por razão de multas aplicadas e previstas na legislação. A Lei 5.172/66, é clara e assevera em seu art.142, que dispõe acerca do Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais¹⁷.

Ou seja, observa-se que uma vez instituído o crédito tributário, este deve ser atendido pelo devedor, por meio de compensação ou pagamento.

¹³ O art. 3º do Código Tributário Nacional, define Tributo: "É toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa e plenamente vinculada.

¹⁴ FABRETTI, Lúdio Camargo. Contabilidade tributária. 3.ed., São Paulo: Atlas, 1997, p.107.

¹⁵ OLIVEIRA, Luis Martins et al. Manual de contabilidade tributária. 2.ed., São Paulo: Atlas, 2003, p.23.

¹⁶ Cf. FREITAS, 2015, p.22.

¹⁷ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional

Ao discorrer sobre o conceito de fato gerador, Fabretti¹⁸ denomina como concretização da possibilidade de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera a obrigação tributária.

O CTN¹⁹ define em seus artigos 114 e 115, o fato gerador na obrigação principal e na obrigação acessória²⁰

O sujeito ativo da obrigação tributária é o ente público (União, Estado ou Município), criador do tributo. Sendo que para o Código Tributário, há duas espécies de sujeito passivo, o contribuinte e o responsável, mediante sua responsabilidade o CTN, também estabeleceu sua definição no Art. 121²¹. O CTN, de igual modo, estabelece padrões sobre os quais pode se apresentar à base de cálculo²².

Fabretti,²³ salienta que, quanto à exceção concernente ao princípio da anterioridade, por meio da Constituição, tais exceções corroboram a respeito aos impostos, que se apresentam no art. 153 § 1º da CF/88²⁴ e sobre as contribuições sociais previstas no art.195 §6º da CF/88.²⁵

2.2 LIMITES CONSTITUCIONAIS DO PODER DE TRIBUTAR

Ao elencar o direito individual, busca conhecimento acerca das limitações ao poder de tributar, tais limites para Martins²⁶devem ser vistos como um direito individual

¹⁸ FABRETTI, 1997, p.125.

¹⁹ BRASIL. Código Comercial, Código Tributário Nacional, Constituição Federal: São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

²⁰Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

²¹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz – se:

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

II – Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

²² Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Pode ser considerado um ponto relevante que constitui os elementos fundamentais do tributo

²³ Cf. FEBRETTI, 1997, p. 128.

²⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

²⁵ Art. 195 - § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

²⁶ MARTINS, Marcelo Guerra. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/direito/article/view/710/267>> Acesso em: 14 de maio de 2019.

do contribuinte, considerando a tributação como um aspecto de ingerência do Estado e indiscutível direito individual.²⁷

No entanto, referente ao estudo de Martins²⁸, é pertinente comentar que poder de tributar constitui direito individual daqueles organismos que por ele são atingidos, uma vez que a carga de tributação não deixa de incidir sobre a propriedade do contribuinte.

O Juiz titular da 2ª vara Federal de Piracicaba, Marcelo Guerra Martins²⁹, contribui de forma exímia em seu artigo que discute as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, e não citá-lo, tornaria incompleto este tema, tendo em vista que os Tributos necessitam obedecer regras e incorre para o bem comum e benefício da sociedade num todo, tais ações então sob nenhum pretexto deve se afastar da CF, e assevera:

O Estado somente se legitima quando sua atuação é voltada para o bem comum, ao atendimento do interesse público no desenvolvimento humano e social. No caso brasileiro, conforme diversos dispositivos constantes da Carta Magna, o Estado¹, além de cuidar da segurança (interna e externa) e garantir a ordem pública, deve investir na promoção da saúde, educação, moradia, transporte etc. Evidentemente, o custo financeiro de tais desideratos é elevadíssimo. Assim, é de todo rigor que o Estado obtenha os respectivos recursos, o que ocorre principalmente através da imposição de tributos, notadamente impostos, taxas e contribuições sociais. Com efeito, o Estado é o titular do poder de tributar. Nesse sentido, pode criar, majorar e extinguir tributos, sendo que esta faculdade é conferida pela própria Constituição às diversas pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), nos moldes do Título VI — Da Tributação e Orçamento (art. 145 e seguintes). Todavia, a possibilidade de se instituir tais gravames não é ilimitada, ao contrário, o poder constituinte originário se preocupou em outorgar uma série de garantias aos contribuintes, ceifando o poder estatal, impondo-lhe limites e regras que necessariamente devem ser observadas sempre, sob pena de ferimento à Constituição, o que acarretará a inconstitucionalidade da norma que pretender criar ou majorar qualquer tributo.³⁰

²⁷ BRASIL. 1988.- Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXII - é garantido o direito de propriedade;

²⁸ “Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados tem por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições”(Plenário, j. 07.10.1992, DJU 19.02.1993, p. 2032, Relator Ministro Celso de Melo)

²⁹ Juiz Federal desde 1997, sendo atualmente o juiz titular da 2ª Vara Federal de Piracicaba. É mestre em Direito Civil pela Universidade de São Paulo. Lecionou Direito Financeiro e Tributário na Universidade São Judas Tadeu (em São Paulo) nos anos de 1999 e 2000. É professor da mesma matéria na Universidade Metodista de Piracicaba desde 2002.

