

FANESE-FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE
CURSO DE DIREITO

JOSÉ RENATO DE OLIVEIRA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
NORMA INCONSTITUCIONAL CONSTITUCIONAL

Aracaju/SE
2012

JOSÉ RENATO DE OLIVEIRA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
UMA NORMA INCONSTITUCIONAL CONSTITUCIONAL

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

Matheus Brito Meira - orientador

Victor Condorelli - co-orientador:

Aracaju/SE

2012

JOSÉ RENATO DE OLIVEIRA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
UMA NORMA INCONSTITUCIONAL CONSTITUCIONAL

Monografia apresentada como exigência parcial para
obtenção do grau de bacharel em Direito, comissão
julgadora da Fanese.

Aprovada em: / /

BANCA EXAMINADORA

Matheus Brito Meira
Orientador
Fanese

Victor Condorelli
2º examinador

Arício da Silva Andrade Filho
3º examinador

Agradeço esta monografia aos meus pais Maria da Conceição e Antonio Cruz (falecidos) por me trazer a este mundo e me oportunizar de poder realizar este sonho. A minha família Sandra, Laila, Renato jr. e Lorena por me acompanharem nessa trajetória de luta e dedicação. Aos meus professores, Matheus Brito, Vitor Condorelli, Rodolfo Orsini, por apontarem o caminho deste trabalho e acreditarem na sua realização, aos amigos Pedro Durão e Sérgio Argolo, as minhas orientadoras doutoras professoras Marlene Leite e Hortência de Abreu Gonçalves o meu muito obrigado.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a “Deus, Nosso Senhor Jesus Cristo, ao Espírito Santo e a Nossa Senhora, o amparo espiritual necessário para prosseguir e vencer a luta.

A minha mãe e meu pai, já falecidos, mas, que sempre senti a presença espiritual deles me incentivando, tomando conta de mim, nos momentos de desânimo e fraqueza uma força espiritual muito forte de dona Morena e de seu Oliveira, que estão e sempre estarão junto ao meu coração;

À Sandra Lis, agradeço e reconheço pela força, carinho, incentivo, compreensão e pelas vezes em que ficou sem a minha presença em vários momentos em nome dos estudos. A preocupação pela minha saúde, pelo meu crescimento pessoal, profissional e nos estudos;

Aos meus filhos Renato Junior, Lorena e Laila, hoje com Enzinho (neto) que muito peralta com a galinha amarelinha também contribuíram de uma forma ou de outra para que eu chegasse à realizar esse sonho;

Aos meus queridos e amados irmãos Carlos, Joca e Roberto, que sempre acreditaram e admiraram o esforço que eu fazia almejando chegar aqui. As minhas cunhadas Sula, Patrícia, meus sobrinhos Bruno, Antonio, Nane, Arthur, Stephani, Carlinhos, Marquinho, Perla e Michel;

Aos colegas da SEFAZ-SE, auditores tributários Terezinha, Wellington, Geraldo, Ivan, Sérgio Argolo, José Adnaldo, os policiais da Cia Fazendária, e a galera de apoio que comigo formaram equipes de trabalho nos plantões e que sempre se colocaram a disposição e colaboraram quando tinha que me ausentar para fazer provas.

Aos amigos Ronaldo Moreira e Sara, Júcia, ao grande Dico, ao Padre Lucivaldo, ao irmão José Araújo, já falecido do qual não esqueço, Lúcia Helena, Igor, Tamara e Zé Carlos. Os irmãos da Equipe de Nossa Senhora, Neri e Ná, Lula e Cilene, Marise (terrível) e Laerton (cardeal), Grande Néilson e Deni que também se formam comigo na mesma turma.

Aos meus queridos colegas que estiveram assistindo de perto cada passo que dei dentro da faculdade: Nedilson, Márcio, Karina, Gleicy, Virgílio, Dani, Siane, Toninho Tomate, Luan, Ana Carmem, Jenny, Alisson e a galera de trás Manuca, Gilton, Roberto, Chico e a turma do nono período da manhã.

Obrigado aos meus queridos mestres professores que nunca mediram esforços para nos passar o que eles tinham de mais precioso na vida e o que ninguém pode nos tirar, a educação e a sabedoria, a tudo que nos foi ensinado, obrigado Robson Millet, Adélia Pessoa, Viviane, Condorelli, Marcela Pithon, Manuel Cruz, Ricardo Nunes, José Carlos, Ronaldo, Matheus Meira, Matheus Brito, Augusto, Alexandre, Ricardo, André Vinhas, Pedro Durão, Agripino, Bira, Sandro Costa, Ana Paula, Eduardo Oliva, Maurício, Terezinha, Dayse Coelho, Antonio Henrique, Vitor, a amiga Clara. O meu carinho ao pessoal de apoio e da diretoria Albérico, ao mestre Ionaldo Vieira, grande figura da Fanese, o meu carinho a todos.

Não poderia esquecer o pessoal da secretaria Fátima, Elizama, Margarethe, amiga Lu(núcleo), Lucimare, Rosane, a sempre simpática dona Osmunda, a simpaticíssima Rita e as meninas e a todos do apoio, da informática e contabilidade o meu muito obrigado

Quero agradecer as professoras doutoras Hortência de Abreu e Marlene Leite, que mais que orientadoras, mas pessoas que com muita paciência e dedicação souberam conduzir em momentos de dificuldades e desânimo que nos afetava mostrando os verdadeiros caminhos para a realização deste trabalho em busca do sucesso.

A todas as colegas da Escola Fazendária da SEFAZ, na pessoa de Célia, Wedja, o meu muito obrigado.

Enquanto estiverdes à mesa ouvi, sem ruído nem contestação, o que, segundo o costume, se lê, a fim de que não só a boca receba o alimento, mas também os ouvidos se alimentem da palavra de Deus.

Santo Agostinho

RESUMO

A Substituição Tributária em suas duas modalidades promove uma perfeita e efetiva saída sistemática das dificuldades que os Estados e do Distrito Federal, pois, eles tinham dificuldades em operacionalizar seu contingente funcional para fiscalizar efetivamente todos os contribuintes, de maneira saudável e efetiva, além de evitar a crescente sonegação de tributo, a evasão fiscal e o descaminho.

Este instituto coloca um determinado sujeito passivo, como responsável pelo cumprimento da obrigação tributária que normalmente seria de outro. Desta forma dá oportunidade ao Estado de se concentrar nos contribuintes necessários e mais importantes da cadeia econômica tributária que são os substitutos no lugar dos substituídos.

Assim, verificar-se-á no presente estudo, o valor efetivo da criação da Substituição Tributária progressiva positivado através da EC 03/93, o parágrafo § 7º, do artigo 150, da Constituição Federal de 1988, e no final confirmado a sua legalidade pelo Supremo Tribunal Federal, dividindo em duas correntes doutrinárias que situam-se a primeira a favor da Substituição Tributária Progressiva, ou seja, são favoráveis a não existência do fato gerador para que o Estado tenha direito a cobrar o tributo apenas pela presunção, sem necessidade de atender aos princípios da legalidade, do não confisco.

