

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

ANA CECÍLIA MARQUES TORRES CABRAL

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: JUSTIÇA OU
INJUSTIÇA FISCAL

Aracaju

2013

ANA CECÍLIA MARQUES TORRES CABRAL

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: JUSTIÇA OU
INJUSTIÇA FISCAL

Monografia apresentada a Faculdade de Administração e
Negócios de Sergipe – FANESE como um dos pré-
requisitos para obtenção do grau de bacharel em Direito.

ORIENTADOR
Prof. Me. Vitor Condorelli

Aracaju
2013

ANA CECÍLIA MARQUES TORRES CABRAL

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: JUSTIÇA OU
INJUSTIÇA FISCAL

Monografia a ser apresentada para obtenção do grau de Bacharel em Direito, tendo como área de concentração Direito Constitucional e Direito Tributário, à comissão julgadora da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. VITOR CONDORELLI
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

Prof. JOSÉ CARLOS SANTOS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

Prof. MATHEUS BRITO MEIRA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

AGRADECIMENTOS

À Deus e minha família, em especial ao meu esposo, o advogado militante Thiago de Melo Cabral, pela força, sabedoria e incentivo constante para a realização deste curso jurídico.

À Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe.

Ao Curso de Direito da Fanese e em especial ao meu orientador Prof. Me. Vitor Condorelli, coordenador do Curso de Direito, pela atenção e disponibilidade em ajudar com o seu vasto conhecimento em Direito e Princípios Constitucionais para realização deste estudo.

Aos professores da banca examinadora, pela disponibilidade em ler e avaliar este estudo.

A todos os professores de sala de aula, bem como aos professores do Núcleo de Prática Jurídica que contribuíram para meu enriquecimento na seara do direito.

Ao Diretor da Faculdade, Prof. Ionaldo, pela acolhida e compreensão, tomando todas as providências necessárias quando soube da minha gravidez de risco, concedendo todas as orientações, permitindo a conclusão deste importante curso para minha vida com base na legislação federal.

Aos funcionários, em especial a Sra. Valdecir, pelo zelo e carinho durante todo o período em que fiquei de licença maternidade, promovendo as interações necessárias com os professores para o encaminhamento de materiais de estudo, marcação de provas, etc.

Enfim, a todos que de maneira direta ou indireta me apoiaram e incentivaram na conquista de mais uma etapa na minha vida.

O direito é para nós instrumento de trabalho, e não, tertúlia acadêmica. É simultaneamente teoria, realidade e vivência... Não compreendemos o Direito divorciado da lei e da orientação dos tribunais.

Hely Lopes Meirelles

RESUMO

A substituição tributária surgiu originalmente em termos gerais no art. 128, do Código Tributário Nacional, podendo ser utilizada por qualquer ente tributante, desde que mediante previsão legal para tanto. Diversos são os tributos, sejam federais, estaduais e municipais, que através das suas legislações preveem a substituição tributária. Visando alargar a responsabilidade passiva a outras pessoas, fora ampliada no regime tributário brasileiro, sendo instituídas para o ICMS outros tipos de substituições tributárias “*para trás*” e “*para frente*” (sendo esta, também chamada de “*antecipação tributária*” ou “*substituição progressiva*”). Quanto a “*substituição progressiva*”, desde a sua concepção, tem sido alvo de discussões e combates judiciais, quanto a sua inconstitucionalidade tanto formal quanto material. A defesa de boa parte dos tributaristas tem sido pela inconstitucionalidade formal, diante do Convênio 66/88, aprovado pelo CONFAZ, fundando-se na § 8º, do art. 34, do ADCT da Carta Magna de 1988. No que se refere, a inconstitucionalidade material da criação da “*antecipação tributária*”, houve a defesa por boa parte da doutrina tributária da ofensa a diversos princípios constitucionais, como da legalidade, tipicidade tributária, não cumulatividade, capacidade contributiva, não confisco, dentre outros. Após inúmeros debates e discussões, por maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal, foi apresentado como primeiro precedente sendo que no controle difuso, através de Recurso Extraordinário (RE) nº 213.396/SP, a definição de que a instituição a substituição tributária “*para frente*” é constitucional. Posteriormente, outras decisões surgiram acompanhando o referido RE (213.396/SP), mesmo que por maioria dos ministros, a exemplo da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1851. Independente das referidas decisões, persiste o inconformismo, tanto em boa parte dos contribuintes, como de boa parte da doutrina de que o STF não apreciou a matéria com profundidade, através do ajuizamento de outras Ações Diretas de Inconstitucionalidade e Recursos Extraordinários. Dentre outros questionamentos está a impossibilidade de restituição quando o fato gerador presumido decorrente da substituição tributária “*para frente*” se realizar parcialmente, estando pendente de julgamento as ADI’s nº 2.675/PE e 2.777/SP e o RE nº 593.849, restando a manifestação de apenas um voto para o desempate por maioria, interpretando o STF como constitucional ou não a vedação da restituição quando a fato gerador presumido não se realizar na integralidade. Quanto à cobrança do ICMS na substituição tributária “*para frente*” às empresas que estão inclusas no SIMPLES Nacional, representa uma verdadeira injustiça, diante da concorrência desleal gerada em desfavor de tais empresas. A matéria ainda não fora pacificada, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, uma vez que prevalece forte o impulso empreendido por boa parte da doutrina e do empresariado que entende como injusta e, conseqüentemente, inconstitucional à luz dos princípios e dispositivos da Carta Constitucional.

PALAVRAS-CHAVE: Substituição Tributária; ICMS; Constitucionalidade.

ABSTRACT

The tax substitution emerged originally in general terms in art. 128, of the national tax code, and can be used by any entity tributante, since by legal provision for both. Several are taxes, whether federal, State and local, which through its laws predict the tax substitution. Aiming to expand the passive responsibility to others, outside the Brazilian tax regime magnified, being imposed for the ICMS tax overrides other kinds of "back" and "forward" (this being, also called "anticipation" or "progressive substitution tax"). As for "progressive replacement", since its inception, has been the subject of discussions and legal fights about its unconstitutionality both formal and material. The defense of most of the tax law has been the formal unconstitutionality, before the Covenant 66/88, approved by CONFAZ, founding in § 8, art. 34, ADCT of Magna Carta of 1988. As regards the unconstitutionality of the material creation of "tax anticipation", there was the Defense for much of the doctrine of tax offense to various constitutional principles such as legality, tax, thus not typicity, ability to pay, no confiscation, among others. After numerous debates and discussions, by a majority of the Ministers of the Supreme Court, was presented as the first precedent in the diffuse control, through extraordinary appeal (RE) nº 213,396/SP, the definition of the institution the tax substitution "forward" is constitutional. Subsequently, other decisions have emerged following the referred to RE (213,396/SP), even though for most Ministers, following the example of the direct action of Unconstitutionality (ADI) no 1851. Independent of those decisions, the reluctance persists, both in good part of taxpayers, as much of the doctrine that the Supreme Court didn't appreciate the matter in depth, through the filing of other direct action of unconstitutionality and Extraordinary Resources. Among other concerns is the impossibility of restitution when the fact presumed generator due to the tax substitution "forward" is carried out partially, pending judgment of the ADI ' s nº 2,675/PE and 2,777/SP and RE paragraph 593,849, the expression of only one vote to the majority runoff, interpreting the Supreme Court as constitutional or not seal refund when the fact presumed generator didn't come true in entirety. Regarding the levying of the ICMS tax substitution in "forward" to the companies that are included in the SIMPLES Nacional, represents a real injustice, in the face of unfair competition generated in disfavor of such companies. The matter was not yet at peace, both in doctrine and in jurisprudence, since prevailing strong impulse undertaken by much of the doctrine and the business community that understands how unfair and therefore unconstitutional in light of the principles and provisions of the Constitutional Charter.

Keywords: Tax Substitution; ICMS; Constitutionality

LISTA DE ABREVEATURAS

| | |
|-----------|---|
| ADCT: | Ato das Disposições Constitucionais Transitórias |
| ADI/ADIN: | Ação Direta de Inconstitucionalidade |
| CFB: | Constituição Federal Brasileira |
| CONFAZ: | Conselho Nacional de Política Fazendária |
| CTN: | Código Tributário Nacional |
| EC: | Emenda Constitucional |
| ICMS: | Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços |
| IPI: | Imposto sobre Produto Industrializado |
| IR: | Imposto de Renda |
| ISS: | Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza |
| LC: | Lei Complementar |
| MVA: | Margem de Valor Agregado |
| RE: | Recurso Extraordinário |
| SIMPLES: | Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte |
| ST: | Substituição Tributária |
| STF: | Supremo Tribunal Federal |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 10 |
| 2 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: Origem – Previsão Legal – Um dos tipos de Responsabilidade Tributária criada por lei e ratificada pela Constituição Federal (Emenda 3/93)..... | 14 |
| 3 Da Substituição Tributária nos mais diversos impostos | 19 |
| 3.1 EXEMPLO I – Imposto de Renda Retido na Fonte | 19 |
| 3.2 EXEMPLO II – Imposto sobre Imposto Industrializados | 21 |
| 4 Poder Público como Substituto Tributário – Retenção de tributos em decorrência de serviços prestados pela iniciativa privada ao Poder Público..... | 22 |
| 5 DAS DIFERENTES FORMAS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) Conceito..... | 23 |
| 5.1 Substituição Pura e Simples..... | 25 |
| 5.2 Substituição “para trás” ou Deferimento..... | 25 |
| 5.3 Substituição “para frente” ou Substituição Progressiva ou Antecipação Tributária..... | 25 |
| 5.3.1 Do Histórico da Substituição Tributário “para frente” Do Histórico da Substituição Tributário “para frente” (Antecipação Tributária ou Substituição Tributária Progressiva) do ICMS | 26 |
| 6 TESE PELA “INCONSTITUCIONALIDADE” DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE..... | 34 |
| 6.1 Da afronta ao Princípio da Segurança Jurídica..... | 34 |
| 6.2 Da afronta ao Princípio da Legalidade – conflito entre normas – Lei Complementar 87/ 1996 e o Convênio | 39 |
| 6.3 Da afronta ao Princípio da Tipicidade Jurídica e ao Princípio da Capacidade Contributiva..... | 43 |
| 6.4 Da afronta ao Princípio do Não Confisco e da Não Cumulatividade | 47 |
| 7 TESE PELA “CONSTITUCIONALIDADE ” DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “ PARA FRENTE”–DECISÃO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PELA | |

| | |
|---|----|
| MAIORIA DOS MINISTROS (RE212.396)..... | 52 |
| 7.1 Do voto do Relator que conduziu os votos da maioria dos Ministros – Julgando como PROVIDO o RE 231.396..... | 52 |
| 7.1.1 Da inexistência de Inconstitucionalidade Formal..... | 52 |
| 7.1.2 Da inexistência de violação do Princípio da Capacidade Contributiva..... | 53 |
| 7.1.3 Da inexistência de violação do Princípio da Não Comutatividade..... | 54 |
| 7.1.4 Da inexistência de violação do Princípio da Legalidade e da Tipicidade..... | 54 |
| 7.1.5 Da inexistência de violação do Princípio do Não Confisco..... | 55 |
| 7.1.6 Da inexistência de afronta ao Conceito do “Fato Gerador”..... | 55 |
| 8 STF – Rediscussão da Constitucionalidade ou não da Lei Complementar/96 do Convênio 13/97 em face do § 7º, do art. 150, da Constituição Federal..... | 58 |
| 9 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS EFEITOS SOBRE AS EMPRESAS DO SIMPLES..... | 60 |
| 10 CONCLUSÃO | 64 |
| REFERÊNCIAS | 67 |

1 INTRODUÇÃO

Com o tema “Substituição Tributária à Luz da Constituição Federal: Justiça ou Injustiça Fiscal”, o trabalho monográfico irá conceituar o que seja “substituição tributária”, a sua origem, o seu histórico, as formas de realização, os desdobramentos e, em especial, as consequências da utilização deste instituto pelos entes tributantes, com enfoque especial sobre a substituição tributária “*para frente*” do tributo ICMS.

Com base na maioria da doutrina jurídica, os tributos existentes no Brasil tem por elemento mais importante a ocorrência do fato gerador e a partir daí nascendo a obrigação tributária para o pagamento.

Ao longo do tempo, passou a ser modificada a forma de arrecadar por meio da substituição tributária alterando o momento da ocorrência do fato gerador, ou melhor, alterando este conceito, utilizando-se os entes tributantes da transferência do pagamento a terceiros (substituição tributária).

Com a antecipação tributária do ICMS, ou melhor, a substituição tributária para frente, que acontece antes da ocorrência do fato gerador: a) presumindo a venda e as margens de lucro futuras pelos demais elos da cadeia do fabricante ao distribuidor/ atacadista e ao varejo – consumidor; b) Com tal inovação, há uma total modificação de todos os conceitos doutrinários e jurisprudenciais majoritários relativos à concepção do fato gerador. Sendo levada a discussão quanto a possibilidade de tal antecipação ao Supremo Tribunal Federal, com fundamento na afronta a princípios constitucionais.