³⁰ MARTINS, Marcele Guerra. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/.../710/266>> Acesso em: 25 de maio de 2019.

2.3 TIPOS DE TRIBUTAÇÃO

Ao ocorrer o fato gerador, começa a atuação em âmbito do ICMS, a participação do contribuinte substituto, cabe dar destaque à Substituição Tributária, uma vez que é considerado um dos métodos mais eficazes contra a sonegação de tributos e impostos criados pelo fisco, assim cabe discorrer que, há uma historicidade envolta para o cenário atual.

Ao revisitar a história, nos deparamos com o primeiro imposto cobrado em território brasileiro, desde que a corte portuguesa descobriu o Brasil, a extração de Pau-brasil. Segundo Freitas³¹ em uma época que não existia sistema tributário, tudo começou quando a família portuguesa se refugiou no Brasil, no momento que a tropa francesa de Napoleão Bonaparte invadiu Portugal e o Brasil se transformou em sede da Coroa Portuguesa. Em suma, o Brasil neste período avançou, embora muitas despesas também surgiram para os cofres públicos, com aumento de tributos para manter regalias da Coroa.

Mediante breve explanação, se percebe grandes mudanças no que tange a questão de tributos, iniciou-se com transformações com o advento de construção do Estado e novas cartas constitucionais.

A lei considera o contribuinte do ICMS qualquer pessoa, física ou jurídica, que habitualmente realize operações de circulação de mercadoria. A lei também engloba qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Dessa maneira, em uma compra e venda de produtos que envolva a indústria e seu distribuidor, e que seja um caso de substituição tributária, a empresa tem a obrigação de retenção e recolhimento do ICMS, que será gerado nas transações comerciais seguintes, ou seja, o ICMS devido pela venda do produto do distribuidor ao varejista e também o ICMS resultante da venda do varejista ao consumidor final é retido de início pela empresa fabricante do produto.

³¹ FREITAS, M.L. ICMS e Substituição Tributária. Disponível em: <
<https://jus.com.br/artigos/55384/icms-e-a-substituicao-tributaria>>. Acesso em 27 de maio de 2019.

O Art. 128³² do Código Tributário Nacional também faz referência à substituição tributária. Dessa forma, a legislação hipoteticamente, traz de uma terceira pessoa a fim de responder pela obrigação tributária de outros contribuintes, mesmo que não tenha envolvimento na incidência do fato gerador de forma direta, tornando-se, assim, o sujeito passivo indireto.

Existe na legislação três situações em que pode ocorrer a substituição tributária do ICMS, ou seja, nas operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes. Nas operações chamadas de antecedentes, regressiva ou para trás, a substituição tributária envolve fatos geradores passados nos quais não ocorreu o recolhimento do ICMS. Assim, o ICMS é devido por situações ocorridas no presente, e cobrado no momento futuro e, dessa forma, o destinatário do produto será o sujeito passivo por substituição, em geral, a fim de evitar sonegação facilitando o fisco, esse tipo de cobrança do ICMS é adotado nas vendas de produtos agrícolas.

A Lei Complementar nº 87/96 estabelece as regras para o cálculo do ICMS do substituto tributário por diferimento. Nesse caso, deverá ser utilizado o valor da nota fiscal ou outro documento que seja aceito pelo Fisco referente à transação comercial que gerou o ICMS. Outra forma de substituição tributária do ICMS é a concomitante. É utilizada essa modalidade de substituição tributária nos serviços de transporte.

Há muitas dificuldades que prejudicam a fiscalização na cobrança do ICMS no setor de transporte, por exemplo, quando existe o envolvimento em mais de um Estado na cobrança do serviço de transporte e também quando há situações que envolvem autônomos. Dessa forma, o principal objetivo da substituição concomitante é aumentar o controle da fiscalização no setor de transportes.

Existe uma substituição tributária conhecida como concomitante, quando há duas operações ou prestações ocorrendo no mesmo momento, por exemplo, quando uma determinada empresa contrata uma transportadora para entregar uma mercadoria. Ao analisar essa situação podemos identificar dois fatos geradores do ICMS, ou seja, a venda de uma mercadoria e o transporte dessa mesma mercadoria. As duas situações geradoras de ICMS estão acontecendo praticamente ao mesmo

³² 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.

tempo e a empresa contratante do serviço se torna substituto tributário e o imposto será devido ao Estado onde se iniciou a operação.

Ao encerrar esse item, é se suma importância de como estes elementos compõem a obrigação tributária, uma vez que, seja ela principal ou acessória, deve conter um fato gerador, que decorrem da legislação tributária, de forma respectiva. Tanto que Lima³³, confirma esse entendimento da seguinte forma: a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, já a obrigação acessória decorre da legislação tributária, ou seja, a regularização da obrigação tributária são indispensáveis quatro elementos, quais sejam, sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e causa. Sabendo que o sujeito ativo é o ente credor do tributo, o sujeito passivo é o ente devedor do tributo, caracteriza-se o objeto onde é a prestação, e a causa é o vínculo jurídico.