E a segunda corrente doutrinária, esta majoritária, que não concorda com tal procedimento descrito acima, pois sustentam que o Estado não pode cobrar tributo senão há fato gerador, apenas pela presunção, se utilizando de condutas que vislumbra um empréstimo compulsório não devolutivo, ferindo princípios constitucionais, tributários e morais.

Esta modalidade condenável, apesar do STF ter confirmado não o coloca como verdadeiro e o mais correto como forma de fortalecer o sistema arrecadatório da máquina tributária estadual e do Distrito Federal, valorizando o que preza os princípios constitucionais contidos na Lei Maior brasileira, ou seja, a Carta Magna.

A sentença dada pelo STF pode haver uma mudança no seu entendimento, pois não se pode tornar uma norma inconstitucional em constitucional, alvo deste trabalho.

Palavras-chaves: Substituição Tributária Progressiva, Obrigação Tributária, Princípios Constitucionais e condutas inconstitucionais.

ABSTRACTT

The Tax Substitution in its two modalities promotes a perfect systematic and effective output of the difficulties that states and the Federal District, because they had difficulties in operationalizing its contingent functional to effectively monitor all taxpayers, so healthy and effective and avoids the increasing of tax evasion, tax avoidance and diversions.

This institute puts a particular taxpayer, responsible for the fulfillment of tax obligations that normally would otherwise. Thus the rule gives the opportunity to focus on taxpayers needed and most important tributary of the economic chain that are substitutes instead of replaced.

Thus, there will be in the present study, the effective value of the creation of Tax Replacement progressive positivised by EC 03/93, paragraph § 7 of Article 150 of the Federal Constitution of 1988, and in the end confirmed its legality the Supreme Court, dividing into two streams doctrinal are at first in favor of Progressive Tax Replacement, or are in favor of non-existence of a triggering event for the State is entitled to charge the tax only by the assumption, without to meet the principles of legality, not the confiscation.

And the second current doctrine, the majority who do not agree with such procedure as described above, therefore argue that the State can not levy taxes but there is a triggering event, the presumption only if using behaviors that envisions a compulsory loan is not devolution, injuring principles constitutional, fiscal and moral. This mode wrong, despite the Supreme Court's confirmation does not make them more accurate and as true as a way to strengthen the revenue collection system of the machine state tax and the Federal District, valuing that values the constitutional principles contained in the highest law in Brazil, ie, Magna Carta. The sentence given by the Supreme Court, there may be a change in his understanding, because you can't make an unconstitutional rule in constitutional aim of this work.

Keywords: Progressive Replacement Tax, Duty Tax, Constitutional Principles and unconstitutional conduct.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	1
2 CONCEITO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	8
2.1 Direito tributário.....	8
2.2 Fontes do Direito Tributário.....	9
2.2.1 Fontes primárias.....	9
2.2.2 Fontes secundárias.....	10
2.3 Integração da Legislação Tributária.....	10
2.4 Conceito de Tributo.....	10
2.5 Das Delimitações do Poder de Tributar.....	11
3 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	12
3.1 Princípio da Legalidade.....	12
3.2 Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária.....	12
3.3 Princípio da Anterioridade da Lei Tributária	12
3.4 Princípio da Noventena ou Nonagesimal ou da Anterioridade Nonagesimal.....	13
3.5 Princípio da Igualdade ou da Isonomia.....	14
3.6 Princípio do Direito à Proteção Jurisdicional.....	15
3.7 Princípio do Direito Penal Tributário.....	15
3.8 Princípio da Uniformidade Geográfica Tributária	15
3.9 Princípio da Proibição de Confisco.....	16
3.10 Princípio da Progressividade.....	17
3.11 Princípio da Não Cumulatividade e da Seletividade.....	17
3.12 Princípio da Ilimitabilidade ao Tráfego de Pessoas ou Bens.....	18
3.13 Princípio da Base de Cálculo.....	18
4 LEGIMIDADE.....	19
4.1 Legitimidade Ativa e Passiva.....	19
5 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	21
5.1 Obrigação Tributária Principal.....	21
5.2 Obrigação Tributária Acessória.....	21

6 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	22
6.1 Responsabilidade Tributária.....	22
7 SUJEITO ATIVO, CAPACIDADE TRIBUTÁRIA.....	24
7.1 Sujeito Passivo Direto, Capacidade Tributária Direta.....	24
7.2 Sujeito Passivo Indireto.....	24
7.3 Transferência.....	25
8 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	28
8.1 Conceito.....	28
8.2 Substituição Tributária e sua Ocorrência.....	29
8.3 Contribuinte Substituído e Substituto.....	30
8.4 Substituição Tributária Regressiva “Para Trás”.....	30
8.5 Substituição Tributária Progressiva “Para Frente”.....	31
8.6 Cálculo da Substituição Tributária.....;	33
9 DA OFENSA A LEGALIDA.....	34
10 AMPLIAÇÃO DO MPENSAMENTO DA NORMA INCONSTITUCIONAL CONSTITUCIONAL.....	37
11 CONCLUSÃO.....	42
REFERÊNCIAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

O ICMS (imposto sobre operação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) é um dos impostos mais representativos para os Estados e o Distrito Federal.

Ele não é um tributo recente como iremos demonstrar abaixo, acrescentando que o disposto no inciso III do artigo 146 da Magna Carta, definiu-se normativamente na Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996.

É ele que ampara quase toda a infraestrutura econômica, política e social de um governo, respondendo por aproximadamente 82% (oitenta e dois por cento) das receitas tributárias estaduais e 30% (trinta por cento) da receita total do Estado de Sergipe (dados da Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe- SEFAZ-SE), até outubro de 2010, apresentando um crescimento nominal da ordem de 20,67% comparativamente com o mesmo período do exercício anterior no caso de Sergipe. (SEFAZ/SE, 2010).

Análise demonstrativa das principais de receitas do Estado o FPE (Fundo de Participação dos Estados) que corresponde ao maior valor, 47%; seguido do ICMS, 36%; FUNDEB, 8%; transferências do SUS, 3%; Royalties, 2%; IPVA, 2%; Receitas patrimoniais, 2%. (dados SEFAZ/SE-2010).

Foram arrecadados R\$ 172 milhões no Brasil só em ICMS no ano de 2006, segundo a COTEPE - Comissão Técnica Permanente do ICMS – CONFAZ – MF(2006).

A Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - COTEPE/ICMS, com sede no Distrito Federal, tem por finalidade realizar os trabalhos relacionados com a política e a administração do ICMS, visando ao estabelecimento de medidas uniformes e harmônicas no tratamento do referido imposto em todo o território nacional, bem como desincumbir-se de outros encargos atribuídos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

Antes existiam outros impostos que ao tempo foram sendo substituídos, é o caso do IVM (imposto sobre vendas mercantis), IVC (imposto sobre vendas e consignações) e ICM (imposto sobre circulação de mercadorias).