A nova formatação da substituição tributária alterando o conceito do instituto fato gerador concedendo às Fazendas Públicas estaduais resultados extremamente satisfatórios em elevação dos valores arrecadados e diminuindo os trabalhos nos processos de fiscalização, fazendo com que as administrações tributárias passassem gradualmente a ampliar quantidade de produtos sujeitos à substituição tributária.

Assim se expressa a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido da ampliação da *performance* arrecadatória do Poder Público e da diminuição dos custos nos trabalhos de fiscalização pelo Estado:

“...a substituição tributária é uma técnica que leva à escolha de um terceiro para cumprir a obrigação tributária, levando-se em consideração a quantidade de contribuintes que operam no setor com dificuldade considerável para fiscalização pela administração tributária”
(excerto do voto do Des. Sidney Mora por ocasião do julgamento, pela 2ª C. Cív. Do TJPR, da AC-RN 74.936-2, em abril de 1999)

A maior parte dos partícipes no meio empresarial é contra a substituição tributária no imposto ICMS, envolvendo a comercialização de produtos, com seguintes argumentos, especialmente a “antecipação tributária” (um dos tipos de substituição do ICMS), entendendo como injusta,:

- a) pagamento do tributo de forma antecipada gera descapitalização dos recursos financeiros das empresas, em especial do capital de giro;
- b) não se sabe quando o produto será vendido ao consumidor ou, pior, se este efetivamente será vendido ou se ficará encalhado, e o tributo já foi recolhido ao ente arrecadador, independente da comercialização ou não;
- c) perdas em decorrência de produtos perecíveis ou que saem da moda e o tributo já está nos cofres públicos;
- d) crescimento do preço dos produtos, encarecendo-os, uma vez que sob o valor da mercadoria é acrescido percentual de margem de valor agregado, definido pelo fisco, até que o produto seja efetivamente vendido ao consumidor. Além do risco de não vender as mercadorias, fazendo com que o empresário agregue valor ao preço diante da ampliação do risco em não vender a mercadoria;

e) Impossibilidades de utilização do crédito para alguns ramos comerciais, a depender da apuração do ICMS;

f) Perdas significativas para as empresas do SIMPLES Nacional que são cobradas na substituição tributária e não possuem a condição de utilização do crédito, dado que as empresas do regime simplificado fazem um pagamento único, possuindo dentro deste único pagamento a unificação em alíquotas menores de cada tributo, provavelmente uma única base e aplicação de uma única alíquota. Ou seja, a alíquota unifica tributos federais, estaduais e municipais. E, com a substituição tributária paga-se em paralelo o ICMS sem a possibilidade de devolução ou creditamento deste tributo.

Neste sentido a doutrina jurídica manifesta-se quanto a substituição tributária, Prof. Roque Antonio Carrazza:

“Para acautelar interesses fazendários tributa-se, na substituição tributária *“para frente”*, fato que ainda não aconteceu (e que, portanto, ainda não existe e, em tese, poderá nunca vir a existir.” (CARRAZZA, 2011, p. 373)

Com a inovação da substituição *“para frente”* (antecipação tributária), por meio inicialmente de Convênio de ICMS, como dito, gerou muita discussão em torno da sua constitucionalidade.

No curso do presente trabalho será apresentado todo o histórico da inserção da substituição tributária e das suas modificações no sistema tributário, conceituando-a, apresentando as discussões judiciais, com base nos princípios constitucionais e o quanto gradualmente foi consolidada através de precedentes jurisprudenciais, em especial no Supremo Tribunal Federal.

A cobrança do ICMS, através da substituição tributária *“para frente”*, não fora inserida imediatamente em todos os produtos e por todos os Estados da Federação, foi e está sendo inserida gradualmente produto a produto ao longo dos

anos, a depender do interesse político de cada Estado e da necessidade de arrecadar cada vez mais.

Como dito, com relação às empresas varejistas inseridas no Simples Nacional, a substituição tributária “*para frente*” do ICMS, ao invés de resultar em algo positivo, gerou um grande impacto negativo ampliando a tributação e gerando concorrência desleal dos grandes em face das micro e pequenas, dado que estas podem aproveitar o crédito.

Mesmo com o assentamento da decisão do STF quanto à constitucionalidade da substituição tributária, especialmente da substituição tributária “*para frente*”, ainda continua grande a discussão, mantida junto à doutrina jurídica que defende a inconstitucionalidade, como apontado, inclusive, no julgamento do primeiro precedente a julgar a matéria no controle difuso pelo Ministro Ilmar Galvão do STF, no seu voto condutor contido no Recurso Extraordinário 213.396:

“A substituição tributária é instituto que se acha envolto em séria controvérsia, notadamente quando se trata de substituição progressiva ou para frente, que foi considerada inconstitucional por não poucos tributaristas, mesmo depois de expressamente autorizada pela EC 03/93. (STF, 213.396, Rel. Min Ilmar Galvão)”

Ademais, continua a discussão doutrinária sob o aspecto de injustiça fiscal, tanto dentro do meio empresarial como no meio jurídico, por juristas reconhecidos nacionalmente, utilizando-se dos princípios constitucionais, considerando como inconstitucional e injusta a medida fiscal, como ao longo do trabalho será abordado amplamente.

2 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: Origem – Previsão Legal – Um dos tipos de Responsabilidade Tributária criada por lei e ratificada pela Constituição Federal (Emenda 3/93)

Com base no Relatório contido no voto do Ministro Ilmar Galvão, no Julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851, do Supremo Tribunal Federal, a origem da substituição tributária advém da Europa, surgida no fim do século XVIII:

“Segundo ensinamento de Hamilton Dias de Souza (in “Repertório IOB de Jurisprudência”, fev/ 95 e “Revista Dialética de Direito Tributário”, 12/15), a substituição tributária é mecanismo de origem antiga, remontando ao sistema impositivo vigente na Europa, no fim do século XVIII, adotado como forma de alargar a sujeição passiva tributária, havendo sua utilização sido sempre justificada pelos doutrinadores, sendo apontadas, de forma uníssona, por juristas do mundo moderno, suas finalidades e virtudes.” (STF, ADI 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão)

O art. 128, do Código Tributário Nacional, define sobre a substituição tributária:

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.

Como visto, somente “...a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa...”

A lei geral, portanto, definiu que somente lei é quem pode vincular terceira pessoa à responsabilidade de pagar o tributo, podendo não ser o efetivo contribuinte, ou em caráter supletivo, dividindo o contribuinte com terceira pessoa a responsabilidade em condição total ou parcial da obrigação tributária de pagar.

O disposto no artigo acima mencionado está inserido na Lei Ordinária 5.172 (Código Tributário Nacional), de 25 de outubro de 1966, que foi recepcionada com o *status* de Lei Complementar, nos moldes da Constituição Federal de 1988, conforme determina o art. 146, III.

Portanto, o CTN somente pode sofrer alteração ou revogação obrigatoriamente por outra Lei Complementar. As normas gerais tem maior amplitude, por possuir declarações principiológicas que definem controle e disciplina a quem legisla no que se refere às normas especiais ou que sejam de caráter supletivo. Assim como, por quem opera o Direito.

Os Códigos, por via de legislações complementares federais, possuem caráter de Lei Nacional, tendo que ser respeitada pelo legislador federal, estadual e municipal, como pode se ver da acepção do eminente Ministro Carlos Mário da Silva Velloso ao traçar um comparativo bastante interessante: "*A norma federal, melhor dizer nacional, seria a moldura de quadro a ser pintado pelos Estados e Municípios no âmbito de suas competências*" (STF, voto na ADIN nº 927-3 - Rio Grande do Sul - Medida Liminar - 4-11-1993)

A Constituição Federal está acima da vontade das partes e à vontade dos Poderes constituídos.

Quanto ao Código Tributário Nacional, este possui "*definição positiva ao nível de legislação complementar da Constituição (CTN). A definição é obrigatória e vinculante ao intérprete*" (COELHO, 1999, p. 140/141) deve se verificar se a obrigação de inalterabilidade e de cumprimento pelos entes tributantes: União, Estados, Município e Distrito Federal, em torno da matéria ora defendida, insculpida no Código Tributário Nacional, vem sendo cumprida, diante da interpretação da doutrina e da jurisprudência dominantes.

Diante da previsão expressa contida no art. 128, do Código Tributário Nacional, como bem explicitado acima na lei geral tributária, de que somente por lei poderá ser criada a Substituição Tributária em determinado tributo, o doutrinador Ives Granda da Silva Martins assim conceituou:

“...esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalinamente exposta na lei. Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada ‘de forma expressa’.” (MARTINS, 1998, p. 215/216).

Portanto, a substituição tributária está prevista em norma geral, lei complementar federal, o tributarista Leandro Paulsen, em seu livro Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, apresenta:

“A substituição tributária é uma das formas de atribuição a terceiro da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária. Na substituição, o chamado responsável tributário por substituição fica com o encargo de tomar as providências necessárias à realização do recolhimento. A obrigação já nasce para o substituto que, no entanto, tem de ter modos de reter ou exigir o montante do contribuinte, que é quem deve suportar o ônus econômico da tributação.”(PAULSEN, 2008, p. 895)

Noutro giro, a condição do substituto tributário é diferente da condição do responsável tributário, como pode se observar da explicitação desta distinção.

No voto de vistas do Ministro Marco Aurélio, no julgamento RE 231.395-5, fazendo referência neste mesmo julgamento ao voto do Relator Ilmar Galvão:

“Procedeu o Relator também à definição de substituto tributário e de responsável tributário, afirmando que o primeiro, o substituto, afasta a responsabilidade, em si, do contribuinte, enquanto “o segundo, o responsável tributário (sucessores e terceiros, solidário ou subsidiários da obrigação), ficam junto ao contribuinte, que conserva a responsabilidade em caráter supletivo.” (STF, RE 231.395-5/SP, Rel. Min. Marco Aurélio)

Com base na adequação deste conceito do que seja substituição, resta claro que somente pode se atribuir tal encargo a terceiro, se este possuir condição de reter ou de exigir do contribuinte o pagamento.

Esta situação se figura no caso prático, quando o terceiro tiver contratado algum serviço ao contribuinte, ou tiver adquirido algum produto, ou contratar como empregado, dentre outras situações. Ou seja, deve existir dentro da relação jurídica contratual / obrigacional a condição de dar dinheiro e/ou quantia/ pagamento.

A Ministra do Supremo Tribunal Federal, Ellen Grace, no Recurso Extraordinário (RE) 266.602-5, fundando-se no voto do RE 213.396, do Ministro Ilmar Galvão, conceituou a substituição tributária do ICMS como:

“O sistema de substituição tributária, como explicou o Ministro Ilmar Galvão no já citado julgamento RE 213.396, é mera forma de recolhimento instituído como política tributária, que facilita o trabalho do Fisco e, também, do contribuinte. Não se trata, pois, de um novo tributo ou de majoração dos já existentes.” (STF, RE 266.205/MG, Rel. Min. Ellen Gracie)

Como não se trata de um novo tributo ou da majoração dos já existentes, apenas um instrumento criado para facilitar o trabalho do Fisco, a doutrina, a exemplo de Roque Carrazza, em seu livro ICMS, ao procurar justificativa na ampliação / criação de vários momentos para a incidência da substituição, apresenta o seguinte motivo:

“21. A *praticidade* (ou *princípio da praticidade*) recomenda que se evitem execuções muito complicadas das leis, sobretudo quando estas devem ser cumpridas em massa (caso das leis que se ocupam com os *tributos sem lançamento*, impropriamente chamados de *tributos que aceitam lançamento por homologação*). Embora não encontre formulação escrita em nossa Constituição, está embutida em vários de seus comandos (v.g. no § 7 de seu art. 150), que sinalizam em favor da execução simplificada, econômica e viável dos atos normativos.

A praticidade possibilita o cumprimento simplificado das leis que, com suas abstrações generalizantes, garantem a potencialidade arrecadatória do Estado, ao mesmo tempo em que permitem que os contribuintes atendam aos seus deveres sem custos econômicos adicionais nem desnecessárias perdas de tempo.”

(CARRAZZA, 2012, p. 393)

A jurisprudência da Suprema Corte Constitucional brasileira declara a legitimidade da cobrança por via da substituição tributária em termos gerais no Recurso Extraordinário (RE) 226.523 fazendo referência ao RE 194.382:

“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA... 1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviços, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal. (...)” (STF, RE - AgRG 226.523/MG, rel. Min. Maurício Corrêa)”

Desse modo, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não adianta dizer que a situação do substituto é inconstitucional, dada a legitimidade que possui o substituto tributário em face do substituído, sendo esta que legitima. Todavia, o que mais se questiona judicialmente, mesmo com as decisões do STF quanto à questão, em termos gerais, ou seja, a substituição tributária insculpida no

Código Tributária Nacional, são as novas formas de substituição tributária do ICMS, por meio da “antecipação” de forma presumida do fato gerador que acontecerá mais à frente, por meio da substituição tributária para frente.