3 NOÇÕES JURÍDICAS DE ICMS E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A principal função do Regime de Substituição Tributária é obter a concentração da arrecadação dos tributos, ou seja, diminuir o número de contribuintes. Estes chamados de contribuintes substitutos terão a função de reter e recolher os impostos de terceiros e repassá-los para o controle fiscal.

3.1 ICMS: ASPECTOS GERAIS E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Existe na legislação três situações em que podem levar à substituição tributária do ICMS, ou seja, nas operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes. Todas as pontuações elencadas neste item estão formuladas a partir de SEFAZ³⁴, porém, por ser uma menção um tanto genérica, se faz necessário embasamento mais aprofundado, onde é possível discorrer o tema de forma sucinta com o entendimento

³³ LIMA, Kelly Iara Bezerra. Breve estudo sobre obrigação tributária e seus elementos. 2014. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/33833/breve-estudo-sobre-obrigacao-tributaria-e-seus-elementos>>. Acesso em; 09 de maio de 2019.

³⁴ SEFAZ- Secretaria da Fazenda de Pernambuco. Substituição Tributária – Regras Gerais, 2016. Disponível em:<<https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Manuais%20de%20Duvidas%20Tributarias%20%20Informativos%20Fiscais/SUBSTITUI%C3%87%C3%83O%20TRIBUT%C3%81RIA%20-%20REGRAS%20GERAIS.pdf>> Acesso em: 08 de abril de 2019.

de Becho, Peixoto e Lacombe³⁵ disposto a seguir, ou seja, se trata de uma explanação enxuta, a fim de levar o leitor ao melhor entendimento das regras gerais preconizadas.

O ICMS é a melhor forma de começar esclarecendo, o que viabilizou o surgimento da Substituição Tributária. O Governo entendeu que seria muito difícil fiscalizar todas as lojas do comércio varejista, e então decidiu que o recolhimento do imposto seria na fonte, ou seja, na cadeia produtiva, concluindo que seria mais fácil fiscalizar as indústrias, por existir um número bem menor em relação às lojas do varejo.

O regime de substituição tributária foi um grande progresso dos Estados para impedir a sonegação de muitas empresas, sendo criado para essas situações os Atos Cotepe, Protocolos e Convênios que estabeleceram as regras de recolhimento e fórmula para cálculo, tendo como fator principal as MVA (Margem de Valor Agregado) e uma lista de produtos específicos, que serão identificados através de seus Estados por Protocolos, e Convênios.

O regime de ST consiste basicamente na cobrança do ICMS antes mesmo que ocorra o fato gerador. É quando se paga todo o ICMS incidente na cadeia, em um único momento, o que chamamos de antecipação do recolhimento do imposto.

Em princípio, no que tange questões acerca do contribuinte, Torres³⁶ exemplifica que o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador, neste sentido, surge o sujeito passivo direto – contribuinte. O ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST), também chamado imposto retido, ao contrário do ICMS normal, que se encontra embutido no preço, será cobrado “por fora” do destinatário, ou seja, será somado ao valor total do documento fiscal. Seu âmbito de aplicação serão as operações internas e interestaduais realizadas entre as unidades signatárias de Protocolos, assim como as aquisições de mercadorias por contribuintes localizados no Rio de Janeiro, provenientes de outros estados.

Contribuinte e Contribuinte Substituto: Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços descritos como fato gerador do imposto, já o contribuinte substituto é aquele responsável pela

³⁵ BECHO, Renato Lopes, PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos M.; Comentários ao código tributário nacional. São Paulo. MP Editora, 2005.

³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 2018, p. 256.

retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações subsequentes.³⁷

Contribuinte Substituto: É o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente nas operações ou prestações subsequentes.

Contribuinte Substituído: É aquele que tem o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços pagos pelo contribuinte substituto.

Responsável Solidário: É o contribuinte em questão de responsabilidade, se dá pelo entendimento de Melo³⁸ que receber, de dentro ou de fora do Estado, mercadoria sujeita a substituição tributária, sem que tenha sido feita a devida retenção na operação anterior, desta forma, este fica solidariamente responsável pelo recolhimento do imposto que deveria ter sido retido pelo contribuinte substituto³⁹

Ao discorrer acerca de Substituição Tributária Subsequente (“para frente”): Jardim⁴⁰, descreve que o fato ocorre nos casos em que a lei transfere a responsabilidade de pagamento do tributo ao sujeito que se encontra no início da cadeia de circulação de mercadorias, antecipando, portanto, o pagamento do tributo por um fato gerador que ainda vai ocorrer.

Substituição Tributária Antecedente (“para trás”): Ocorre nos casos em que a lei transfere a responsabilidade de pagamento do tributo a alguém que está na frente da cadeia de circulação, postergando/diferindo por tanto o pagamento do tributo a uma data futura, por um fato gerador que já ocorreu.⁴¹

O Regime de Substituição Tributária é o instituto jurídico pelo qual se atribui a determinada pessoa responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo a fato gerador praticado por outro contribuinte, com o objetivo de facilitar a arrecadação a fiscalização e diminuir a sonegação.