A importância desse imposto se deve ao fato da não-cumulatividade nas suas fases de circulação, ou seja, poderia o contribuinte se creditar dos valores pagos nas anteriores etapas do fato gerador, registrando sua ocorrência nos livros de escrituração fiscal.

A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, inciso II, instituiu o ICMS (Imposto sobre operação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), tratado também nos §§ 2º a 5º, do mesmo artigo da Carta Federal de 1988.

A Constituição Federal de 1988 permitiu com plenitude que cada Estado federado mediante LO (Lei Ordinária) elaborasse o chamado Regulamento do ICMS regra matriz tributária em vigor nos Estados. Esses regulamentos estão hierarquicamente submetidos à Carta Constitucional e ao Código Tributário Nacional.

O artigo 146 da CF/88 nos seus incisos que trata da expressão da Lei Complementar e sobre a competência da Emenda Constitucional nº 03 de 17 de março de 1993, trouxe ao ordenamento jurídico tributário, reconhecimento a sua regra matriz, modelado pela Lei Complementar 87 de 13/09/1996, a chamada Lei Kandir, finalmente atendeu a legalidade do anseio esperado deste imposto somente aos Estados e ao Distrito Federal, devendo esses entes federativos criar legislação própria e autônoma para gerir harmonicamente este tributo ante seus interesses sem ofender a norma constitucional maior.

Ainda sobre a Lei Kandir, destacamos no CTN, o seu artigo 4º que define assim:

Art.4º- A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I- a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II- a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Assim, CARRANZA coloca que o ICMS subdivide-se em três características:

- Circulação de mercadorias;
- Serviços de transportes interestaduais e intermunicipais;

- Prestação de serviços de comunicação, eletricidade e fornecimento de água.

Subdivididos, porém, abrange um só denominador de incidência do ICMS, que busca sempre a não cumulatividade e seletividade, como regra matriz.

Através do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, foi implementada inicialmente a Lei Complementar nº 44 em 07 de dezembro de 1983, logo derogada, e revigorada através do Decreto–Lei 406 de 31 de dezembro de 1968/68, restaurando o seu texto original, estabelecendo normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências.

O legislador percebeu que com a criação do ICMS, a autonomia dos Estados e do Distrito Federal, poderia avançar sobre o que antes passava despercebido alimentando tão somente União.

Desta forma o ICMS fazia aumentar substancialmente a arrecadação financeira destes e assim fomentando projetos e planejando investimentos em obras e serviços públicos necessários à população em todas as esferas da administração pública.

Sob os auspícios do poder executivo federal e estadual e dos poderes legislativo, federal e estadual tratou-se de alcançar através de normatização o que até então não era hipótese de incidência, avançando sobre energia elétrica, extração mineral, combustíveis, transportes, comunicação e água.

Surge o fato gerador como pré-condição mais importante para que os governos e as fazendas estaduais pudessem debater em nível do CONFAZ como operacionalizar e efetivar a cobrança deste imposto.

Destacou-se que o fato gerador mais comum era a saída de mercadorias do mesmo estabelecimento do contribuinte, que poderia ser pela venda, doação, troca, consignação, bonificação, brinde, transferências nas diversas modalidades, entre outros modelos considerados. A exceção do sinistro, devolução de mercadorias por prazo vencido ou avariado não invalidava o fato gerador destas. Todos esses modelos obrigatoriamente devem ser configurados nas documentações fiscais que lhes acompanham, pelos CFOP de cada natureza da operação realizada.

O que vem a ser CFOP (Códigos Fiscais de Operações e Prestações)?

Bem, nada mais é do que códigos numéricos que identificam as respectivas naturezas das operações de circulação de mercadorias e das prestações de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais e de comunicação (este último incidente quando o serviço for prestado de forma onerosa), além de energia elétrica e água.

As chamadas naturezas das operações ou prestações (CFOP) representam os verdadeiros motivos pelos quais as saídas ou entradas de mercadorias, ou produtos e serviços se processam devendo ser colocados em campo próprio da nota fiscal, documento obrigatório numa relação tributária, quando surge o fato gerador, emitida pelo sujeito passivo responsável pela operação, assim como as prestações de serviços realizados pelos contribuintes afetados, pelo ICMS.

Havendo o fato gerador nas suas mais diversas formas, se faz necessário e obrigatório a emissão do documento fiscal, ou seja, a nota fiscal para acobertar a mercadoria condizente de cada operação tornando-a legal perante o órgão fiscalizador quando da sua apresentação em trânsito ao fisco.

Ainda neste limiar quando o sujeito passivo da operação tributária, colocado na posição como fornecedor deixa de emitir a nota fiscal, seja na saída da mercadoria da indústria, ou de um estabelecimento para outro estabelecimento, de um estabelecimento a um contribuinte final ou ainda uma prestação de serviço ao consumidor, passa a existir um ilícito fiscal tributário, sendo possível a lavratura do devido auto de infração ou PAF (processo administrativo fiscal) elaborado pelo agente fiscal de acordo com a legislação pertinente.

Neste contexto o instituto da substituição tributária adveio como tábua de salvação para governos estaduais e do Distrito Federal com o pretexto de se evitar a crescente sonegação fiscal e a evasão de tributos, o descaminho e outros ilícitos também servindo para o indubitável aumento da arrecadação e da demanda financeira que esses precisavam tão necessário aos cofres públicos dos Estados e DF como se abordará no decorrer deste trabalho.

Conforme previsto na Constituição Federal de 1988, os Estados devem repassar aos municípios, 25% da receita arrecadada com ICMS. Assim os municípios também se beneficiariam dessa operacionalidade já que receberiam através de

determinação constitucional, um percentual financeiro que seria repassado mensalmente de uma parcela da arrecadação do ICMS.

O instituto da substituição tributária em suas duas modalidades a regressiva e a progressiva sem sombra de dúvida viriam a promover uma perfeita e efetiva saída sistemática das dificuldades que os Estados e as secretarias das fazendas estaduais e do Distrito Federal tinham em operacionalizar seu contingente funcional para fiscalizar efetivamente todos os contribuintes, de maneira saudável e efetiva, principalmente esta última modalidade.

A ST coloca um determinado sujeito, como responsável pelo cumprimento da obrigação tributária que normalmente seria de outro. Desta forma dá oportunidade ao Estado de se concentrar nos contribuintes necessários e mais importantes da cadeia econômica tributária que são os substitutos no lugar dos substituídos.

Firmado o convênio 66/88 e 107/89, estes regularam a matéria sob os auspícios da CF/88. A EC 03/93, qualificou no parágrafo 7º do artigo 150 da Carta Magna de 1988 e a Lei Complementar 87/96 no artigo 6º a consagração permanente do instituto da substituição tributária.