Avaliando-se, logicamente, se existe relação contratual ou obrigacional entre pessoas que estarão envolvidas e conseqüentemente que tem legitimidade para o fenômeno da substituição tributária, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se posiciona neste sentido, como pode se verificar da ementa do Acórdão, no julgamento do Recurso Extraordinário 194.382:

“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESTA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI. LEGITIMIDADE DO INSTITUTO JURÍDICO. NÃO-CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. INOCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO DE JULGADO. PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE.

1. ...
2. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comercial, ou prestador de serviços, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte.
3. Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa ‘constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide’. Entendimento doutrinário. Recurso Extraordinário conhecido e provido.”(STF, plenário, maioria, RE nº 194.382, rel. Min. Maurício Corrêa, abr/ 01)

De início, com base na explicitação do problema o STF ao considerar como constitucional a “antecipação” do ICMS como recolhimento cautelar enquanto não há negócio jurídico realizado pelas empresas e os fiscos estaduais ampliando cada vez mais a incidência desta formatação de cobrar a todos os produtos, vem gerando insatisfação dos contribuintes, defendendo estes como injusta a cobrança, uma vez que não realizado o fato gerador, os fiscos estaduais não devolvem na realidade por via da restituição o tributo pago e na maioria das vezes sendo inviável a possibilidade da compensação por via de creditamento a depender do negócio realizado pela empresa.

Portanto, o entendimento atual da corte constitucional é pela constitucionalidade da substituição tributária e que esta foi ampliada em suas definições a exemplo da cobrança por vias da antecipação, com a finalidade de

conferir facilidade e praticidade à arrecadação do fisco, especialmente dos entes tributantes estaduais.

3 Da Substituição Tributária nos mais diversos impostos:

Para o Código Tributário Nacional, norma geral para todos os tributos, poderá ser criada a substituição tributária sob todo e qualquer tributo. Em caráter ilustrativo se apresenta os seguintes exemplos:

3.1 EXEMPLO I – Imposto de Renda Retido na Fonte

A responsabilidade por substituição contida no art. 128, do CTN, no que se refere ao Imposto de Renda encontra-se autorizada no próprio Código Tributário Nacional, na forma do Parágrafo Único do art. 45:

Art. 45...

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

As Legislações Ordinárias Federais obrigam às fontes pagadoras da iniciativa privada ou do Poder Público a promover a retenção na fonte, tendo a condição de substituto tributário com base no art. 128, do CTN.

No caso do Imposto de Renda, o Ente pagador está obrigado a promover a retenção do tributo dos pagamentos que efetua a pessoas físicas, desobrigando o contribuinte originário da obrigação tributária, no que se refere ao valor retido, deixando os contribuintes substituídos de ter qualquer responsabilidade quanto o recolhimento do referido tributo na fonte, firmando apenas a solidariedade da responsabilidade, em caso de não retenção e/ou não do recolhimento.

Quanto ao imposto de renda, a substituição no que se refere ao definido no parágrafo único do art. 45 do Código Tributário Nacional, está previsto no § 1º, do art. 7º da Lei nº 7.713/1988, vejamos:

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (Vide: Lei nº 8.134, de 1990, Lei nº 8.383, de 1991, Lei nº 8.848, de 1994, Lei nº 9.250, de 1995)

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II- os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

Convém destacar, que as antecipações de pagamento do imposto de renda não se confundem com o regime de substituição tributária “*para frente*”. Ao contrário, trata-se apenas de uma substituição pura e simples.

Diferentemente da substituição tributária “*para frente*” do ICMS, a qual será discutido logo a seguir, para doutrina e jurisprudência inexistente este tipo de substituição no Imposto de Renda Retido na Fonte, dado que haverá no ano que segue haverá o ajuste, a dedução do que fora pago, por via da retenção do imposto de renda feita pelo substituto (fonte pagadora), e a apuração do que deverá ser pago ou restituído. O tributarista Leandro Paulsen, em seu livro Direito Tributário Constituição Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e Jurisprudência, leciona:

“- Retenção na fonte. O contribuinte que perceber rendimentos de pessoa jurídica, terá o imposto de renda retido por ocasião do pagamento, nos termos da Lei 10. 541/02. O imposto retido nessa sistemática ao longo do ano (ano-calendário), será deduzido do montante a pagar por ocasião do ajuste anual, até o final de abril do ano subsequente (o ano do exercício), verificando, então, o contribuinte, se ainda resta algo a recolher ou se tem direito à restituição.
(PAULSEN, 2007, p. 702)

Portanto, no Imposto de Renda após apuração, se houver imposto retido a maior do que o apurado no ajuste do Imposto de Renda, este valor deverá ser restituído efetivamente pelo fisco federal.

Caso contrário, também se houver ainda imposto a pagar, após apuração, este deverá ser pago:

“- Periodicidade anual, com antecipações mensais. Trata-se de imposto anual, sobre a renda e proventos do ano-calendário, sendo que a legislação impõe ao contribuinte que, durante o próprio curso do ano-calendário, faça as antecipações mensais de pagamento conforme a renda e proventos verificados. Encerrado o ano-calendário, o contribuinte deve apurar as rendas e proventos cuja disponibilidade tenha adquirido e calcular o saldo a pagar ou ter restituído, se pagou a maior, prestando declaração de rendimentos/de ajuste (obrigação acessória) até 30 de abril posterior ao encerramento do ano-calendário. No mesmo prazo, deve efetuar o pagamento do saldo (se os recolhimentos antecipados não cobriram todo o montante devolvido em relação à renda e aos proventos do ano-calendário), ou inicial ou pagamento parcelado.”
(PAULSEN, 2007, p. 702)

Portanto, a *contrario sensu* acontece na Substituição Tributária do ICMS, em sua Lei Complementar que prevê 90 (noventa) dias o Fisco se pronunciar sobre a restituição, caso não se manifeste, poderá o contribuinte transformar em crédito para compensação, não havendo previsibilidade de quando será homologada tal compensação pelo fisco estadual.

Desse modo, sendo pessoa física, no ajuste individual do imposto de renda a cada ano, é que o contribuinte trará para sua declaração o valor retido na fonte sob a responsabilidade do substituto, compondo o cálculo, para o pagamento do tributo correspondente ou restituição do valor retido pelo terceiro (substituto).

Isto ocorre no momento da apuração do seu imposto de renda, sendo a retenção uma antecipação ao fato gerador que acontecerá anualmente em 31 de dezembro de cada ano.

Mas também, a pessoa jurídica poderá ter uma antecipação, dado a apuração poderá ser mensal e/ou trimestral, havendo o ajuste, mediante compensação do valor retido e já pago.

3.2 EXEMPLO II – Imposto sobre Produtos Industrializados

No que se refere ao Imposto sobre Produtos Industrializados há também previsão legal quanto à retenção tributária – Lei 4.502/64:

Art. 35. São obrigados ao pagamento do imposto:

I -...

II - como contribuinte substituto: (Incluído pela Lei nº 9.430, de 1996)

a)...

b)...

c) o industrial ou equiparado, mediante requerimento, nas operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

Portanto, a legislação tributária federal, em atendimento ao previsto no art. 128, CTN, prevê diversas hipóteses de Substituição Tributária sobre tributos federais.

4 Do Poder Público como Substituto Tributário – Retenção de Tributos em decorrência de serviços prestados pela iniciativa privada ao Poder Público

A Lei Federal nº 9.430/96 que dispõe sobre a tributação federal, quando do momento do pagamento à iniciativa privada pela administração pública federal, de bens e/ou produtos adquiridos ou tomada de serviços pela União, promover a retenção do imposto de renda e das contribuições sociais federais:

Art. 64 – Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social – COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

O referido dispositivo legal, que se baseia no CTN, foi regulamentado pela Instrução Normativa nº 23/ 2001 da Secretaria da Receita Federal:

Art. 1º - Os órgãos da administração federal direta, as autarquias e as fundações reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), bem assim a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

Art. 2º A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor que estiver sendo pago, o percentual constante da coluna 06 da Tabela de Retenção (Anexo I), que corresponde à soma das alíquotas do imposto de renda, determinada mediante a aplicação de quinze por cento sobre a base de cálculo estabelecida no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

Quanto aos Estados, possuem legislações que versam sobre retenção de ICMS quando da aquisição de produtos e da prestação de serviços ao Estado.

No que se refere ao ISS, diversos municípios estabelecem em suas legislações a retenção do Imposto sobre Serviços, por exemplo, nas construções realizadas por construtoras contratadas pelo Poder Público.

Portanto, até o Poder Público está com a responsabilidade tributária enquanto substituto. Um ente federativo tem responsabilidade um com o outro, seja federal, estadual ou municipal, e vice-versa.

5 DAS DIFERENTES FORMAS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) – Conceito

O tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, em seu livro Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário leciona sobre o momento histórico que foi criado, com a transformação de IVC para ICM. Bem como, a sua instituição como imposto não cumulativo:

“Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, 'em cascata', propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por imposto 'não-cumulativo', que tivesse como fatos jurídicos não mais 'negócios jurídicos', mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAS.” (NAVARRO, 1994, p. 220-224)

A referida não cumulatividade, vem desde a sua introdução enquanto ICM, como expõe em sua lição Aliomar Baleeiro, por meio da Emenda Constitucional

nº 18/ 65 (reforma tributária), após houve uma aceitação do tributo francês mundial, *in versis*:

“[...] o Brasil introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade, com a Reforma Constitucional nº 18, de 1965, embora já o tivesse adotado, em legislação ordinária, no imposto de consumo; a Comunidade Econômica Européia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretriz, finalmente aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros; [...] A partir do final dos anos 60, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda a América Latina [...]” (NAVARRO, 2010, p. 368)

Na sua origem não tributava serviços, posteriormente passou a incidir sobre serviços de comunicação, prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior, adquirindo, portanto, o “S” (correspondente a: “Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação”), passando a ter a sigla ICMS. O tributarista Kiyoshi Harada, elucida sobre a ampliação do ICM com o advento da Carta Política de 1988, para ICMS, abarcando os serviços de transporte e comunicação, conforme se denota:

“O antigo ICM sofreu profundas modificações na Constituição de 1988, que o convolou em ICMS, incorporando os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, antes de competência impositiva federal.

Dessa forma, o seu fato gerador ficou bastante ampliado, não se limitando às hipóteses definidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 406, de 31-12-1968, que não mais vigora. Agora abrange operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo. (HARADA, 2007, p. 427)

De forma analítica Vittorio Cassone, didaticamente explicita como ocorre a não-cumulatividade do ICMS:

“[...] o ICMS será não-cumulativo. Distingue-se da cumulatividade, tendo em vista que nesse sistema o imposto incide, em cada etapa, sobre a totalidade do valor das mercadorias, sem nenhum abatimento. Em seguida, o inciso explica como se dará a não-cumulatividade. Pela redação posta, o ICMS incidirá sobre o valor total das mercadorias, dando a diretriz de como deverá ser emitido o documento fiscal. E a não cumulatividade se efetivará no momento do pagamento do imposto por D, em que, do devido na operação de saída de seu estabelecimento, se abaterá o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores (de A para B, de B para C, de C para D). Na prática, esse montante cobrado consta do documento relativo à operação de venda, emitido por C contra D, considerando que no documento fiscal de C já vem embutido o valor das anteriores.” (CASSONE, 2007, p. 325)

Com base na Constituição Federal de 1988, art. 155, II, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto que os Estados e o Distrito Federal possuem competência para sua instituição.

Tendo, portanto, o ICMS em sua concepção como principal fato gerador a circulação de mercadorias, mesmo que se tenha iniciado a circulação no exterior.

Antes da instituição da substituição tributária, especialmente a “para frente”, tal circulação consistia exclusivamente na transferência de titularidade e na observância do princípio da não cumulatividade. Existem três espécies de substituição tributária criadas para o ICMS:

5.1 SUBSTITUIÇÃO PURA E SIMPLES – o contribuinte em determinada operação é substituído por outro que participa do mesmo negócio jurídico. Este é o caso, por exemplo, do industrial que paga o tributo devido pelo prestador que lhe provém o serviço de transporte. Este tipo de substituição acontece no Imposto de Renda Retido na Fonte

5.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA TRÁS ” ou **DIFERIMENTO** – a última pessoa que participa da cadeia de circulação da mercadoria é quem paga o tributo de forma integral envolvendo, inclusive as operações anteriormente praticadas e/ou seus resultado.

5.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” ou **Substituição Progressiva ou Antecipação Tributária** – que se relaciona a fatos geradores que acontecerão posteriormente, sendo arrecadado antecipadamente, com fundamento numa base de cálculo presumida. Como um dos exemplos da ocorrência da substituição tributária “*para frente*”, está o do estabelecimento industrial que vende certo produto recolhe o tributo devido por ele mesmo e também o tributo que seria hipoteticamente devido pelo distribuidor e pelo varejista, tendo como uma

base de cálculo presumida - chamada de “pauta fiscal” (MVA – Margem de Valor Agregada de Lucro) definida pelo fisco estadual.