É importante ressaltar que o regime de substituição tributária está previsto na Constituição Federal de 1988, Art. 150 § 7º, que determina que a lei poderá conferir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável/contribuinte substituto pelo pagamento de imposto, cujo fato gerador ainda irá ocorrer.

³⁷ Idem

³⁸ MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 8 ed. 2012, p.274.

³⁹ RODRIGUES, Walter Piva, Substituição Tributária, 2004, p.26

⁴⁰ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Dicionário Jurídico Tributário. 2 ed. São Paulo. Saraiva, 1996, p. 148.

⁴¹ Idem, p.148.

O regime de ST existe para atender a efetividade e racionalização da tributação com o fim de simplificar os procedimentos, minimizando as possibilidades de inadimplemento.

Identificar os sujeitos da obrigação e explicar de forma clara e objetiva as regras e formas de cálculo. Esclarece que além de recolher o ICMS das operações próprias o contribuinte substituto também será responsável pelo recolhimento do ICMS ST, sempre que realizar operações que envolverem a circulação de mercadorias entre os Estados signatários de Protocolos com o Estado de origem da mercadoria.

O recolhimento do ICMS retido por contribuinte substituto pelas saídas deverá ocorrer até o dia 09 do mês seguinte ao fato gerador, ou seja, neste caso quem recolherá o tributo é o industrial.

Outro tema muito controverso e discutido recentemente pelo STF, foi com relação a restituição do imposto pago a maior.

Em 2016 o STF decidiu que o contribuinte substituto teria direito ao ressarcimento do ICMS ST, quando a base de cálculo presumida fosse maior que a base de cálculo efetivamente usada.⁴²

Foi concluído pelo Supremo Tribunal Federal (STF) o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 593849, com repercussão geral reconhecida, no qual foi alterado entendimento do STF sobre o regime de substituição tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O Tribunal entendeu que o contribuinte tem direito à diferença entre o valor do tributo recolhido previamente e aquele realmente devido no momento da venda. O julgamento foi retomado com o pronunciamento do ministro Ricardo Lewandowski, o último a votar, acompanhando a posição majoritária definida pelo relator da ação, ministro Edson Fachin. Segundo o voto proferido por Lewandowski, o tributo só se torna efetivamente devido com a ocorrência do fato gerador, e a inoocorrência total ou parcial exige a devolução, sob pena de ocorrência de confisco ou enriquecimento sem causa do Estado.

Modulação e tese

Também foi definida a modulação dos efeitos do julgamento, de forma que o entendimento passa a valer para os casos futuros e somente deve atingir casos pretéritos que já estejam em trâmite judicial. Segundo o ministro Edson Fachin, a medida é necessária para se atender ao interesse público, evitando surpresas, como o ajuizamento de ações rescisórias e de novas ações sobre casos até agora não questionados.

Foi fixada também a tese do julgamento para fim de repercussão geral:

É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida.

⁴³ADIs

⁴² Supremo Tribunal Federal, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=327683>> Acesso em 23 de abril de 2019.

⁴³ ADIs – Ações Diretas de Inconstitucionalidades. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=327683>>. Acesso em: 07 de

Foi concluído ainda o julgamento das ADIs 2675 e 2777, nas quais se questionavam leis dos Estados de Pernambuco e São Paulo que autorizavam a restituição dos valores cobrados a mais pelo sistema de substituição tributária. O julgamento estava sobrestado aguardando voto de desempate, proferido pelo ministro Luís Roberto Barroso, que negou provimento aos pedidos, atestando a constitucionalidade das normas.

Ocorrência muito comum no dia a dia dos contribuintes ocorre quando alguns contribuintes, são autuados pelo não recolhimento dos impostos, pois muitos desconhecem o fato de que ao importarem mercadorias, se equiparam ao industrial, ficando desta forma responsável pelo recolhimento do ICMS-ST, ou seja, neste caso o contribuinte substituto.

Destaca-se a APELAÇÃO nº 0126497-76.2008.8.19.0001 -- 1ª Ementa Des(a). CRISTINA TEREZA GAULIA - Julgamento: 10/04/2018 - QUINTA CÂMARA CÍVEL, cujo assunto se refere ICMS – Outros /ICMS/ Impostos sobre a Circulação de Mercadorias/ Impostos / DIRITO TRIBUTÁRIO⁴⁴