Atributos do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ): elaborar políticas e harmonizar procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Colaborar com o CMN-Conselho Monetário Nacional na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal, e na conjugação de métodos e planejamento operacional dos bancos públicos estaduais.

A constituição do CONFAZ é eminentemente formada pelos secretários estaduais das fazendas de cada Estado e do Distrito Federal, bem, como secretários de tributos dos Estados, Ministro de Estado da Fazenda, representando o governo federal e demais membros da área tributária, financeira e do tesouro nacional.

Segundo o Regulamento institucional compete ao conselho, entre outras atribuições, promover a celebração de convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do artigo 155, da Constituição Federal, de acordo com o previsto no §2º, inciso XII, alínea "g", do mesmo artigo e na Lei Complementar 24 de 07 de janeiro de 1975.

Promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), outras matérias de interesse estadual e do Distrito Federal. Promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF).

Os atributos do SINIEF é organizar, coletar dados, normatizar propostas, elaborar e distribuir dados básicos e essenciais formulando políticas econômico-fiscais, e aperfeiçoando permanentemente a máquina da administração. Promove estudos visando aperfeiçoar a Administração Tributária e o Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual.

A entrada do dispositivo da substituição tributária no texto constitucional gerou uma forte contrariedade jurídica entre os doutrinadores.

Com efeito, anteriormente a EC 03/93 a doutrina quase que a unanimidade proclamava a inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva. Contudo, após o advento da supra emenda que acrescentou ao § 7º ao artigo 150 da CF/88, sancionado pelo STF, a doutrina se dividiu entre aqueles que continuaram a não aceitar sua acomodação aos preceitos jurídicos tributários e princípios constitucionais e aqueles que por interesses vários optaram por se acomodar entendendo que era possível à restituição do imposto recolhido sem problema na hipótese de o fato gerador presumido não ocorrer.

Esse argumento foi o bastante para cooptar um grupo de doutrinadores acomodando a idéia antes apontada como inconstitucional agora constitucional.

No primeiro grupo, dos que apontam a inconstitucionalidade, figuram relevantes nomes como Geraldo Ataliba, Alcides Jorge Costa, Ives Gandra da Silva Martins, Hamilton Dias de Souza, José Eduardo Soares de Melo, entre outros.

No segundo e minoritário grupo, que antes entendiam ser a norma da substituição tributária inconstitucional, por atropelar a Lei Maior e tenderam pela constitucionalidade figuram Hugo de Brito Machado, Heron Arzua, Sacha Calmon Navarro Coelho, Aroldo Gomes de Matos, entre outros.

Mesmo sendo amparado por decisão consagrada do STF (Supremo Tribunal Federal) e mantida sob a condição do artigo 150, parágrafo 7º, CF/88, à substituição

tributária progressiva , ofende o preceito legal ao impor ao contribuinte o pagamento antecipado do tributo de fato impositivo que ainda não ocorreu, entrando em rota de colisão com a legalidade constitucional ferindo o princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

Este trabalho observará o valor efetivo da criação da Substituição Tributária positivado na sua modalidade progressiva a fim de constatar o fortalecimento arrecadatório da máquina tributária estadual e do Distrito Federal, mas, valorizar os ditames dos princípios constitucionais contidos na Carta Magna, como regra matriz de uma obediência hierárquica ao estado democrático de direito, não podendo em nome de condicionantes políticos, o próprio Estado ferir o texto constitucional, arbitrariamente quando as secretarias de Estado da fazenda impõem seu poder ditatorial arrecadando de forma arbitrária ao arrepio da lei e dos princípios constitucionais voltando aos tempos do poder do monarca, da imposição do Estado absolutista aos servos, ferindo através da substituição tributária progressiva ou “para frente” o texto da constituição, antes inconstitucional, agora norma constitucional.

Sendo um estudo onde os métodos utilizados fora a pesquisa bibliográfica e exploratória, a presente monografia será dividida em três partes, sendo a primeira a Introdução, a segunda parte é do capítulo 2º ao 8º, os quais compõem o Referencial Teórico e a terceira parte é o nono capítulo, o qual é a conclusão, conforme pode se ver a seguir.

2 CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

É o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie. (BORBA, 2007, pag. 281).

2.1. Direito Tributário

É o conjunto das leis que regulam a arrecadação dos tributos (taxas, impostos e contribuição de melhoria), bem como regula procedimentos para sua fiscalização. Estabelece a relação jurídica entre o Estado, sujeito ativo e o contribuinte ou o responsável colocado como sujeito passivo da relação tributária referente ao fator gerador.

Através dos princípios e das normas tributárias tem-se imposição do poder do Estado de tributar e o fisco procederem à arrecadação desses tributos, ponderando e avaliando os procedimentos na relação jurídica tributária, em que o Estado e os contribuintes se relacionam juridicamente para cumprirem, um pela obrigação de tributar que consiste numa obrigação de dar, levar a pecúnia aos cofres públicos e outro de cumprir uma obrigação de fazer ou não fazer (emitir notas fiscais, etc).

Para satisfazer as suas atividades econômicas, a sociedade busca obter recursos financeiros através da venda da sua mão-de-obra, ou seja, o trabalho. Já o Estado para efetivar suas obrigações, tributa o patrimônio privado dos particulares, sem, contudo efetuar uma contraprestação condizente, equilibrada, correta, impessoal, transparente, eficaz e moral ao montante arrecadado.

A ordem normativa tributária foi tratada genericamente pelo constituinte originário na Constituição Federal, deixando para efetivar a completude do texto legal pela lei complementar que pontualmente situou-se no Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966.

O sistema constitucional tributário está contido no Título VI, "da tributação", que vai dos artigos 145 a 162 da CF/88 e "do orçamento financeiro", abrangido pelos artigos 163 a 169 da CF/88.

O Direito Tributário e a Constituição se coadunam intrinsecamente no que pertine aos direitos individuais.