5.3.1 Do Histórico da Substituição Tributário “para frente” (Antecipação Tributária ou Substituição Tributária Progressiva) do ICMS

O Código Tributário Nacional (CTN) previa a substituição tributária “*para frente*”:

“Art. 58...

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

I –...

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

O referido dispositivo previa, inclusive, o limite máximo de Margem de Valor Agregado de Lucro para a aplicação da antecipação tributária. Em 1968, através do Decreto 406/68, foi revogado expressamente o § 2º, do art. 68, do CTN.

Tal revogação foi motivo de questionamento junto ao Supremo Tribunal Federal, sendo exaradas decisões à época nos Recursos Extraordinários 77.462, 77.885 e 108.407, e a partir de então passou a definir que os industriais e atacadistas somente poderiam ser substitutos tributários, mediante vinculação do substituto ao fato gerador, na forma do art. 128:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade 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.”

Em 1983, a substituição tributária “para frente”, retornou ao mundo jurídico tributário, mediante alteração do Decreto Lei 406/68, por meio da Lei Complementar nº 44, que acrescentou o § 9º, ao art. 2º, bem como concedeu nova redação ao art. 6º e seus §§ 3º e 4º:

Art. 2º - ...

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

a)...

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

Art. 6º...

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

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

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

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

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

Portanto, com pode se verificar dos dispositivos inseridos ao Decreto Lei 406/68, acima colacionados, que definiram vários aspectos, dentre os quais:

a) subjetivos – contribuintes e seus substitutos;

b) objetivos – fatos geradores.

Segundo o voto vencedor da Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 1.851/AL, do ministro relator Ilmar Galvão, as disposições ao Decreto Lei 406/68, estabelecem regras gerais, seja para as operações anteriores – art. 6º, § 3º, “a”, seja para as operações subsequentes – art. 6º, § 3º, “b”, “c” e “d”.

Como também, a Constituição Federal recepcionou o Decreto Lei nº 406/68. Da transcrição do trecho do voto:

“A Constituição de 1988, em sua redação original, limitou-se a reservar à lei complementar, de modo específico, a disciplina da substituição tributária do ICMS (art. 156, § 2º, XII, “b”), sem especificar as duas modalidades (progressiva e regressiva), com o que, a rigor, recepcionou, no ponto, o DL nº 406/68” (STF, 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão)

A Constituição Federal de 1988, quando da sua promulgação, com relação a substituição tributária, dispôs que esta somente poderá ser definida através de Lei Complementar:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
§ 2º - O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:
XII - cabe à lei complementar:
a) ...
b) dispor sobre substituição tributária;

O § 8º, do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, prevê que 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.

As administrações tributárias baseando-se em tal dispositivo do ADCT da CF/88 editou através do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ o Convênio ICM nº 66/1988, no sentido da instituição e da regulamentação da substituição tributária “*para trás*” e “*para frente*”, que dispõe:

Art. 25 – A lei poderá atribuir a condição 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.

Desse modo, foi criada tanto a substituição tributária “para trás” (inciso I, do art. 25 do Convênio 66/1988) , como a substituição tributária “para frente” (inciso II, do art. 25 do Convênio 66/1988).

Posteriormente, visando maior detalhamento quanto à substituição tributária foi editada a Lei Complementar nº 87/ 89:

“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:

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou **subsequentes**...

(...)

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 substituto;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, 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.”

O referido detalhamento realizado pela Lei Complementar 87/ 89, acima colacionada, criou:

- a) a ampliação dos responsáveis tributários substitutos do ICMS, estando todos os envolvidos até a venda realizada ao final pelo varejista ao consumidor final, incluindo também o depositário, neste caso poder ser o transportador de mercadorias (art. 6º, caput);
- b) através do referido convênio foram promovidas maiores definições quanto as substituição tributária “para trás”, “pura e simples” e “para frente” (§ 1º, art. 6º; inciso I, art. 8º);
- c) o estabelecimento de que o acúmulo dos valores das operações antecedentes serão agregadas para base de calculo do ICMS a ser cobrado pela substituição “*para trás*” (inciso I, art. 8º);
- d) a definição do acúmulo dos valores subsequentes, incluindo: seguro, frete, todos os encargos e a margem valor agregado (MVA), definida pelo fisco, com relação a substituição tributária “*para frente*” (§ 1º, art. 8º);
- e) informa a garantia ao contribuinte do direito à restituição do valor do imposto pago pela substituição tributaria, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizou, mediante requerimento. Todavia, vindo a decisão contrária do fisco, haverá o estorno dos créditos lançados com acréscimos legais;
- f) a identificação de como será apresentada definida a Margem de Valor Agregado a ser aplicada na antecipação tributária (§ 1º, art. 8º);

Todavia, tais criações geraram amplas discussões doutrinárias e judiciais, inclusive junto ao Supremo Tribunal Federal sendo apresentado por inúmeros

juristas a inconstitucionalidade em decorrência da inexistência de fundamento jurídico constitucional:

a) Da argumentação do respaldo constitucional e legal para instituição de tal cobrança – discussões sobre a inconstitucionalidade formal:

Inicialmente por meio do Convênio 66/88, que respalda no Decreto Lei 406/68, defendendo o fisco que tal criação tem por fundamento a Lei Maior anterior à Constituição de 88 e que fora recepcionada pela atual. Algo que segundo os tributaristas não possui qualquer respaldo no texto constitucional atual.

Posteriormente, a Lei Complementar 87/ 89 ampliou as definições, os critérios e as bases a serem aplicadas à substituição tributária, de igual sorte os doutrinadores tributaristas se manifestaram quanto a inconstitucionalidade, diante da ofensa a diversos dispositivos, como a seguir será apresentado;

E, a Defesa de diversos constitucionalistas quanto a ofensa de princípios contidos na própria Carta Constitucional de 1988;

b) A definição do acúmulo dos valores subsequentes, incluindo: seguro, frete, todos os encargos e da margem valor agregado (MVA), definida pelo fisco, com relação a substituição tributária “*para frente*” (§ 1º, art. 8º):

Primeiro, porque nem sempre as mercadorias são vendidas imediatamente e já foi pago o imposto antecipado, incluindo neste pagamento a margem de valor agregado de lucro (MVA);

Segundo, apesar da possibilidade das entidades das classes apresentarem estudos sobre as margens de valor agregado de lucro, as definições das MVA's serão definidas unilateralmente pelo fisco, o que nem sempre segundo os contribuintes é efetivamente a realidade do praticado no mercado, diante das sazonalidades, modificações da moda ou da estação, questões econômicas, regionais e setoriais, etc.

c) A confusão entre restituição e compensação, o § 1º, do art. 10, da Lei Complementar 87/ 89 versa sobre restituição, enquanto o § 2º, versa sobre compensação e que a referida restituição contida no § 1º será cancelada, sendo esta decisão irrecorrível, se o fisco não homologar a compensação. Verifica-se um verdadeiro complicador nos texto para a devolução de valores pelo fisco ao contribuinte.

Diante de tais debates em torno da defesa da injustiça fiscal, se respaldando também da discussão de inconstitucionalidade, a matéria foi inserida também na Constituição Federal, através da Emenda Constitucional nº 3/ 93, sendo incluso um parágrafo ao art. 150, da Carta Magna:

Art. 150...

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Sendo assim, a substituição tributária "*para frente*" (antecipação tributária ou substituição progressiva) passou a ser disciplinada também na Lei Maior.

Gerando agora, além de discussões em torno da constitucionalidade de tal criação, o debate de que antes da alteração da Constituição, por via de emenda, a substituição "*para frente*" não tinha qualquer respaldo.

O Supremo Tribunal Federal apreciou a matéria através Recursos Extraordinários, no controle difuso, tendo como primeiro precedente o RE 213.396. Tal decisão aconteceu já estando em vigor a Emenda Constitucional nº 3/93, declarando como constitucional a substituição tributária “*para frente*”.

Como também, por meio da apreciação em controle concentrado da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1851/ AL, fazendo a alusão em tal ADI da decisão do RE 213.396/SP:

“[...]”

Todas essas objeções, entretanto, foram afastadas pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 213.396, que resultou no seguinte ementário:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTANA Nº 6.374/89.

O regime de substituição tributária, referente do ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 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 art. 34, § 8º, do ADCT/88.

Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículo novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir a omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 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.

Recurso conhecido e provido.” (ADI 1851)

Na referida Ação Direta de Inconstitucionalidade foi julgado também como constitucional o Convênio nº 13/ 1997, um dos pontos principais questionado na referida ADI, declarando a possibilidade da não devolução do valor do ICMS pago, quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do referido imposto, sob a modalidade de substituição tributária, for inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º, da Lei Complementar 87 / 89.

A restituição do ICMS pago através da substituição tributária “*para frente*” somente acontecerá se o fato gerador presumido não se realizar efetivamente, se

houver a realização fato gerador presumido em valor superior ou inferior, não haverá restituição.

6 TESE PELA “ INCONSTITUCIONALIDADE ” DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”

Como acima apresentado, além da defesa da injustiça fiscal da cobrança por diversos contribuintes, ainda persiste até hoje tal discussão da afronta a diversos princípios constitucionais por diversas vozes jurídicas:

6.1 Da afronta ao Princípio da Segurança Jurídica

A Carta Magna atribuiu competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS:

Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal, instituir:

I – Imposto sobre:

a)...

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º -...

§ 2º - O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

I – Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A substituição tributária do ICMS, como já explicitado, tanto “para trás” como “para frente” foram instituídas através do Convênio 66/ 1988:

“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.”

Tal dispositivo contido no Convênio 66/ 1988 ao criar a Substituição Tributária para Frente – inciso II, do art. 25 – gerou inúmeras discussões e defesas

quanto a inconstitucionalidade da criação por via de Convênio, gerando inúmeras demandas judiciais tributárias.

O princípio constitucional da segurança jurídica está contido no ordenamento constitucional, devendo a legislação infraconstitucional respeito a tal princípio, que visa conferir estabilidade às relações jurídicas.

A segurança jurídica é um princípio que apesar de não ser explícito, compõe os direitos e garantias fundamentais, não podendo ser suprimido nem por emenda constitucional. Tal princípio tem por finalidade a proteção que o Estado deve conceder aos cidadãos, nas suas relações com os particulares e entre particulares isoladamente (independente do Estado), devendo o Estado tutelar a garantia do cumprimento para todos indistintamente.

Para tanto, em que pese não estar explícito o princípio da segurança jurídica, este possui carga constitucional, na condição de norma princípio fundamental, sendo um dos sustentáculos do Estado de Direito.

Imprescindível destacar, que defende a doutrina jurídica que a Emenda Constitucional, acima apresentada, visou conferir constitucionalidade à criação outrora realizada da Substituição Tributária “*para frente*”, através dos Convênios firmados entre os Estados-membros.

Tais Convênios atendem pelos números de 66/ 1988, 105/ 1989, 10719/ 1989, 111/1993, 112/ 1993 e 113/1993. Neste sentido o tributarista Roque Carrazza, se posiciona:

“É que, em matéria de ICMS, cabe à lei complementar disciplinar o instituto da *substituição tributária* (ex vi do art. 155, § 2º, XII, “b”, da CF). E tal lei complementar somente foi editada em 1996.

Observamos que a ausência desta lei complementar não se enquadra no permissivo do § 8º do art. 34 do ADCT, já que a figura do substituto tributário não é “necessária à instituição” do ICMS.” (CARRAZZA, 2012, p.376)

O tributarista Roque Carazza, em seu livro ICMS, também se posiciona que mesmo admitindo que não haja qualquer pecha de inconstitucionalidade, ainda assim a Emenda Constitucional de nº 3/1993, a qual visou conferir constitucionalidade à cobrança do ICMS substituição “*para frente*”, somente surtiu efeito tornando constitucional a incidência desta formatação de cobrar, a partir da regulamentação através da Lei Complementar nº 85, que passou a vigor em 01.11.1996. E, assim leciona o doutrinador:

“Portanto, os Convênios 66/1988, 105/1989, 10719/89 e 111 a 113/93, nas partes em que cuidaram de *substituição tributária para frente*, “possibilitando” a antecipação do recolhimento do ICMS (sobre fatos futuros, isto é, ainda não ocorridos) e “estabelecendo” que a base de cálculo deste tributo seria fundada em fictício e estimado valor de tabela, *sempre foram manifestamente inconstitucionais.*” (CARRAZZA, 2012, p. 376)

Em outro prisma, no voto de vistas do Ministro Marco Aurélio no julgamento do Recurso Extraordinário nº 213.396 SP, este considera como um açodamento do que efetivamente fora permitido constitucionalmente, quando por via de Convênio é estabelecida a substituição tributária “*para frente*”, como assim se expressa, considerando como um vício formal:

“O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO:

[...]