0016300-42.2017.8.19.0000 - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 1ª Ementa Des(a). CARLOS EDUARDO MOREIRA DA SILVA - Julgamento: 26/09/2017 - VIGÉSIMA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL Agravo de Instrumento no Mandado de Segurança. Direito Tributário. Direito Processual Civil. Irresignação recursal direcionada a decisão pela qual foi indeferida a liminar no sentido de serem as Autoridades Coatoras intimadas a se absterem de exigir o ICMS-ST, determinando-se à Agravante que recolha o ICMS-Importação e o ICMS próprio incidente na saída interna do produto. O regime de substituição tributária somente deve incidir nos negócios em que seja possível a realização de diversas operações mercantis, contexto em que uma determinada pessoa (vendedor) se atribui a responsabilidade pelo ICMS do ciclo operacional, que se presume venha a incidir nas subseqüentes mercadorias. No caso, a probabilidade do direito alegado restou evidenciada pelas notas fiscais que instruem o recurso, pelas quais observa-se a venda de óleo diesel ao consumidor ou usuário como sustentado pela Agravante, não se justificando, portanto, a aplicação do regime de substituição tributária na venda direta de mercadoria a consumidor final, diante da ausência de provas da existência de ciclo operacional e, portanto, da inoportunidade de operação mercantil e, por conseguinte, de ICMS futuro a ser antecipado. Por sua vez, o perigo de dano ou ao resultado útil do processo resulta da necessidade da Agravante garantir sua sustentabilidade, sendo certo que o indeferimento da tutela de urgência colocará em risco sua atividade de fornecimento exclusivo de combustível marítimo do Porto do Açu, especialmente, considerando-se a iminência da chegada de um novo carregamento de diesel marítimo, que lhe obrigará a recolher o ICMS-ST. Inexistência de periculum in mora inverso, em conformidade com a norma inserta no parágrafo 3º do art. 300, do NCPC. A inexistência de perigo de irreversibilidade da medida decorre da possibilidade da fiscalização fazendária constatar a revenda do diesel marítimo importado pela Agravante, por seus consumidores finais inscritos, hipótese em que será

junho de 2019.

⁴⁴ APELAÇÃO nº 0126497-76.2008.8.19.0001. Disponível em:

<<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=2017.002.18645>> Acesso em: 08 de junho de 2019.

atuada, processada e multada pelo fisco. Preenchimento dos requisitos necessários ao deferimento da tutela de urgência prevista no art. 300 do NCP. Confirmação da antecipação de tutela recursal. Provimento do recurso. Íntegra do Acórdão - Data de Julgamento: 26/09/2017 Íntegra do Acórdão - Data de Julgamento: 12/12/2017.

Porém, no caso mostrado acima, não existe tal obrigatoriedade, considerando que não se aplica o regime de substituição tributária em operações que destinem mercadorias diretamente ao consumidor final, o que obriga diversos contribuintes recorrerem ao judiciário para a solução de suas lides, na Apelação apresentada o Autoridade Coatora teve seu pedido liminar indeferido, pois restou demonstrada veracidade na operação realizada pela agravante NFX Combustíveis Marítimos Ltda.

4 CONFLITOS DECORRENTES DE ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCÍPIOS GERAIS

Ora, conforme exposto no decorrer deste trabalho, com suporte na obra de autores diversos, mediante duras críticas doutrinárias que envolvem a substituição subsequente, cabendo antes de dissertar esta hipótese, levantar o entendimento acerca do que os contribuintes pensam em relação à questão mencionada, uma reclamação muito comum entre contribuintes advém do momento de recolher o ICMS da Substituição Tributária, pois consideram o seguinte entendimento:

No ato da negociação o fornecedor não informou que o produto era Substituição Tributária, ao analisar a questão a fim de enviar a guia para pagamento, o cliente reclama alegando que vai sair em desvantagem, considerando que, no final das contas não fez um bom negócio, uma vez que terá que pagar a Substituição Tributária na entrada e embutir no preço do produto o que faz o valor do produto aumentar, ocorrendo assim, o risco de ficar com produtos encalhados. Porém existem casos em que o fiscal da barreira autua imediatamente este contribuinte pelo não recolhimento do imposto, ao entrar no Estado destino. Ou o próprio fornecedor para não perder a venda, não embute o ICMS-ST no custo final do produto, fazendo o destinatário entender que está saindo no lucro, pagando mais barato. Porém, terá que arcar com o pagamento no Estado. E nem sempre cumprem com o pagamento do mesmo. E ainda fazem crédito indevido daquela operação⁴⁵

É uma prática habitual a apreensão de mercadorias pelos fiscos estaduais, como forma de punição pelo não recolhimento do imposto, apesar de haver entendimento sumulado de que tal prática é ilegal.

⁴⁵ Grifos da própria autora.

Acerca da retenção do ICMS ST, com relação ao combustível, é sabido que a responsabilidade se aplica às Refinarias e Distribuidoras, porém há uma grande resistência por parte dessas empresas, o que aumenta a demanda de ações no judiciário.