2.2 Fontes do Direito Tributário

2.2.1 Fontes Primárias

As fontes primárias do direito tributário são as seguintes:

- Constituição Federal - Estabelece as competências tributárias aos entes políticos e seus limites;
- Emendas constitucionais – podem alterar dentro dos limites estabelecido pelo poder constituinte originário (art.60, §4º, CF/88);
- Tratados e Convenções internacionais (art.98, CF/88) – revogam e modificam a legislação tributária interna e as leis que lhes forem posteriores devem adequar-se a eles;
- Leis Complementares (art.146 e 146-A, CF/88) que dispõe sobre:
 - I- conflitos de competência entre entes federativos;
 - II- limitações constitucionais ao poder de tributar;
 - III- normas gerais em matéria de legislação tributária;
 - IV- tratamento tributário do ato cooperativo praticados pelas sociedades cooperativas;
 - V- tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as de pequenos portes;
 - VI- estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência da União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.
- Leis ordinárias- São veículos normativos que institui, aumenta ou extingui tributos;
- Leis delegadas - São elaboradas pelo presidente da República sobre matérias específicas (art.68, CF/88);
- MP (Medida Provisória) - São editadas pelo presidente da República nos casos de urgência e de relevância, tendo força de lei ordinária. Devem ser apreciadas em cada uma das casas do Congresso Nacional no prazo de 60 dias. (art.62, CF/88);
- Decretos legislativos - São atos privativos em matéria do Congresso Nacional como os Tratados e Convenções Internacionais, os quais serão pronunciados por meios de decretos legislativos, promulgados pelo presidente do Senado;

- Resoluções do Senado Federal - estabelecem as alíquotas mínimas e máximas do ICMS nas operações internas, resolvem conflitos de Estados membros (art.155, §2º, IV e V, “a” e “b”, CF/88). Fixam alíquotas do ITCMD (art.155, I, c/c §1º, IV, CF/88) e alíquotas mínimas do IPVA (art.155, §6º, I, CF/88).

2.2.2 Fontes Secundárias

Quanto às fontes secundárias pode-se elencar:

- Decretos - editadas pelo chefe do executivo para cumprimento de leis tributárias;
- Normas complementares - objetiva explicar leis, tratados e convenções internacionais e os decretos (art. 100, CF/1988).

2.3 Integração da Legislação Tributária (ART. 108, CTN)

A integração é o processo pelo qual o intérprete preenche as omissões ou lacunas da lei, uma vez que o ordenamento jurídico não pode possuir lacunas, devendo ser seguida a seguinte ordem de utilização das técnicas para proceder a integração: Analogia, princípios gerais de direito tributário, princípios gerais de direito público e equidade.

2.4 Conceito de Tributo

“É toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.(art. 3º, CTN, 2011, p. 507).

Segundo, TORRES (2008):

[...] tributo é a prestação pecuniária {...} sob as diretrizes constitucionais da capacidade contributiva de custo benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção da receita para as necessidades públicas ou atividades protegidas pelo Estado, é exigida de quem tenha realizado o fato descritivo em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição Federal de 1988.(p.334).

Coloca MARTINS(2007): “Não se trata de obrigação de fazer ou não fazer”. (p.150).

No entender de FABRETTI (2002):

[...]que não se constitua em sanção por ato ilícito, pois nesse caso o pagamento compulsório corresponde a multa por infração fiscal e não a tributo. A multa não faz parte da receita tributária, mas das receitas diversas.(Lei 4.320/64,p.36).

No entendimento de MACHADO (2004):

[...] são elementos de tributos, a prestação pecuniária de pagar tributos se dá por meio de uma imposição estatal sobre o contribuinte decorrente do exercício de “poder de império”, representado por uma prestação pecuniária, valor expressado em moeda paga ao Estado. (p.69).

Temos então cinco espécies de tributos de acordo com o entendimento do STF, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, de acordo com a visão do STF.

2.5 Das Limitações do Poder de Tributar

Segundo REGO (2011- CF interpretada). As limitações ao poder de tributar são verdadeiras vedações à atuação do Estado em relação a tributação.(p.864).

O legislador constituinte optou por inserir expressamente no texto constitucional o conjunto de princípios e regras voltados para proteção do contribuinte. Várias as limitações aqui constante são consideradas como cláusulas pétreas pela doutrina, sendo, inclusive, algumas, como o princípio da anterioridade, já expressamente reconhecidas como tal pelo Supremo Tribunal Federal.

Os princípios são uns dos primeiros aspectos a ser observados, pois norteiam as competências dos entes políticos. E as imunidades que são regras que privilegiam ou proíbem a cobrança de certos tributos sobre certos de bens, pessoas ou fatos que incorrem, a fim de proteger de acordo com o amparo da letra constitucional.

3 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.

3.1 Princípio da Legalidade;

Este princípio contido no artigo 150, I, CF/88, consiste num dos fundamentos do Estado Democrático de Direito que é uma conquista na medida em que limita a vontade de algumas condutas no que com cerne a fixação da obrigatoriedade das condutas. Coloca a conduta do cidadão em compartilhar seu patrimônio com o poder público no sentido da obrigação não pode ficar adstrito à edição da lei pertinente.

No campo tributário este princípio impõe que ninguém é obrigado ou se sujeitar a pagar tributo sem que haja definição em lei para que se faça. Também, não dá o direito de condutas impositivas, a pessoas políticas criar tributos sem lei anterior que o defina, o que vale dizer que tem que haver previsão de sua hipótese de incidência, fato gerador, sujeito ativo e passivo e uma perfeita base de cálculo.

3.2 Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária (art.150, II, CF/88);

O princípio da irretroatividade tributária, também conhecido apenas como irretroatividade, é o princípio de Direito Tributário que estabelece que não haverá cobrança de tributo sobre fatos que aconteceram antes da entrada em vigor da lei que o instituiu. Segundo a doutrina majoritária, tal princípio decorre da ideia de irretroatividade das normas, segundo a Constituição, art. 5º, segundo a qual "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada". De forma mais específica, a irretroatividade tributária encontra seu fundamento legal na Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, III, "a": "Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios":

III - cobrar tributos:

a) "em relação aos fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei em que os houver instituído ou aumentado".

3.3 Princípio da Anterioridade da Lei Tributária (art. 150, III, "b", CF/88; art. 9, III, CTN);

Segundo CARRAZZA (2004): "Este princípio é exclusivamente tributário, vigorando tão somente ao campo da tributação, seja ele federal, estadual, municipal ou distrital" (p. 175).

SILVA NETO (2004), ensina: “[...], com efeito, enquanto para os demais ramos do Direito a pura vigência de seus textos de lei já os torna factivelmente exigíveis, pois aptos à produção de efeitos a partir de referida vigência, as normas jurídicas tributárias, que criem ou majorem, para fins de cumprimento ao princípio em tela, não exigem previsão sobre aquele momento, mas quanto ao de vincular ou de incidir sobre os casos concretos” (p. 132).

Está delineado no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal, *in verbis*:

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

III - cobrar tributos: [...];

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b”.

O princípio da anterioridade tributária disciplina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão proibidos de cobrar qualquer tributo no mesmo exercício financeiro, ou antes, de noventa dias da data de publicação da lei que os institui ou aumenta.

3.4 Princípio da Noventena ou Nonagesimal ou da Anterioridade

Nonagesimal. (art. 150, III, “c”, CF/88);

A Emenda Constitucional nº 42/03 introduzir alteração no art. 150, III da Constituição Federal, incorporando-lhe a alínea “c” e alterando a redação do seu § 1º.

Assim, após a referida alteração, o texto constitucional nestes pontos passou a ter a seguinte III- cobrar tributo: redação:

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

III- cobrar tributo:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o dispositivo na alínea b.