Jamais esta Corte teve no § 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Transitórias norma a ensejar alteração, via convênio, de lei complementar recepcionada, arrematado absurdo que os Estados vieram a implementar. Repita-se: a autorização excepcional ficou restrita ao imposto novo criado na competência dos Estados e do Distrito Federal pela Carta de 1988, ou seja, o tributo que levou à inserção na sigla (ICM), da consoante “s”, para alcançar os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e o de comunicação.

Destarte, está-se diante de verdadeiro açodamento, no que, mediante os convênios referidos, os Estados dispuseram sobre a substituição que o corpo permanente da Carta deixou a cargo da lei complementar, sem que houvesse a lacuna suficiente a atrair a incidência da norma extravagante do § 8º do artigo 34 do ADCT. Por isso é que o Superior Tribunal de Justiça veio a concluir, mediante pronunciamento da Primeira Seção, em acórdão da lavra do Ministro Cesar Rocha que a atividade desenvolvida pelos Estados e o Distrito Federal, na formalização dos convênios, mostra-se discrepante do modelo constitucional. (STF, RE 213.396, Voto de Vista Min. Marco Aurelio)

Desse modo, segundo decisão do Ministro Marco Aurélio, o § 8º, do artigo 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias previu exclusivamente a possibilidade por via de Convênio da instituição da ampliação do ICM também para os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, acrescentando assim a sigla “s”. Todavia, não há qualquer previsibilidade no entendimento do referido ministro da Corte Suprema para criação, por via de Convênio, de outro tipo de substituição tributária, o que deveria ser feito através de lei complementar federal. O referido dispositivo do ADCT versa sobre a seguinte autorização:

“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.”

O texto constitucional antes da emenda constitucional de nº 3/ 1993 previa no inciso I, alínea “b”, do art. 155, o seguinte:

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

[...]

b) 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;”

O que o Ministro Marco Aurélio, do STF, se expressa é que ante o disposto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias já existia, restando pendente por via de lei complementar a instituição de tal imposto incidindo também aos serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, sendo permitido constitucionalmente apenas e exclusivamente que fosse criado através de convênio tal imposto, enquanto não viesse tal lei complementar.

A substituição tributária “*para frente*”, definida posteriormente também com a inserção do § 7º ao art. 150, por meio de Emenda à Constituição de nº 3/

1993, fez com que a doutrina tributária com fundamento no princípio da segurança jurídica entendesse como inconstitucional tal dispositivo também:

Art. 150...

§ 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.

No sentido da inconstitucionalidade defende Roque Antônio Carrazza, em seu livro ICMS:

“Deveras, a Emenda Constitucional 3/1993 “criou” a absurda figura de *responsabilidade tributária para o futuro*. O preceito em tela “autoriza” a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.

Ora, o art. 1º da Emenda Constitucional 3/1993 é inconstitucional porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao direito tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do *fato imponível*.” (CARRAZZA, 2012, p. 375)

Resta claro, que o Poder Constituinte Derivado atingiu diretamente Princípio da Segurança Jurídica, que tem por fundamento principal a certeza do direito e a proibição do arbítrio, que podem ser definidas como:

- DA CERTEZA DO DIREITO: Como cobrar e/ou arrecadar tributo, se o fato oponível para o tributo ainda não aconteceu ?
- DA PROIBIÇÃO DO ARBÍTRIO: A Fazenda Pública Estadual unilateralmente é quem define por meio da legislação quando o fato oponível do ICMS ocorrerá e as Margens de Valor Agregado (margens que serão colocadas em cada um dos produtos), que muitas das vezes não se enquadram a realidade comercial atual das empresas e dos preços de mercado.

Portanto, com fundamento no apresentado, a doutrina se posiciona que a Emenda Constitucional nº 3/ 1993 ofende o Princípio da Segurança Jurídica. E, a definição contida no § 7º, do art. 150, estabeleceu um fato gerador presumido, que ainda não se realizou.

Os entes tributantes visando pacificar a discussão quanto a constitucionalidade, diante das inúmeras ações judiciais surgidas promoveram o encaminhamento de projeto de Emenda Constitucional, o qual fora aprovado e tombado com o nº 3/1993, sendo inserida na Constituição Federal a Substituição Tributária “para frente” – como a maneira de expungir as discussões em torno da constitucionalidade. Assim leciona o jurista Roque Carrazza, em seu livro ICMS:

“Por outro lado, mesmo que se aceite (não é o nosso caso) que o art. 150, § 7º, da CF (introduzido pela Emenda Constitucional 3/1993) admitiu a tributação por fato futuro, o dispositivo em tela (ou seja, o art. 6º, § 3º, “b” e “c”, da Lei Complementar 44/1983) estava, desde 1988, fora da “pirâmide jurídica”, já que não fora recepcionado. Ora estando fora da “pirâmide jurídica”, nela obviamente não pode ingressar, pela porta da Emenda Constitucional 3/1993.” (CARRAZZA, 2012, p. 390)

Desse modo, para boa parte da doutrina jurídica a substituição tributária “para frente” da forma como fora criada é inconstitucional por afronta ao princípio da segurança jurídica.

6.2 Da afronta ao Princípio da Legalidade – CONFLITO da Lei Complementar 87/ 1996 e do Convênio 13/97 com o § 7º, art. 150, da CF/88

Reiterando, a Emenda Constitucional nº 3/ 93, incluiu na Constituição Federal o seguinte parágrafo:

Art. 150...

§ 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.

Todavia, o legislador infraconstitucional (§ 7º, art. 150, CF/88), estabeleceu por meio da Lei Complementar nº 87/ 1996 que:

Art. 10...

§ 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.

Portanto, a referida Lei Complementar nº 87/96, destoa totalmente ao definido no § 7º, do art. 150, da Constituição Federal. Uma vez que, a restituição imediata constitucionalmente definida, passou através da lei infraconstitucional a ser de 90 (noventa) dias de forma conflitante, podendo ser imposto à empresa, caso o fisco se mantenha silente, a utilização como crédito compensação, ao invés do recebimento de restituição.

Convém destacar que nem todas as empresas – atividades econômicas apuram débito, para uma possível restituição. Numa lúcida análise quanto à problemática criada pela Lei nº 87/96, em conflito ao definido constitucionalmente “da imediata restituição”, o professor Roque Antônio Carrazza em seu livro ICMS, exemplifica:

“Pensamos que é a seguinte: no período de apuração (sistema de “contacorrente fiscal”) o contribuinte terá pouquíssimo ICMS a recolher. Com isso, a utilização dos créditos, referida no art. 10 da Lei Complementar 87/1996, vai sendo procrastinada (de “período de apuração” para “período de apuração”), podendo, mesmo, “ficar para as calendas gregas” (sem falar, é claro, na possibilidade, sempre presente da fluência do prazo prescricional). (CARRAZZA, 2012, p. 383)

E, continua o tributarista Roque Carrazza:

“Pode o contribuinte, em razão das “guerras do comércio”, ser obrigado a “queimar o estoque”, realizando “vendas com prejuízos”. Também neste caso não terá como obter a “imediata e preferencial restituição da quantia paga”. De fato, só quando os negócios se reaquecerem é que os créditos lançados em sua escrita fiscal poderão finalmente ser aproveitados. Isto pode demorar meses, ou até anos. Ou nunca se dar.

Figuremos mais uma hipótese: o contribuinte encerra suas atividades, isto é, deixa de praticar operações mercantis. Como ele vai reaver os créditos de ICMS lançados em sua escrita fiscal ?

E, mais uma: o contribuinte vai à bancarrota. Também agora não lhe será dado reaver o ICMS indevidamente pago.

Enfim, os exemplos poderiam ser multiplicados, que são legião.”
(CARRAZZA, 2012, p. 384)

Desse modo, diante do defendido verifica-se total conflito entre o previsto na norma constitucional e o estabelecido posteriormente na Lei Complementar Federal, em afronta ao princípio da legalidade.

A lei define prazo enquanto a Constituição Federal versa sobre “a imediata restituição dos valores pagos a maior” e empurra os créditos dos contribuintes para um regime de compensação, além do debate sobre constitucionalidade ou não, diante de tal criação verifica-se claramente uma grande injustiça com o contribuinte.

Ademais, como bem ventilado pelo tributarista, o contribuinte comumente diante da concorrência acirrada de preços, tem que baixar o preço dos seus produtos, ao contrário do que fisco de ofício fixou, margens lucros maiores para cobrança do ICMS do que o praticado pelo mercado.

A legislação por sua vez que rege a matéria gera duas grandes injustiças fiscais, além da impossibilidade de compensação com crédito decorrente do ICMS já pago na substituição tributária “*para frente*”, diante da não existência de débito de ICMS do contribuinte para compensar (com encerramento de final de fase, ou seja, com todas as margens, como se o consumidor tivesse adquirindo) gera com isso uma grande quantidade de crédito impossível de ser compensada. Sendo, desta forma, outra situação de acumulação de crédito, apresentando uma outra grande injustiça.

O contribuinte ao acumular crédito, ao invés de obter a restituição de valores que foram pagos, promove a descapitalização de capital de giro da sua atividade empresarial, sendo mais uma grande injustiça.

Não podendo deixar de destacar, que quando uma Lei infra constitucional, a *contrario sensu* do definido constitucionalmente, empurra para a condição de utilização do crédito por via da compensação pelo contribuinte, uma vez o fisco não se pronunciou dentro do prazo de 90 (noventa) dias, estabelece em algumas situações práticas a possibilidade de nunca existir a devolução ao contribuinte do

valor que possui de direito junto ao ente tributante, como por exemplo na situação da extinção da empresa. Ou seja, mais uma injustiça fiscal.

E, para acrescentar, como já apresentado, a Lei 87/ 96 dispõe:

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.

E, por sua vez o CONFAZ, por meio do Convênio entre os Estados brasileiros de nº 13/ 1997, definiu em um de seus dispositivos:

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

O Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/ AL, a *contrario sensu* do insculpido na Carta Constitucional vigente no seu § 7º, art. 150 (acima descrito), definiu mantendo a constitucionalidade do Convênio 13/ 1997, o qual somente admite a restituição :

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6º E 7º DO ART. 498 DO DEC. Nº 35.245/91 (REDAÇÃO OFENSA AO § 7º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão de benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, INC. 2º).

[...]

A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.”

(STF, ADI 1.851/AL, Min. Rel. Ilmar Galvão)

Ou seja, mais uma grande injustiça fiscal no entendimento de boa parte da doutrina tributária.

Portanto, segundo decisão conferida pela maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal, o fato gerador presumido é definitivo, não sendo possível a restituição ou complementação, senão na hipótese da não realização integral do fato gerador presumido.

6.3 Da afronta ao Princípio da Tipicidade Jurídica e ao Princípio da Capacidade Contributiva

O grande doutrinador jurídico Pontes de Miranda, em seu livro *Comentários a Constituição de 1967*, citado no RE 213.396 do STF, que leciona de forma magistral, destacando que o fato imponível tem por designação o suporte fático:

“A regra jurídica de tributação incide sobre o suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não se pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim, nascem o débito, a pretensão e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções. O direito tributário é apenas ramo do direito público; integra-se, como os outros, na Teoria Geral do Direito” (STF, RE 213.396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão)

O tributarista Geraldo Ataliba, em seu livro *Hipótese de Incidência*, leciona de igual forma e clareza:

24.4 A h.i. contém um arquétipo, um protótipo bem circunstanciado. O fato imponível é a materialização deste arquétipo legal. Os escritores de direito penal, ao desenvolverem a teoria da tipicidade, nada mais fizeram do que enfatizar a necessidade da subsunção de um fato ao tipo legal, para que esse fato pudesse ser reputado crime.

[...]

26.6 Desse modo de ver não discrepa Amílcar Falcão, quando sustenta “Fonte de tal obrigação, obviamente, é a lei.”

“Todavia, não basta a existência de lei para que a obrigação tributária se instaure. Para o nascimento da obrigação, necessário é que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária” (ATALIBA, 2013, p. 69)

Sendo assim, para tal doutrina colacionada, sem a ocorrência do fato descrito em lei efetivamente não há hipótese de incidência. Ou seja, inexistente o fato gerador e, conseqüentemente, a obrigação tributária.

Para tanto, fixadas estas premissas, o Princípio da Tipicidade que nada mais é que, conforme definição magistral do doutrinador Roque Carazza, em seu livro Curso Direito Constitucional Tributário:

“O princípio da tipicidade impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade da lei. Se não se realiza o *fato impositivo tributário* (fato gerador *in concreto*), isto é, se não se cumprem integralmente os elementos do *suposto fato legal* (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação serão inválidos.(CARRAZA, 2011, p. 458-459)

Para que haja o nascimento da obrigação tributária, há de existir previamente a ocorrência do fato descrito em lei *in concreto* efetivamente. Não se efetivando na prática o tipo tributário descrito na norma, não foi concretizada a hipótese de incidência legal e, conseqüentemente, não foi encontrada a base de cálculo da exação, inexistindo obrigação tributária a cumprir. Dado que, a base de cálculo nada mais é do que a materialização da hipótese de incidência.