Cabe citar o Agravo de Instrumento Nº: 0053264-34.2017.8.19.0000, cujo AGRAVANTE: MINUANO PETROLEO LTDA. AGRAVADO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO ⁴⁶

- AGRAVO DE INSTRUMENTO - ^a Ementa Des(a). DENISE NICOLL SIMÕES - Julgamento: 30/01/2018 - QUINTA CÂMARA CÍVEL AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO AÇÃO DECLARATÓRIA C/C OBRIGAÇÃO DE FAZER. ICMS- ST. INDEFERIMENTO DA TUTELA PROVISÓRIA DE URGENCIA. Substituição tributária. Recolhimento antecipado do tributo por ocasião do ingresso da mercadoria (combustível) no Estado do Rio de Janeiro. Lei nº 6.276/2012, que altera dispositivos da Lei nº 2657/96, que dispõe sobre o ICMS, regulando o momento em que o Imposto por Substituição Tributária passa a ser devido. Empresa Agravante que tem como objeto social a distribuição de combustíveis. Pretensão de concessão da tutela provisória de urgência a fim de que o Agravado se abstenha de exigir o recolhimento antecipado do ICMS, bem como de apreender mercadorias e/ou veículos, por ocasião do ingresso no Estado do Rio de Janeiro. Indeferimento. Questão controvertida referente a cobrança do ICMS no caso em análise que demanda dilação probatória. Contudo, no que diz respeito a retenção de mercadoria na entrada do território estadual, para coibir o pagamento do tributo, merece reforma o decisum, para que seja parcialmente concedida a tutela provisória de urgência, uma vez que "é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento do tributo", conforme Súmula 323 do STF. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO. Íntegra do Acórdão - Data de Julgamento: 30/01/2018

Por estas razões elencadas nos parágrafos anteriores, a Substituição tributária é duramente criticada pelos teóricos, uma vez que o teor da previsão da imposição fiscal sobre a base de cálculo de fato gerador até então, não ocorrido, presumindo ocorrer futuramente, levanta polêmicas mediante esta situação técnico-jurídica.

Outrossim, ao discorrer sobre a questão tributária “para frente”, Fernandez e Maia⁴⁷, em seu artigo mencionam questões de ST no ordenamento brasileiro, e ao realizarem apontamentos e apresentarem a perspectivas que discute a definitividade

⁴⁶ 0053264-34.2017.8.19.0000 - AGRAVO DE INSTRUMENTO - ^a Ementa Des(a). DENISE NICOLL SIMÕES - Julgamento: 30/01/2018 - QUINTA CÂMARA CÍVEL. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=2017.002.65527>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

⁴⁷ FERNANDES, Rayneder Brunelli de Oliveira e MAIA, Renata Cristina de Oliveira. A substituição tributária progressiva no ordenamento jurídico brasileiro: apontamentos e perspectivas acerca da “definitividade” da base de cálculo do ICMS-ST. RFPTD, v. 2, n.2, 2014. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/4695>> Acesso em: 29 de maio de 2019.

da Base e cálculo do ICMS-ST, mencionam o discurso de Eduardo Marcial Ferreira Jardim sobre Substituição Tributária “para frente”:

Trata-se de mais um despreço pelos primados cardeais que informam o Sistema Constitucional Tributário, a teor da estrita legalidade, da tipicidade da tributação, da vinculabilidade da tributação e outros, porquanto a incompatibilidade entre os aludidos postulados e a denominada substituição afiguram-se de clareza solar, e a absurdez se depara inadmissível num Estado de Direito Democrático. Como se vêm no caso em tela, os governantes optaram pela comodidade do atalho, em detrimento da ordem jurídica.⁴⁸

Seguindo o mesmo apontamento, Roque Antonio Carraza⁴⁹ também emite dura crítica à substituição “para frente”:

Ora, a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição tributária venha adequadamente utilizado, é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte. É ela que – sistematicamente interpretada – não admite que haja a chamada substituição tributária “para frente

Há exemplos bem específicos que ilustram bem o motivo de rechaça por parte dos teóricos ao refutarem a realidade da ST subsequente, dentre os quais a questão das concessionárias de automóveis, cujo entendimento segue a seguinte linha:

(...) a antecipação do tributo apenas beneficia o fisco, facilitando e fomentando a arrecadação. Nota-se que se houvesse tal vantagem em favor dos contribuintes de direito, tal mecanismo não teria sido contestado nos Tribunais. Em verdade, as concessionárias de veículos automotores, por exemplo, têm duplo ônus: satisfazem o tributo, como contribuinte de fato, relativo ao negócio jurídico que celebra com a fábrica, e ainda arcam com o valor calculado sobre a venda presumida para o consumidor. Assim, mostra-se obnoxio o argumento dos fiscos estaduais, porquanto somente o interesse estatal arrecadatário é deveras agradado.⁵⁰

Geraldo Ataliba e Aires Barreto mencionam a relação da legalidade tributária e antecipação do fato gerador⁵¹, e asseveram:

⁴⁸ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Dicionário jurídico tributário. 2ª ed. São Paulo; Saraiva, 1996, p.148.

⁴⁹ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 11ª ed. 1998, p. 291.

⁵⁰ Cf. FERNANDES e MAIA, p.7.