§1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos artigos 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154 II; e a vedação do inciso III, "c"; nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos artigos. 155, III, e 156, I.

Com base na nova previsão constitucional a criação ou o aumento de tributos deve, de forma prática, se pautar pelo princípio da noventena, cuja determinação estabelece o seguinte regramento geral:

a) Se a lei que cria ou aumenta tributo for publicada até o dia 03 de outubro, a exigibilidade será possível a partir do dia 1º de janeiro do ano seguinte ao da publicação, havendo no caso para a eficácia normativa de uma "vacatio" mínima de 90 (noventa) dias. Pode-se dizer que neste intervalo (de 1º de janeiro até o dia 03 de outubro) prevalece apenas o princípio da anterioridade.

b) Por outro enfoque, se a lei for publicada após o dia 04 de outubro e até o dia 31 de dezembro, como regra, a exigibilidade somente será viável depois de decorrido o prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da referida publicação (princípio da noventena). Assim, se houver a publicação do texto legal em 04 de outubro o tributo somente poderá ser cobrado após o dia 02 de janeiro do ano seguinte e assim sucessivamente, até a data limite de publicação em 31 de dezembro, quando o tributo será exigido em 31 de março ou 1º de abril do ano seguinte (a variação ocorre pelo fato de ser ou não ano bissexto). Deve ser bem esclarecido que é necessário o cumprimento da "vacatio" constitucional de 90 (noventa) dias, ou, como já se convencionou denominar, observar o princípio da "noventena".

3.5 Princípio da Igualdade ou da Isonomia;

No caput do artigo 5º, da nossa Carta Magna, coloca a todos uma convivência harmoniosa, pacífica e tratamento igualitário a todos sem distinção.

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.

Conceder somente às instituições financeiras a possibilidade de reduzir a base de cálculo do tributo, através de deduções e outros benefícios, sem estender este privilégio aos demais contribuintes, é desrespeitar, cabalmente, a Constituição Federal, ferindo o princípio da isonomia e da igualdade tributária.

A Constituição, ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional, reforça, impondo ainda mais vigor na norma acima descrita, quando veda aos entes públicos da Federação, a instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram em posição de equivalência, prescrevendo a proibição nos termos.

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

I- [...] omissis;

III- Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou da função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio de que todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante.

3.6 Princípio do Direito à Proteção Jurisdicional;

É o direito dado aos indivíduos de buscar o Poder Judiciário, quando houver a criação de algum tributo que contrarie algum fundamento constitucional, ou então, ache o tributo indevido, ilegal ou arbitrário. Também é consagrado o direito de ampla defesa, para comprovar as licitudes dos atos tributários.

São os enquadramentos e a tipificação dos crimes relativos ao Direito Tributário, como a sonegação fiscal, apropriação indébita de tributos etc., a personalidade da pena e seus desdobramentos como: a perda dos bens, multa, privação ou restrição da liberdade, suspensão ou interdição de direitos etc.

3.7 Princípio do Direito Penal Tributário;

São os enquadramentos e a tipificação dos crimes relativos ao Direito Tributário, como a sonegação fiscal, apropriação indébita de tributos etc., a personalidade da pena e seus desdobramentos como: a perda dos bens, multa, privação ou restrição da liberdade, suspensão ou interdição de direitos etc.

3.8 Princípio da Uniformidade Geográfica Tributária (art.10, CTN);

“Art. 10. É vedado á União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município”.

Em princípio, o que se extrai do Inciso I, do art. 151 da CF, e do art. 10 do CTN, é que a União não pode instituir tributo que não seja comum a todas as entidades federativas, compreendendo-se nessa definição, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições sociais, como PIS, COFINS, CSLL, CIDE, etc. A União não pode estabelecer privilégio ou vantagem a qualquer unidade estatal em prejuízo de outra, sendo permitido apenas a permissão de incentivos fiscais para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

3.9 Princípio da Proibição de Confisco;

O confisco pode ficar caracterizado quando a base econômica sofre tributação tão elevada a ponto de implicar a transferência da propriedade do bem ou direito do contribuinte para o fisco. Tal fenômeno pode consumir-se imediatamente ou no decurso de pequeno espaço de tempo.

O artigo 150, inciso IV, da Constituição, do capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional, da Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar, consagra o Princípio do Não-Confisco.

Trata-se de uma inovação no Sistema Tributário Nacional, visto que o constituinte de 1988 preocupou-se em conferir à sociedade um elemento positivo que impossibilitasse o livre alvedrio estatal na instituição de tributos.

Não se trata de um princípio específico dirigido apenas a um ente federativo. Ele é dirigido às quatro esferas federativas da República, a saber: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Insera-se dessa forma como um contrapeso ao poder de tributar. Por ser este parte do poder político estatal, é aquele, de forma ampla, uma barreira de que os detentores deste não podem dispor livremente.

É uma norma dirigida ao Estado como forma de garantir ao contribuinte limites para a ação estatal. Impede o livre-arbítrio do legislador na instituição de tributos. O confisco realizado pelo estado se dá quando o tributo extrapola o limite do

razoável o que será tido como inconstitucional, devendo a lei instituidora ser extirpada do ordenamento jurídico pátrio.

Em sua lição de MACHADO, 2003, reforça o exposto acima: "Os princípios jurídicos da tributação existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder de Tributar pertencente ao Estado" (p. 45).

3.10 Princípio da Progressividade;

Trata-se de um Princípio que consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota aplicável, na medida em que há o aumento da base de cálculo.

No Direito Tributário brasileiro vigente, este princípio aplica-se ao Imposto de Renda, ao Imposto Territorial Rural, ao Imposto Predial Territorial Urbano, ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e as taxas, segundo o STF.

Pelo princípio em tela, as alíquotas progressivas crescem de acordo com a base de cálculo e são fixadas em percentuais variáveis, conforme o valor da matéria tributada.

3.11 Princípio da Não-Cumulatividade e da Seletividade;

O princípio da não cumulatividade é aplicado em relação ao ICMS, ao IPI, aos impostos residuais e as contribuições sociais residuais, conforme dispõem os artigos. 153, § 3º, inciso II; 154, inciso I; 155, §2º, inciso I e 195, §4º, todos da Constituição Federal de 1988.

Este princípio diz que o ICMS, IPI e Impostos Residuais da União se deve compensar 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. Assim de acordo com esse princípio, o valor tributário realmente devido é aquele que resulta da compensação, entre os tributos incidentes nas operações/serviços praticados pelo contribuinte, com as anteriores aquisições de bens e serviços, num determinado período.

Quanto ao princípio da seletividade, trata-se de princípio que visa assegurar avançada técnica fiscal de incidência tributária, permitindo à administração aplicar alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade dos produtos. Destarte, por meio de um mecanismo de alíquotas seletivas, os produtos de consumo supérfluos

podem receber maior carga impositiva, enquanto produtos essenciais são menos onerados pela tributação.