Portanto, não existindo a hipótese de incidência, não existe tanto lançamento tributário como a arrecadação à luz do princípio da tipicidade. Ao compulsar mais uma vez o livro ICMS, do professor Roque Antonio Carazza, verifica-se uma citação ao jurista Marçal Justen Filho:

“...Tal como se prevê a futura ocorrência de um fato incerto, o Fisco também ‘estima um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato impositivo. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que vai ser praticado (...) isso se, alguma dia, vier a ocorrer o fato impositivo’. *Tudo isso se configura uma enorme ficção normativa. Não há ‘fato gerador’, não há base de cálculo, não há ‘riqueza’.* Embora seja pacífica a inexistência de fato-signo presuntivo de riqueza, a lei tributária pretende falsificar sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de pagar o tributo. Não é facultado ao Estado criar, de modo arbitário, uma base impositiva para efeito tributário, distinta daquela realmente praticada.” (FILHO, Marçal Justen. Princípios Constitucionais Tributários, Caderno de Pesquisas Tributárias 18, São Paulo, Resenha Tributária, 1993 (os grifos estão no original)). (CARRAZA, 2012, p.395)

Para esta parte da doutrina, na substituição tributária “*para frente*” não se sabe quando efetivamente ocorrerá o fato gerador. Para tanto, existe uma “estimativa” do ente tributante estadual do quanto será a base de cálculo na operação comercial que se realizará futuramente.

Desse modo, a lei pela antecipação tributária cria segundo a doutrina uma ficção inicialmente do que virá, que nem sempre se tem a certeza que vai ocorrer:

“...Ora o Fisco “estima” o preço da operação mercantil que provavelmente, um dia virá a ocorrer. Ora, nada disso se compadece com a segurança e com a certeza que devem presidir o fenômeno da tributação; E nem se diga que a margem de lucro do comerciante varejista pode ser “estimada antecipadamente”, afastando esta insegurança e esta incerteza.”
(CARRAZZA, 2012, p.388)

Portanto, no entendimento de boa parte da doutrina a substituição tributária “*para frente*” afronta o Princípio da Tipicidade Tributária.

Apesar de vencido pela maioria de seus pares, em sentido idêntico ao da doutrina, o entendimento do Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 213.396, foi o seguinte:

“Oportunas são as palavras de Aliomar Baleeiro consignadas no acórdão formalizado com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 68.971, de 11 de maio de 1973, e que está publicada na RTJ 67/445, lembrando no parecer de Xavier de Albuquerque antes referido:

Instituir antecipação de pagamento de imposto antes de constituir-se o crédito respectivo, porque ainda não ocorreu o fato gerador da obrigação fiscal, é o mesmo que decretar o Estado empréstimo compulsório inconstitucional, porque negado à sua competência (CF de 1969, art. 18, § 3º).

As balizas constitucionais de um tributo encerram para tantos quantos estejam obrigados a satisfazê-lo, verdadeiras garantias individuais, evitando, assim, que a fértil imaginação do legislador ordinário ou constitucional derivado em busca de receita acabe por gerar insegurança. ...” (STF, RE 213.396, voto de vista Min. Marco Aurélio)

O Ministro Marco Aurélio, no RE 231.396, além de defender a insegurança jurídica, em decorrência da substituição tributária “*para frente*”, apresentou que tal criação promoveu também a ofensa ao princípio da tipicidade e da capacidade contributiva:

“Até mesmo a alteração do texto constitucional surge impossível, tendo em conta a rigidez da Carta da República, dessa qualidade decorrendo a respectiva supremacia, valendo notar a proibição de vir a ser alterada tendo em conta direitos e garantias individuais (inciso IV do § 3º, do artigo 60 da Constituição Federal). Realmente, o passo foi demasiadamente largo, colocando-se em plano secundário a própria tipicidade constitucional do tributo. Daí a maciça reprovação doutrinária da substituição tributária “para frente” ressaltada por Xavier de Albuquerque em parecer exarado sobre o tema.” (STF, RE 213.396, voto de vista Min. Marco Aurélio)

E, dentro desta linha, o Ministro do STF, Marco Aurélio, fundamentando o seu voto no RE 213.396 apresenta os posicionamentos doutrinários contrários à antecipação tributária, defendendo a sua inconstitucionalidade também por ofensa ao princípio da capacidade contributiva:

“No IV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em São Paulo em 1993, conclui-se de forma unânime:
Alguém somente manifesta capacidade de contribuir para os gastos públicos quando realizar o fato gerador do tributo. O parágrafo 7º do artigo 150 da C.F. fere, pois, o princípio da capacidade contributiva, ao presumir como gerador um fato que ainda não ocorreu (Revista de Direito Tributário 62/171 – 177, 176)

No campo individual, uma das primeiras vozes ouvidas foi a do saudoso Geraldo Ataliba que, após referir-se ao conteúdo econômico mensurável do fato que dá causa à obrigação tributária e revela a capacidade econômica preconizada no § 1º do artigo 145 da Constituição, proclamou:

Ora, esse conteúdo há de ser real, efetivo, comprovado, concreto. Não pode ser presumido. Não pode resultar de ficção, do mesmo modo que não se pode punir alguém por fato não cometido. Não se tributa por fato provável, plausível, possível. Só por fato ocorrido, consumado. A capacidade econômica – corolário da igualdade – é a “pedra de toque” do sistema. Não pode ser violada (“Emenda 3/93 à Constituição de 1988” – Revista Trimestral de Direito Público 4/172 – 175).

O mesmo Geraldo Ataliba juntou sua abalizada voz à do não menos proficiente Aires F. Barreto, alertando: *Um dos modos frontais e flagrantes de fazê-lo (violar, a lei tributária, o princípio da capacidade contributiva) estará em colocar como sujeito passivo do imposto quem não revele capacidade contributiva pela participação, provocação ou produção de fatos tributáveis, ou quem deles não extraia proveito econômico, como o sublinha o saudoso mestre Rubens Gomes de Souza* (Substituição e Responsabilidade Tributária – Revista do Direito Tributário 49/74) (STF, RE 213.396, voto de vista Min. Marco Aurélio)

Desse modo, este é o entendimento da inconstitucionalidade, não acompanhado pela maioria dos ministros do STF, que votaram pela constitucionalidade da substituição “para frente”.

6.4 Da afronta ao Princípio do Não Confisco e da Não Cumulatividade

Ademais, a Constituição Federal estabelece expressamente quanto a vedação da utilização do tributo com o efeito confiscatório:

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

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.

O jurista Leandro Paulsen, em seu livro *Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, conceitua:

“Conceito de Confisco. Confisco é a tomada compulsória de propriedade privada pelo Estado, sem indenização. O inciso comentado refere-se à forma velada, indireta, de confisco, que pode ocorrer por tributação excessiva. Não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos”.

“Não é admissível que a alíquota de um imposto seja tão elevada a ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade. Realmente, se tornar inviável a manutenção da propriedade, o tributo será confiscatório.” (PAULSEN, 2007, p. 220)

Mais adiante o tributarista Leandro Paulsen, diante do conceito, à luz da jurisprudência tenta caracterizar a ocorrência do confisco na prática envolvendo tributos:

“Caracterização do confisco. Insuportabilidade, irrazoabilidade. Os tribunais não definem com precisam o limite entre a garantia do direito de propriedade e o confisco pela tributação excessiva”.

“Há referências ao confisco como tributação excessivamente onerosa, insuportável, não razoável, que absorve a própria fonte de tributação etc.

Como referencial recente da aplicação da vedação do confisco pelo STF, temos o julgamento da ADIn 2.010, em setembro de 1999, quando a Corte entendeu que o aumento da contribuição previdenciária do servidor público para patamares que poderiam chegar a 25%, associada à incidência do Imposto de Renda de 27,5%, implicava em confisco, tendo suspenso, também com esse fundamento, a majoração da contribuição.” (PAULSEN, 2007, p. 220)

Dentro desta linha de raciocínio Antônio Roque Carraza, em seu livro *ICMS* e do tributarista José Eduardo Soares de Melo, também citado por Carraza lecionam sobre a temática que aborda dentro do conteúdo explorado, onde estará respaldado pela Constituição de 1988:

ROQUE CARRAZZA

I – A Constituição de 1988 impede expressamente a utilização de tributo para fins confiscatórios (art. 150, IV). E o confisco pode advir também da tributação de negócios inexistentes, de situações eventuais e de vendas futuras e incertas.

(CARRAZZA, 2012, p. 388)

 JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

“supor que um fato tributário acontecerá não é jamais o mesmo que tornar concreta sua existência, de modo a conferir segurança e certeza a uma exigência.” (MELO, José Eduardo Soares de. A vedação de créditos de ICMS e IPI face à declaração de inidoneidade de outra empresa. separata da RDtributário, São Paulo, Malheiros Editores, setembro/ 1992) (CARRAZZA, 2012, p. 388-389)

Sendo assim, se não existe a certeza de que a mercadoria não se perderá, muitas das vezes por ser perecível, ou dentre os mais diversos motivos, a exemplo, o consumidor perca o desejo de adquirir o produto, não havendo certeza da concretização negocial, e tudo isto com prévio pagamento do ICMS, tal situação de completa incerteza para alguns doutrinadores, a exemplo dos citados, configura-se a afronta ao Princípio do Não Confisco.

A Constituição Federal define também que o tributo ICMS atenderá ao princípio da não cumulatividade:

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

I -...

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;

§ 1º...

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

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Segundo a doutrina, a aplicação do Princípio da Não Cumulatividade ao ICMS visa justamente a aplicação da condição de Justiça Fiscal, não onerando demais a operação decorrente da circulação de mercadorias e dentro deste ciclo permitir que pela apuração e apropriação dos créditos em cada operação haja desoneração, permitindo uma política de Justiça Fiscal. Neste sentido Leandro

Paulsen transcreve o raciocínio expressado por Sacha Calmon Navarro e Misabel Derzi:

“A neutralidade como escopo. “A Constituição de 1988, como se percebe pela singela leitura dos arts. 153, § 3º, e 155, § 2º, I, não autoriza que o ICMS onere o contribuinte de iure. Ao contrário, por meio do princípio da não-cumulatividade, garante-se que o contribuinte nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS não deve ser suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra repercussão jurídica) do tributo. [...] Assim, o princípio da não-cumulatividade deve conferir, ao ICMS, neutralidade, não podendo tais tributos ferir as leis da livre concorrência e da competitividade, que norteiam os mercados. Foi exatamente com esses princípios que adotamos tributos plurifásicos e não cumulativos. (PAULSEN, 2008, p. 351)

Como visto, pelo defendido doutrinariamente, através Princípio da Não Cumulatividade o ICMS não poderá ter cobrança totalmente antecipada em todos os seus ciclos, por ser na sua concepção inicial um tributo plurifásico. Assim como, essencialmente, à luz do referido princípio deverá ser garantido o aproveitamento dos créditos de ICMS que incidiram nas operações anteriores.

Os tributaristas Marçal Justen Filho, Geraldo Ataliba e Aires Barreto, citados por Roque Carrazza em seu livro “ICMS”, apresentam:

“...temos que a substituição tributária para frente frustra a *regra da não cumulatividade*, a que, por imperativo constitucional, o ICMS deve obedecer, garantindo – repetimos – o aproveitamento dos créditos do imposto incidente nas operações anteriores.”
(CARRAZZA, 2012, p. 377)

Todavia, à luz de boa parte da doutrina tributária brasileira, com o advento da Substituição Tributária para Frente, o Princípio da Não Cumulatividade dirigido ao ICMS passou a ser não aplicável, dado que o imposto passou a ser monofásico com imensa dificuldade de aproveitamento do crédito pelas empresas.

No julgamento do Recurso Extraordinário 213.396, o Ministro Marco Aurélio, quanto a substituição tributária “*para frente*” se posiciona por meio de seu voto de vista no sentido da ofensa também dos princípios constitucionais do não confisco e da não cumulatividade, além da segurança jurídica, da tipicidade, dentre outros, fundamentando-se na doutrina:

“O enfoque da inconstitucionalidade também foi dado por José Eduardo Soares de Melo ao elucidar que a *“instituição do fato gerador presumido, objetivado na substituição tributária regressiva (rectius: progressiva), viola os princípios da segurança e certeza do direito, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva e vedação de confisco e não-cumulatividade”* (Substituição Tributária Progressiva e Emenda Constitucional 3/93, Revista do Direito Tributário, pág. 263).