⁵¹ A doutrina costuma relacionar o princípio da capacidade contributiva ao da igualdade, previsto no art. 5º da CF/88. Nesta trilha: “No terreno do direito tributário, a igualdade impositiva está irremediavelmente ligada ao conteúdo econômico dos fatos escolhidos pela lei, que são comeditos pela entidade que conhecemos por base de cálculo. A simples contingência de um êxito do mundo físico não ter qualquer atributo apto para quantificá-lo já diz de sua imprestabilidade para fins impositivos, visto que o cânone

Do quanto se expôs, conclui-se ser absolutamente inaceitável “presumir” a ocorrência de fatos futuros, no campo estrito do Direito Tributário. Se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera probabilidade de seu acontecimento, importa violação da Constituição.⁵²

Fernandes e Maia mencionam que ao observar os discursos desses autores, percebe-se a insurgência que vai contra o possível uso da presunção de fatores futuros no domínio exacional.⁵³

Por mais que constitua mera possibilidade de acontecimentos, a definição adotada por eles de presunção não parece ser a mesma adotada pelos defensores da substituição tributária progressiva, uma vez que, diante do surgimento da crítica quanto tributação de fatos fictícios, caracterizando ofensa aos princípios da estrita legalidade (art. 150, I da CF/88), no seu consectário tipicidade tributária⁵⁴

Portanto, o instituo da substituição tributária recebe muitas críticas doutrinária, já tendo sido levado ao Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a sua constitucionalidade. Porém, atualmente, foi reconhecida a Repercussão Geral ao Recurso Extraordinário 59384978 sob o título de “Restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária”.

Como já mencionado quando da análise do mecanismo da substituição tributária por antecipação, o pagamento do tributo feito pelo substituto tributário com base em uma pauta fiscal e levando-se em consideração a ocorrência de um fato gerador presumido, poderá levar à restituição imediata do que foi pago caso o fato gerador não venha a ocorrer.

da igualdade é um imperativo constitucional, que ficará tolhido à míngua da possibilidade de seleção de um dado capaz de avaliá-lo na sua intensidade” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005 p. 341)

⁵² ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária: Revista de Direito Tributário n. 49, jul/set, 1989, p. 93.

⁵³ C.f. FERNANDES e MAIA, p.7

⁵⁴ A doutrina dá o nome de tipicidade tributária à necessária correspondência entre a realidade fática do mundo real à da lei que prevê hipóteses de incidência de tributo. Neste sentido: “O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei advéncia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 158-159). Para Rothman, a tipicidade tributária recebe o nome de “princípio específico da conformidade da tributação com o fato gerador”, que, para ele, é também corolário do postulado da estrita legalidade (ROTHMAN, Gerd Willi. O Princípio da Legalidade Tributária. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMAN, Gerd Willi. Temas Fundamentais do Direito Tributário. Belém: CEJUP, 1983, p. 96-97).

5. CONCLUSÃO

Diante do artigo apresentado, conclui-se que cada vez maior é a circulação de mercadorias entre estados, com isso, a Constituição Federal determinou leis estaduais que atribuíssem a responsabilidade ao contribuinte do ICMS pela retenção e seu recolhimento por antecipação em operações subsequentes, levando assim, o contribuinte assumir a condição de substituto tributário.

Com o desenvolvimento da pesquisa, foi possível identificar que para o Fisco, o regime de Substituição Tributária tende a facilitar a fiscalização e a arrecadação no que tange o cumprimento das obrigações de circulação de mercadorias, cabendo ao contribuinte responsável a retenção e recolhimento do ICMS que incide nas operações que serão realizadas pelos contribuintes que passarão a mesma mercadoria até o consumidor final.

Assim, o contribuinte que for contemplado como substituto tributário, além de recolher o ICMS de sua própria operação, reterá o imposto devido em relação às operações que serão praticadas pelos outros contribuintes; isto é, o ICMS devido pelos fatos geradores subsequentes, como foi elencado no decorrer do trabalho.

Embora haja muitas controvérsias sobre o tema, é importante também que fornecedores e recebedores das mercadorias assumam um diálogo a fim que seja cumprido o recolhimento do imposto quando devido.

Ao longo da pesquisa, foi possível apontar ou demonstrar a grande dificuldade dos contribuintes em obedecer às regras determinadas pela legislação, uma vez que elas se alteram a cada momento e isso contribui para que o contribuinte tenha dificuldades em acompanhar estas alterações.

A inobservância destes trâmites legais implicam cada vez mais no desenvolvimento dessa consciência tributária por parte da população brasileira, que também corrobora para que cada contribuinte seja capaz de compreender que o pagamento de tributos não se destina ao Estado, mas à sociedade, o que deve garantir a prestação de serviços públicos com qualidade, a manutenção de programas assistenciais e, em suma, a realização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil listados pelo artigo 3º da Constituição Federal.

Neste íterim, ao mencionar as dificuldades encontradas pelo contribuinte, surge a arbitrariedade do fisco de barreira em reter mercadorias quando já existe

entendimento sumulado e jurisprudência, determinando que esta ação é irregular, o que está caracterizado na súmula citada na jurisprudência mencionada no capítulo 4 deste trabalho, e também, além de se deparar com a irregularidade de ação por parte do Estado, o contribuinte também colabora com o aumento destas dificuldades, quando não realiza seu papel, não recolhendo o ICMS, se encontra na posição de substituído, de responsável solidário, ou quando ele é o substituto e ignora esta obrigação.