3.12 Princípio da Ilimitabilidade ao Tráfego de Pessoas ou Bens;

Por disposição constitucional, União, Estado, Distrito Federal e Município não podem estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvado a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

3.13 Princípio da Base de Cálculo (art. 145, § 2º, CF/88; art. 77, CTN).

Com base neste princípio contido no artigo 145, §2º, CF/88 e artigo 77, CTN, que diz que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Desta forma visa tão somente a evitar a criação de impostos rotulados de taxas, não obstante dicção contida no artigo 4º, I, do Código Tributário nacional, de que a denominação independe para determinação tributária. Observa-se que a própria natureza de contra prestação da taxa impede a utilização de bases de cálculo como renda, vendas de mercadorias e outras modalidades, pois, típicas de impostos não se prestam para mensurar o custo da atuação estatal passível de custeio por taxas de que trata o supramencionado artigo.

4 LEGITIMIDADE

Legitimidade tem o sentido de justiça ou de racionalidade, o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal autoriza o Estado-União a instituir a cobrança de tributos, e vai além, quando aduz o princípio da legalidade formal e material.

A formal obriga que esteja norma no ordenamento jurídico como regra matriz imposta pelo legislador, bem como pelos órgãos legiferantes.

Quanto a material se faz necessário que estejam todos os aspectos importantes, para se definir quem vai ser atingido com o recolhimento do imposto, seu valor, a quem se destina e o seu objetivo.

4.1 Legitimidade Ativa e Passiva

Na norma processual a relação jurídica controvertida (*res in judicium deducta*) se põe a buscar o direito material, sob o aspecto da realidade é a institucionalização do objeto do processo, causa pela qual somente apresentam legitimidade ativa e passiva, as pessoas que sejam titulares de direito da relação jurídica substancial posta como objeto do juízo na lei processual.

Não é razoável admitir-se que alguém possua o dever de juridicamente arcar com o ônus do tributo, realize o fato gerador respectivo e não seja dotado de legitimidade para discutir essa exigência.

Se o contribuinte substituído realiza o fato gerador, e se tem o dever de arcar com o ônus do tributo, que é o imposto retido e recolhido aos cofres públicos pelo substituto, claro e evidente que participa da relação como sujeito passivo da obrigação tributária, desta forma tendo total interesse em questionar sua validade.

No direito tributário, estabelece que no texto dos artigos 119 e art. 121, ambos do CTN que somente cabe à entidade de direito público legitimada pela legislação exigir o tributo e a pessoa física ou jurídica que, por manter relação direta com o respectivo fato gerador do imposto, está obrigada ao seu pagamento.

Descreve o artigo 119 do CTN, sobre o sujeito ativo: “Sujeito ativo da obrigação é a União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e fundações públicas, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Nesse sentido, dispõe a Lei Complementar nº 87/96, chamada Lei Kandir a quem a Constituição Federal confia à uniformidade na disciplina do ICMS.

Tem o artigo 4º, LC em tela que: Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que [...] se iniciem no exterior.

Então, sujeito passivo é o contribuinte de jure da obrigação tributária. Na verdade, na hipótese de operação que envolva um negócio jurídico pela entrega de um produto ou serviço.

Em vista do que precede, tem pretensão de restituição contra o Estado somente aquele a quem a lei impõe a obrigação de pagar o imposto.

No âmbito da substituição tributária o substituto dificilmente questionará o regime sobre a antecipação tributária do recolhimento do ICMS relativo ao fator gerador, o qual participou como mero repassador de imposto ao cofre público.

O substituído, este sim o verdadeiro contribuinte que realizou, ou realizará provavelmente o fato gerador tributável, e tem o patrimônio gravado, não pode ter seu direito cerceado, sendo este o legitimado ativo.

Nesse contexto, a pretensão voltada para a obtenção de um provimento jurisdicional, a quem se impõe a obrigação do pagamento do tributo, defere-se o correlato poder de exigir sua restituição, quando a exigência fiscal se mostre ao desamparo da lei.

Encerrando esse capítulo devemos observar que o artigo 166 do CTN, impõe legitimidade para repetir o indébito a qualquer dos contribuintes, substituto ou substituído.

Coloca o artigo 166, CTN:

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

A quem pagou indevidamente tributo aufere direito a restituição desta quantia corrigida, sem, contudo precisar interpor ação cautelar de protesto com finalidade de assegurar direito líquido e certo. Necessário se fará para devolução, a instauração de um processo administrativo ou judicial.

A prova de haver assumido o ônus do tributo, uma simples anulatória de lançamento tributário, declaratória de inexistência de relação jurídica, a legitimidade lhe é o suficiente tanto para substituído quanto o substituto.

5 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Quando uma pessoa revestida de poder jurídico instituído por lei (sujeito ativo) impõe a outra pessoa, ou um grupo determinado (sujeito passivo) a exigência do cumprimento de uma prestação possível, lícita, determinável e possuindo expressões econômicas (objeto), significa obrigação tributária.

Segundo BORBA, 2007: O Código Tributário Nacional, em seu artigo 113, classifica a obrigação tributária em principal e acessória (p.85).

Esta obrigação tributária é um vínculo jurídico onde o Estado amparado na legislação tributária pertinente auferir do particular uma prestação tributária positiva ou negativa.

O pagamento de tributos é interposto aos contribuintes através de uma série de critérios e mecanismos administrativos que o Direito Tributário estuda e classifica.

Segundo SABBAG (2010): O Direito Tributário é o conjunto de normas que regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos (p.37).

5.1 Obrigação Tributária Principal

Segundo CTN, 2006:

Obrigação tributária principal é a que surge com a ocorrência do fato gerador, e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária através de ação fiscal e extingue-se juntamente com o pagamento do crédito dela decorrente (p.22).

Ex: realizar o pagamento em pecúnia do tributo ou da penalidade decorrente de uma ação fiscal (multa).

5.2 Obrigação Tributária Acessória

É a que deriva da legislação tributária e tem por objeto o cumprimento de prestações, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

Ex: quando deixa de emitir nota fiscal, deixa de escriturar movimento fiscal em livro próprio, receber mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal obrigatória.

A obrigação acessória não cumprida converte-se em principal no que se refere ao pagamento da penalidade pecuniária. A dispensa do pagamento do tributo, não desobriga o contribuinte do cumprimento da obrigação acessória prevista na lei.

6 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

É aquele que determina a origem e o surgimento da obrigação tributária.

Podemos considerar que o fato gerador do ICMS é a operação relativa a circulação de mercadorias e serviços de transportes e comunicação. Esta é realizada pelo sujeito passivo da operação.

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

Quando o sujeito passivo da obrigação tributária recolhe aos cofres públicos dinheiro em forma de tributo, esta operação se dá em virtude da ocorrência do fato gerador.