Clécio Chiesa mostrou-se também incisivo, ao aludir às balizas constitucionais no que estas implicam o fato de equilíbrio no embate Estado – cidadão:

Em nenhum momento, a Constituição acena para a possibilidade de criar tributo sobre fato presumido. Reporta-se, tão-somente, a fatos concretamente realizados. O motivo é simples: segurança jurídica, pilastra que sustenta todo o ordenamento jurídico (A Inconstitucionalidade da Exigência de Tributo sobre Fato Gerador Futuro – Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993 – Caderno de Direito Constitucional e Ciência Política 15/160 – 168)

E na Revista Tribunal do Direito Público nº 10, páginas 218 à 222, arrematou Lema Barcessat que a substituição tributária sem fato gerador *“fere não só o princípio da tipicidade, como também o da capacidade contributiva”*.

A inconstitucionalidade é manifesta e isso o demonstra a multiplicidade de vícios. Volto ao parecer de Xavier de Albuquerque:

Se muitos caminhos conduzem a Roma, também são muitos, com visto na resenha contida neste capítulo, os fundamentos que lastreiam a proclamação doutrinária, virtualmente unânime, da incompatibilidade entre a enxertia constitucional intentada pela EC 3/93 e princípios constitucionais eminentes, tais como – apontados pelos doutores que vimos de referir – os da isonomia e da capacidade contributiva, da estrita legalidade, da tipicidade tributária, da vedação de confisco, da asseguaração da propriedade privada, da segurança jurídica, do devido processo legal, da não-cumulatividade. Tãmanha multiplicidade parece sugerir debilidade da tese constitucional por todos sustentada, mas assim não a tomamos. É o óbvio jurídico que contém a máxima ex facto jus oritur, de consagração universal que prescinde de toda positividade normativa. (STF, RE 213.396, voto de vista Rel. Min. Marco Aurélio)

E, com base na fundamentação exposta, o Ministro Marco Aurélio apresenta as conclusões do seu Voto de Vista nos seguintes termos:

“Sr. Presidente, conforme ressaltado pelo professor Ives Granda, “a substituição tributária em relação a fato gerador inexistente (irreal, fantasioso, “spielberguiano”, próprio da Disneylândia na casa dos terrores) gera , por haver cobrança de tributos sem fato econômico e sustenta-la, o efeito confisco e fere o princípio da legalidade, ambos cláusulas pétreas (...)”, sendo que, para Aires Barreto, tal espécie de responsabilidade, transportada para o campo penal, provocaria o surgimento de condenação antecipada de um criminoso, hoje, pelo crime que poderá praticar amanhã.” (STF, RE 213.396, voto de vista Rel. Min. Marco Aurélio)

Como visto, o Ministro Marco Aurélio, do STF, defende no seu voto de vista que a substituição tributária “*para frente*” afronta a inúmeros princípios constitucionais, assim como o princípio da legalidade e da tipicidade jurídica.

Sendo a substituição tributária “*para frente*” uma antecipação de um fato gerador que se presume, algo que acontecerá no futuro e o Direito Tributário análogo ao Direito Penal, no que se refere ao princípio da tipicidade, de forma magistral raciocina o ministro do STF, Marco Aurélio (RE 213.396) que caso fosse aplicada a ideia da antecipação do que poderá acontecer no futuro ao Direito Penal, a pessoa seria condenado antes de praticar o crime.

7 TESE PELA “CONSTITUCIONALIDADE” DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “ PARA FRENTE ” – DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PELA MAIORIA DOS MINISTROS (RE 212.396)

No referido julgado (RE 213.396 SP), como já referenciado acima, o Ministro Marco Aurélio fora vencido. Assim como, os Ministros Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence. Tal julgamento foi realizado no Plenário do STF, tendo o seguinte resultado, conforme o Extrato da Ata:

“Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Srs. Ministros Carlos Velloso (Presidente), Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, que dele não conheciam. Plenário 02.08.99 (STF, RE 213.396)

7.1 Do voto do Relator que conduziu os votos da maioria dos Ministros – Julgando como PROVIDO o RE 231.396

O Supremo Tribunal Federal, através do voto do relator do RE 231.396, Ministro Ilmar Galvão, foi conduzido ao resultado dando como provido o Recurso Extraordinário por maioria, considerando constitucional a Substituição Tributária “*para frente*”, pelos seguintes fundamentos:

7.1.1 Da inexistência de Inconstitucionalidade Formal

No que se refere a violação constitucional decorrente da instituição da Substituição Tributária por via do Convênio 66/ 88, o Relator (voto vencedor) apresentou que tal criação está respaldada no art. 34, § 8º, do ADCT/88, podendo os Estados implantarem tal formação de cobrança respaldados no Convênio, havendo a desnecessidade de Lei Complementar Federal. Uma vez que, a substituição tributária de forma genérica, seguindo o julgado do STF, já estava previsto desde o Decreto Lei 406/ 48.

“O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO – (Relator):

O Código Tributário Nacional previu a substituição tributária, de forma genérica, no art. 128, verbis:

[...]

A constituição de 1988 havia reservado a lei complementar a disciplina da substituição tributária do ICMS (art. 155, § 2º, XII, b).

Em face do disposto no art. 34, § 8º, do ADCT, a matéria foi provisoriamente regulamentada pelo Convênio ICM 66/88...

[...]

A matéria foi ainda contemplada na EC nº 3/93, que introduziu, no art. 150 da CF/88, o § 7º, segundo o qual:

[...]

O longo e douto acórdão recorrido negou-lhe legitimidade constitucional, sob fundamentos que podem ser assim sintetizados:

a) a substituição tributária já se achava regulada no DL nº 406/68, razão pela qual não poderia este ter sido alterado, como foi por meio do Convênio previsto no art. 34, § 8º, do ADCT;

Quanto ao fundamento sob (a), é de ver que a substituição tributária, que já achava prevista, genericamente, no artigo 128 do CTN, foi disciplinada, de modo específico, no concernente ao antigo ICM, no DL nº 406/68, conforme acima demonstrado, sendo fora de dúvida que, nesse ponto, não havia omissão do legislador a ser suprida pelos Estados, por meio de Convênio, na forma do art. 34, § 8º, do ADCT/88.” (STF, RE 213.396, Rel. Min. Ilmar Galvão)

Portanto, o raciocínio do voto vencedor do ministro é que a antecipação tributária (“*para frente*”) já estava prevista no Código Tributário Nacional de forma genérica no art. 128 e no Decreto Lei 406/68, que foi recepcionado pelo Constituição Federal de 1988. E, que além do mais, não há qualquer omissão legislativa, dado que também há previsão para criação através de Convênio, estando previsto no § 8º, do art. 34, ADCT/88.

7.1.2 Da inexistência de violação do Princípio da Capacidade Contributiva

No entender do Ministro Relator Ilmar Galvão do STF, ao julgar o Recurso Extraordinário 213.396 é de que inexistente violação ao princípio da capacidade contributiva, sendo constitucional a substituição tributária “*para frente*”, apresentando como justificção que a carga tributária é suportada ao final pelo consumidor final e não pelo comerciante, utilizando do entendimento que é o contribuinte de fato do tributo ICMS é o consumidor:

“[...]”

Não há falar-se, portanto, em violação do princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que é considerada.” (STF, RE 213.396, Min. Rel. Ilmar Galvão)

Sendo o voto condutor do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Ilmar Galvão, condutor da maioria dos ministros sendo declarada a inexistência da ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva.

7.1.3 Da inexistência de violação do Princípio da Não Cumulatividade

Ademais, continuando o seu voto no RE 213.396, o Min. Ilmar Galvão, apreciando a alegação da ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade, apresenta de forma análoga o mesmo raciocínio que utilizou para o princípio da capacidade contributiva afastando a discussão de inconstitucionalidade:

“[...]”

Por igual se mostra descabida a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, se no preço do produto passado do industrial para o varejista não se embute mais do que se embutiria na hipótese de tratar-se de operações regulares, seja, o tributo devido pela saída do bem do estabelecimento industrial, mais a parcela incidente sobre o valor acrescido até a sua entrega ao consumidor final.”

[...]”

Esse acréscimo representa, sem dúvida, um ônus temporário para a empresa que adquire, no presente caso, veículos que revende, ônus esse que, entretanto, não ofende como facilmente percebe, o princípio da não-cumulatividade, posto inexistir risco de que o imposto exigido do consumidor final venha a ser superior ao montante decorrente da aplicação da alíquota máxima do tributo.” (STF, RE 213.396, Min. Rel. Ilmar Galvão)

Sendo o voto do ministro do Supremo Tribunal Federal, Ilmar Galvão, condutor da maioria dos ministros sendo declarada a inexistência da ofensa ao Princípio da Não Cumulatividade.

7.1.4 Da inexistência de violação do Princípio da Legalidade e da Tipicidade

O Ministro Ilmar Galvão, do STF, em seu voto acompanhado pela maioria dos ministros, declara pela não violação aos princípios da legalidade e da tipicidade, nas explanações que faz à constitucionalidade, da forma como fora concebida a

criação da substituição tributária “*para frente*”, mesmo que de forma genérica no Código Tributário Nacional, no seu art. 128.

Como também, no Decreto Lei 406/68, destacando que fora recepcionado pelo Constituição Federal de 1988.

Assim como, destacando, que não há qualquer omissão legislativa para que a criação fosse por via de Convênio, por esta fundada no § 8º, do art. 34, ADCT/88.

7.1.5 Da inexistência de violação do Princípio do Não Confisco

Apresenta também Ilmar Galvão no RE 213.396, a inexistência de qualquer confisco, demonstrando que: “...Quanto ao confisco, não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituto, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído; reembolsando-se esse, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor. ...” (STF, RE 213.396, Min. Rel. Ilmar Galvão)

7.1.6 Da inexistência de afronta ao Conceito do “Fato Gerador”

O voto condutor de Ilmar Galvão no RE 212.396 considerou constitucional a criação da substituição tributária “*para frente*”, declarando que esta formatação de cobrança criada para ICMS, trata-se de uma fase preliminar econômica ao fato tributável e que se consolidará com o contribuinte de fato, o consumidor final:

“Com efeito, trata-se de fato econômico que constitui verdadeira etapa preliminar do fato tributável (a venda do veículo ao consumidor), que o tem por pressuposto necessário; o qual, por sua vez, é possível prever, com quase absoluta margem de segurança, uma vez que nenhum outro destino, a rigor, pode estar reservado aos veículos que saem dos pátios das montadoras, senão a revenda aos adquirentes finais; sendo, por fim, perfeitamente previsível, porque objeto de tabela fornecida pelo fabricante, o preço a ser exigido na operação final, circunstância que praticamente elimina a hipótese de excessos tributário.” (STF, RE 213.396, Min. Rel. Ilmar Galvão)

Portanto, somente se completará a relação jurídica tributária quando da aquisição do produto pelo contribuinte de fato que é o consumidor final, suportando toda a carga tributária, estando neste o fato tributário, ou seja, o fato gerador do tributo consolidado.

O ministro Ilmar Galvão defende que esta sistemática de cobrança não afronta o conceito de fato gerador, confirmado pela maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal no RE 213.396, para a substituição tem por um dos seus principais fundamentos a aplicação de tal formatação na tributação de produtos tabelados ou com preços já previamente definidos pela fábrica ao consumidor final e deixa bem claro em seu voto:

“Trata-se de regime a que, na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso dos veículos, cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontecia até recentemente com os combustíveis; e como acontece com a energia elétrica etc., razão pela qual só eventualmente poderão ocorrer excessos de tributação de resto, facilmente reembolsáveis, por via de simples lançamento do respectivo crédito (cf. art. 10 da LC nº 87/96).” (STF, RE 213.396, Min. Rel. Ilmar Galvão)

Todavia, os entes tributantes estaduais ao longo do tempo foram estendendo a substituição tributária “*para frente*” a quase todos os produtos, independentemente se são definidos os preços do produto pela fábrica ou por tabelamento, com o fim da elevação dos valores a serem arrecadados dos contribuintes.

Tal acontecimento e gera insatisfação generalizada de inúmeros contribuintes, em decorrência da dificuldade em alguns setores de promoverem o repasse nos preços em decorrência do tributo cobrado antecipado de produtos que são perecíveis ou que saem da moda ou de linha (mudança de coleção/ modelo), dentre outras situações, já apresentadas ao longo deste trabalho monográfico, justificando tais opositores que a implantação da antecipação tributária gera prejuízos incalculáveis, dado que não recebem a devolução dos valores pagos a maior nem conseguem compensar seu crédito.

Dentre outras situações prejudiciais alegadas por contribuintes, decorrentes da antecipação tributária em inúmeros outros produtos que não sofrem qualquer tipo de controle ou ajustamento ou indicação de preço, está a tributação via substituição a produtos que serão revendidos futuramente por empresas varejistas enquadradas no Simples Nacional, sem a possibilidade de aproveitamento sequer do crédito, como a seguir será delineado.

8 STF – Rediscussão da Constitucionalidade ou não da Lei Complementar 87/96 e do Convênio 13/97 em face do § 7º, do art. 150, da Constituição Federal.