Cabe destacar também que, apesar da problemática atualmente, mesmo diante de todo conflito entre Estado e contribuinte, o Estado tem optado por uma ação mais maleável com relação às autuações, e que antes mesmo de autuar o contribuinte, o Estado envia “avisos amigáveis”, para que as divergências apontadas sejam regularizadas pelo contribuinte, antes que advenha a autuação final do fisco, ou seja, neste processo de “avisos amigáveis”, o contribuinte é notificado por meio do DeC – Domicílio Eletrônico do Contribuinte, disponível no Estado, para que se regularize, e apresente justificativas, ao descumprimento apontado pelo Estado, antes que se efetive uma ação fiscal.

A pesquisa também evidenciou as maiores dificuldades enfrentadas pelos contribuintes quanto ao tributo, apresentando sucintamente as informações que estes contribuintes necessitam saber a fim de reduzir estas dificuldades, também contribuiu ao explicar acerca da necessidade do recolhimento do ICMS-ST que ocorre no momento da compra, e que o recolhimento do ICMS normalmente, se dá no momento da circulação da mercadoria.

Mediante as considerações apresentadas, ficou evidenciado a relevância do tema estudado, considerando que o estudo não se esgota nesta pesquisa, havendo a necessidade de fomentar novas pesquisas, a fim de esclarecer ainda, pontos que talvez neste estudo não tenham sido explanados em sua totalidade, tendo em vista que é um assunto muito abrangente.

6 REFERÊNCIAS

AGRAVO DE INSTRUMENTO – nº 0053264-34.2017.8.19.0000-^a Ementa Des(a). DENISE NICOLL SIMÕES - Julgamento: 30/01/2018 - QUINTA CÂMARA CÍVEL. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=2017.002.65527>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

APELAÇÃO nº **0126497-76.2008.8.19.0001** — 1ª Ementa Des(a). CRISTINA TEREZA GAULIA - Julgamento: 10/04/2018 - QUINTA CÂMARA CÍVEL, cujo assunto se refere ICMS – Outros /ICMS/ Impostos sobre a Circulação de Mercadorias/ Impostos / DIRITO TRIBUTÁRIO. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=2018.001.12906>>. Acesso em: 08 de junho de 2019.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. **Substituição e Responsabilidade Tributária**: Revista de Direito Tributário n. 49, jul/set, 1989, p. 93.

BECHO, Renato Lopes, PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos M.; **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo. MP Editora, 2005.

BRASIL, 1995. **Lei nº 9.099/95. Art. 2º** O processo orientar-se-á pelos critérios da oralidade, simplicidade, informalidade, economia processual e celeridade, buscando, sempre que possível, a conciliação ou a transação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9099.htm>. Acesso em: 29 de maio de 2019.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 11ª ed. 1998, p. 291.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 158-159.

FERNANDES, Rayneder Brunelli de Oliveira e MAIA, Renata Cristina de Oliveira. **A substituição tributária progressiva no ordenamento jurídico brasileiro: apontamentos e perspectivas acerca da “definitividade” da base de cálculo do ICMS-ST**. RFPTD, v. 2, n.2, 2014. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/4695>> Acesso em: 29 de maio de 2019.

FREITAS, Keila Gomes de. **Análise empírica de uma substituição tributária na apuração dos impostos: um estudo de caso em um supermercado de Monteiro-PB**. Universidade Estadual da Paraíba. Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2015. Disponível em: <<http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/bitstream/123456789/12692/1/PDF%20-%20Keilla%20Gomes%20de%20%20Freitas.pdf>>. Acesso em; 12 de abril de 2019.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. 2ª ed. São Paulo; Saraiva, 1996, p.148.

LIMA, Kelly Iara Bezerra. **Breve estudo sobre obrigação tributária e seus elementos**. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/33833/breve-estudo-sobre-obrigacao-tributaria-e-seus-elementos>>. Acesso em; 09 de maio de 2019.

MARTINS, Marcele Guerra. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/view/710>>. Acesso em 25 de maio de 2019.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 8 ed. 2012, p.274.

OLIVEIRA, Luis Martins et al. **Manual de contabilidade tributária**. 2.ed., São Paulo: Atlas, 2003, p.23.

PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 14ª ed. Junho, 2012.

RODRIGUES, Walter Piva. **Substituição Tributária**, 2004, p.26.

ROSA, José Roberto. **Substituição Tributária no ICMS**. 2ª edição. Itu: Ed. Ottoni, 2009

ROTHMAN, Gerd Willi. **O Princípio da Legalidade Tributária**. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMAN, Gerd Willi. **Temas Fundamentais do Direito Tributário**. Belém: CEJUP, 1983, p. 96-97.

SEFAZ- Secretaria da Fazenda de Pernambuco. **Substituição Tributária – Regras Gerais**, 2016. Disponível em: <<https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Manuais%20de%20Duvidas%20Tributarias%20%20Informativos%20Fiscais/SUBSTITUI%C3%87%C3%83O%20TRIBUT%C3%81RIA%20-%20REGRAS%20GERAIS.pdf>> Acesso em: 08 de abril de 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 2018, p. 256.