Conforme já apresentado neste trabalho monográfico (item acima “6.2 – Da afronta ao Princípio da Legalidade – CONFLITO da Lei Complementar 87/1996 e do Convênio 13/97 com o § 7º, art. 150, da CF/88”), o Supremo Tribunal Federal através da ADI 1.851/AL já se manifestou quanto a constitucionalidade do Convênio 13/ 97, que logicamente tem por base a Lei 87/ 96, que mais uma vez colacionamos:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6º E 7º DO ART. 498 DO DEC. Nº 35.245/91 (REDAÇÃO OFENSA AO § 7º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão de benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, INC. 2º).

[...]

A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.”

(STF, ADI 1.851/AL, Min. Rel. Ilmar Galvão)

Todavia, o Supremo Tribunal Federal encontra-se numa reanálise desta mesma cláusula por via das Ações Diretas de Inconstitucionalidade propostas pelo Estado de Pernambuco – ADI nº 2.675 e pelo Estado de São Paulo – ADI nº 2.777, requerendo a inconstitucionalidade das leis estaduais que editaram com base na declaração de inconstitucionalidade declarada através da ADI nº 1851/AL, que acima esta colacionada a ementa.

Os julgamentos ainda não foram concluídos, da ADI 2675/PE, ficou o placar entre os ministros empatados, 5 (cinco) Ministros a favor pela

inconstitucionalidade e 5 (cinco) a favor da constitucionalidade da lei estadual de Pernambuco que prevê que se o fato gerador presumido se realizar parcialmente a menor do que o previsto, haverá restituição ao contribuinte.

Àquela ocasião ficou faltando apenas o voto do Ministro Carlos Ayres de Britto que pediu o sobrestamento do feito para que haja o julgamento conjunto com o Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, justificando que se tratava da mesma matéria.

Quanto ao ADI nº 2.777/SP, de igual sorte o Ministro Carlos Ayres de Britto também pediu o sobrestamento do feito com base no Recurso Extraordinário nº 593.849.

Tais Ações Diretas de Inconstitucionalidade ainda não julgadas, por conseguinte, encontram-se pendentes de julgamento. O ministro Carlos de Britto aposentou-se, provavelmente seu substituto irá se manifestar quanto ao tema contido nas referidas ações e no Recurso Extraordinário no futuro.

A primeira ação a ser proposta foi a ADI 2.675/PE que foi distribuída ao Ministro CARLOS VELLOSO. Este relator votou pela improcedência da ADI nos seguintes termos: "...sendo a base de cálculo do fato gerador a sua dimensão material ou a sua expressão valorativa, na hipótese de a operação realizar-se em valor inferior àquele presumido, deve ser devolvida ao contribuinte a quantia recolhida a maior, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado."

Os princípios defendidos como afrontados pela doutrina apresentados no presente trabalho, serão novamente confrontados pelo Supremo Tribunal Federal, agora sob o prisma da possibilidade ou não de restituição nas situações em que o valor presumido for inferior na concretização do fato gerador materialmente.

9 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS EFEITOS SOBRE AS EMPRESAS DO SIMPLES

A Constituição Federal estabelece que todos os entes federativos deverão dispensar às micro e pequenas empresas regime simplificado mais benéfico, diferenciado ao aplicado as demais empresas:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Ademais, outro dispositivo constitucional define que por lei complementar poderá ser estabelecido o regime diferenciado de natureza tributária:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

I –...

II –...

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a)...

b)...

c)...

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e § 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Com base no disposto na Carta Constitucional, foi criado em 1996 o SIMPLES (*sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições*), através de medida provisória, convertida na Lei nº 9.317/ 1996, destinado às micro e pequenas empresas com o objetivo de reduzir a carga tributária, incentivar o crescimento e desenvolvimento destas empresas e facilitando o recolhimento através de um único tributo (pagamento) e de uma única declaração anual.

LEI nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996

DOU de 06/12/96, pág. 25.973/7

Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências.

A Constituição Federal define:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

I –...

II –...

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a)...

b)...

c)...

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e § 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela...

Com base em tal dispositivo constitucional federal, em especial ao parágrafo único, do art. 146, acima colacionado, foi editada lei complementar federal de nº 123/ 2006, instituindo a partir de 1º de maio de 2007, um novo tratamento tributário simplificado “nacional” de forma unificada.

LEI COMPLEMENTAR 123/2006

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII – ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Com a égide da substituição tributária “*para frente*” sem a distinção, incluindo as empresas do SIMPLES, gerou nas operações das micro ou pequenas empresas no ato da aquisição ou da venda/ revenda de mercadorias a sujeição do recolhimento do ICMS.

Pagamento à parte, porque quando da concepção do Simples Nacional fora previsto na sua composição tributo unificado de forma mais favorecida do que às empresas normais.

Portanto, além do pagamento relativo ao SIMPLES Nacional que já inclui no seu cômputo o ICMS com um percentual reduzido se comparado às empresas comuns, estas micro e pequenas empresas também estão submetidas, como apresentado, ao pagamento do ICMS pela substituição tributária.

Desse modo, as micros e pequenas empresas que pagam o ICMS substituição tributária acabam recolhendo um valor muito superior ICMS, se comparado com as empresas que não estão no SIMPLES Nacional.

O art. 23 da Lei 123/2006, define:

Art. 23. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

Como visto, as empresas além de suportar uma carga tributária maior do que as empresas que não inclusas no Simples Nacional, não podem sequer aproveitar qualquer crédito decorrente, diante da vedação da própria lei do Simples Nacional.

Logicamente, existe o aumento do preço da mercadoria, diante da não possibilidade de creditamento dos tributos, repassando logicamente para o consumidor. Esta elevação do preço da mercadoria acarretando num maior ônus para empresa enquadrada no Simples Nacional, por perder competitividade.

Portanto, a cobrança do ICMS através da substituição às empresas enquadradas no SIMPLES é justamente o contrário do que versa a Constituição Federal, gerando um sistema não simplificado e acarretando uma situação melhor para as empresas que não estão no simples em detrimento das micro e pequenas empresas que estão.

O resultado de tal ocorrência em face das empresas do simples ocasiona concorrência desleal e uma grande dificuldade às pessoas jurídicas do regime simplificado de se transformarem em futuras fornecedoras de outras empresas, diante da proibição do aproveitamento de qualquer crédito, mantendo as vendas apenas ao consumidor final.

10 CONCLUSÃO

Diante do apresentado, fora realizada a interpretação sistemática da Constituição Federal, da legislação que rege a matéria, dos convênios e das disposições regulamentares, confrontando-os, inclusive, e apresentando as teses favoráveis e contrárias à constitucionalidade da substituição tributária “*para frente*”, em assonância aos princípios constitucionais todos em comento durante o trabalho ora realizado.

Ademais, diante do apresentado, existe um forte impulso à rediscussão nos tribunais e na Corte Suprema, em especial através de Recursos Extraordinários, que decorrem em boa parte pela insatisfação dos contribuintes empresários que consideram a substituição tributária extremamente injusta por diversas situações e motivos os quais se encontram apresentados no curso deste trabalho monográfico.

Dentre as diversas injustiças fiscais alegadas quanto à substituição tributária “*para frente*” do ICMS, está o desrespeito aos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar.

Têm-se como definido que o tema ora tratado ainda não fora pacificado. Mesmo com as decisões do Supremo Tribunal Federal, inclusive em Ação Direta de Inconstitucionalidade, expressando pela constitucionalidade, boa parte da doutrina tributária ainda persiste na defesa da inconstitucionalidade da substituição tributária “*para frente*”. Inclusive, os tributaristas ratificam suas posições nos votos divergentes dos ministros do próprio Supremo Tribunal Federal, que defendem pela inconstitucionalidade da substituição tributária “*para frente*”.

Como pode ser observado no presente trabalho, existem julgamentos pendentes no Supremo Tribunal Federal em Ações Diretas de Inconstitucionalidade (a exemplo da ADI 2675/PE e ADI 2777/SP) e em Recursos Extraordinários (a exemplo do RE 593.849/MG), que tratam da matéria, sob outros prismas. Mas, apresentando a rediscussão quanto à afronta a quase todos os mesmos princípios constitucionais, já analisados pelo referido tribunal supremo. Em especial, a afronta

à legalidade, à capacidade contributiva, a não cumulatividade e ao não confisco, dentre outros.

Seguindo os preceitos constitucionais da possibilidade de restituição imediata e preferencial, os Estados de São Paulo e Pernambuco legislaram à luz da Constituição Federal (§ 7º, art. 150), que deve existir a restituição inclusive quando o fato gerador presumido se realizou em valor a menor que o esperado.

Diante da decisão do STF, na ADI 1.851/AL, declarando como constitucional a restituição somente quando o fato gerador presumido deixou de se realizar na sua integralidade, os Estados de São Paulo e Pernambuco ajuizaram Ações Diretas de Inconstitucionalidade visando a declaração de inconstitucionalidade das suas leis estaduais, que preveem a possibilidade de restituição quando o fato gerador presumido acontecer a menor.

Quanto às empresas que estão no Simples Nacional e que em paralelo é cobrado o ICMS pela substituição tributária, trata-se de algo ainda não resolvido, que causa injustiça fiscal às empresas que estão neste regime simplificado de tributação.

Como medida de equalização desta situação, alguns poucos Estados brasileiros já promoveram a redução das Margens de Valor Agregado nas operações internas e interestaduais das mercadorias que se destinem a empresas enquadradas no Simples Nacional, exemplo disto foi Santa Catarina reduzindo em 70%, através do Decreto 3.467/2010 e Mato Grosso redução de 50%, por meio do Regulamento do ICMS.

Sendo assim, não são medidas para solucionar o problema em definitivo, uma vez foram apenas dois Estados brasileiros que criaram um paliativo. Entretanto, proporcionam a garantia do tratamento diferenciado contido na Constituição Federal de 88 e viabiliza a proteção à micro e pequena empresa optante do SIMPLES.

Portanto, persistem as discussões em torno da substituição tributária “*para frente*” agora no que se refere ao direito de restituição, não estando a matéria ainda pacificada no Supremo Tribunal Federal, a Ação Direta de Inconstitucionalidade 2675/PE depende apenas de 1 (um) voto de um ministro do supremo para definição da constitucionalidade ou não da leis de Pernambuco e São Paulo, aguardando os contribuintes pela declaração da constitucionalidade das leis estaduais que dispõem quanto ao direito da restituição, inclusive, quando o valor recolhido foi a maior, nas situações em que o fato gerador presumido na substituição tributária “*para frente*” aconteceu a menor do que o esperado, estando as legislações em consonância com o previsto no § 7º, do art. 150, da Carta Magna.

Espera-se, portanto, que haja um ponto de equilíbrio nas decisões do Supremo Tribunal Federal, não favorecendo tão somente o fisco, ante as injustiças apontadas ao longo do trabalho segundo a doutrina tributária que considera a substituição tributária “*para frente*” inconstitucional.

REFERÊNCIAS

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

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

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4/ AL**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio. Requeridos: Governador do Estado de Alagoas e outros. Pleno. Brasília, 19.03.2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso: 17.11.2013

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2675/ PE**. Requerente: Governador do Estado de Pernambuco. Pleno. Brasília, 19.03.2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/listarProcesso.asp>>. Acesso: 17.11.2013

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2777/SP**. Requerente: Governador do Estado de São Paulo. Pleno. Brasília, 19.03.2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/listarProcesso.asp>>. Acesso: 17.11.2013

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 190.317-1/ SP**. Requerente: Pedra Grande Veículos Ltda. Requeridos: Estado de São Paulo. Pleno. Brasília, 01.10.1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=231449>>. Acesso: 17.11.2013

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 213.396-5/ SP**. Requerente: Estado de São Paulo. Requeridos: Diasa Distribuidora e Importadora de Automóveis S/A. Pleno. Brasília, 02.08.1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso: 17.11.2013

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 266.602-5/ MG**. Requerente: Petrobrás Distribuidora S/A. Requeridos: Estado de Minas Gerais. Pleno. Brasília, 14.09.2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=402512>>. Acesso: 17.11.2013

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 593.849/ MG**. Requerente: Parati Petróleo Ltda. Requeridos: Estado de Minas Gerais. Pleno. Brasília, 14.09.2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=402512>>. Acesso: 17.11.2013

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- FILHO, Marçal Justen. **Princípios constitucionais tributários, caderno de pesquisas tributárias 18**. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2006.
- _____, Kiyoshi. **Tributação antecipada: jurisprudência conduz ao calote constitucional**. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1854, 29 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11539>>. Acesso em: 17 de novembro de 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional brasileiro tributário**. 1 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012
- MARTINS, Ives Granda da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1998.
- MIRANDA, Pontes. **Comentários a Constituição de 1967, com a emenda I de 1969**, rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970
- ^c
PAULSEN, Leandro. **Direito tributário constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.
- PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- Vademecum compacto de direito rideel**. Autoria da Editora. São Paulo: Rideel, 2012