Quando o contribuinte, sujeito passivo adquire uma mercadoria ou faz uso de prestação de serviços, ele está preconizando um fato gerador no modelo de ICMS que se dá através de operação relativa à circulação de mercadorias e serviços.

Fato gerador é aquele que determina a origem e o surgimento da obrigação tributária. E o que caracteriza este instituto é a previsão em lei, a constituição de circunstância geradora de um fato jurídico que para o direito tributário impõe um fato econômico de relevância jurídica, o que instaura um fato determinante da obrigação “ex lege” de recolher o tributo.

A classificação do fato gerador não apresenta relevância jurídica ou prática adotado o pensamento da maioria dos autores. Bem como a outra divisão em instantâneo e periódico ou complexivo.

Coloca HÁRADA, 2006:

Instantâneo são os fatos geradores que se exaurem instantaneamente e se repetem toda vez que ocorrer tal fato. Por exemplo, no caso de ICMS, a venda da mercadoria pelo industrial ao atacadista; do atacadista ao varejista; do varejista ao consumidor, etc.; em cada uma dessas operações, instantaneamente, ocorre o fato gerador. Periódico ou complexivos são os fatos geradores apenas periodicamente, em dado momento determinado pela lei. Por exemplo, no caso do imposto de predial e territorial urbano, imposto de renda, etc.(p.160).

6.1 Responsabilidade Tributária

De acordo com o artigo 121 do CTN, O responsável tributário são todos os sujeitos passivos determinados pela lei. O sujeito passivo do tributo mantém uma

relação direta ou indireta com o surgimento do fato gerador que eleito pelo legislador foi colocado no pólo passivo, mesmo não tendo inicialmente praticado o fato gerador, mas que participando com sua capacidade contributiva oferecendo e extraindo o proveito econômico para sua realização. Na verdade tanto o responsável como o contribuinte, estão entrelaçados numa relação jurídica tributária formal.

Nas palavras HARADA (2008), responsabilidade tributária é:

[...] consiste no dever de o contribuinte, sujeito passivo natural, tornar efetiva a prestação de dar, consiste no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal), ou a prestação de fazer ou não fazer, imposta pela legislação tributária no interesse da fiscalização ou arrecadação tributária (obrigações acessória) (p.158).

Na doutrina a figura do responsável tributário tem forma e definição própria que mesmo não estando integralmente ligado ao fato imponible tem responsabilidade no que tange a lei pertinente e também ao recolhimento do tributo.

Desta forma tanto o responsável como o contribuinte tem condições próprias e, portanto, não se confundem.

7 SUJEITO ATIVO, CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA.

Conforme preceitua o artigo 119 do CTN, Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

É aquele que tem o direito de exigir a obrigação tributária imposta ao sujeito passivo, é o credor, ou seja, o que integra o pólo ativo da relação jurídica tributária.

Ainda, o sujeito ativo é a pessoa incumbida do direito subjetivo de promover a cobrança do tributo.

É por isso que nas hipóteses de repercussão jurídica, têm legitimidade para discutir a forma de tributação não apenas o substituto, mas também o substituído, porquanto o substituído não está legalmente obrigado a suportar transferência de tributo indevido, ou maior que o devido. E, nas hipóteses de repercussão econômica, ainda que haja transferência do ônus do tributo, a legitimidade é somente do sujeito passivo.

Para determinar a legitimidade ativa ad causam em cada caso, portanto, essencial é saber: a) a natureza da transferência do ônus tributário; b) o tipo de ação intentada contra a exigência.

7.1 Sujeito Passivo Direto, Capacidade Tributária Passiva.

No que se refere ao sujeito passivo direto, é este o contribuinte, ou seja, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador tributário, fato típico prescrito na lei. (art.121, CTN).

Se o sujeito passivo direto não cumpre com a obrigação tributária, será responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação. Já o responsável será o tema do próximo item.

7.2. Sujeito Passivo Indireto.

O sujeito passivo indireto é o responsável pelo pagamento do tributo, ou seja, aquele que não se reveste necessariamente na condição de contribuinte, tendo relação indireta com o fato tributável.

Devido a uma disposição legal, a obrigação tributária é atribuída a uma pessoa diversa daquela relacionada com o ato ou negócio jurídico tributado, sendo neste caso a própria lei que substitui o sujeito passivo direto pelo indireto.

O Estado tem legitimidade, bem como interesse de cobrar o tributo que é sua obrigação legal de diversos contribuintes, se dando a sujeição passiva indireta.

A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades. São elas: Transferência e Substituição.

7.3 Transferência

Ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), contudo, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto).

A transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade.

a) Solidariedade que é a hipótese em que duas ou mais pessoas seja simultaneamente obrigada pela mesma obrigação. No caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário), o Município pode cobrar o imposto predial (IPTU) de qualquer dos proprietários, à sua escolha;

b) Sucessão é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original. Esse desaparecimento pode ser por morte do primeiro devedor (a obrigação se transfere aos herdeiros) ou por venda do imóvel ou estabelecimento tributado (a obrigação se transfere ao comprador).

Da não incidência do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias ou bens da mesma empresa posterior a edição da Lei Complementar 87/96 a chamada “Lei Kandir”.

O fato gerador nessas operações só terá incidência se houver hipótese de ocorrência de circulação de mercadoria ou bens.

Observe que tem que haver efetiva circulação para que o negócio jurídico que efetiva a transferência de titularidade ou de posse, no caso interestadual demarque a incidência de imposto. Por simples razão é que a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa, caracteriza-se como mero transporte e, assim, intributável por meio de ICMS. Bastante informar que a observação acima se impõe a circulação interna, diferentemente quando se tratar da interestadual quando necessário colocar o destaque do imposto no DANFE emitido pela remetente para acompanhar a mercadoria ou o bem.

Se bem observarmos, quando se faz este tipo de operação de transferência de mercadoria ou bem, mesmo para integração ao patrimônio da empresa a nível interestadual, para o mesmo titular, haverá necessidade do destaque do imposto na documentação fiscal que acompanha a mercadoria, pois difere a pessoa jurídica da empresa, o CNPJ, a inscrição estadual, endereço, e mais uma série de condicionantes, ou seja, há uma radical mudança em todos os aspectos jurídico da empresa, o que denota uma minuciosa observação para fins de fiscalização das fazendas estaduais.

A mera saída física interna, ou seja, para o mesmo município ou Estado da mercadoria do estabelecimento não constitui “circulação”, para efeito de incidência do ICMS que pressupõe a transferência da propriedade ou posse dos bens, ou seja, a mudança de sua titularidade por força de uma operação jurídica, tal como: compra, venda, doação, permuta. Esta condição já foi pacificada pela jurisprudência dos tribunais.

O Supremo Tribunal Federal se pronunciou no AI 131.941-1 Relator Ministro Marco Aurélio assim:

O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão ‘operações’, bem como a designação do imposto, no que consagra o vocabulário ‘mercadoria’ é conducente à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimenta frangos. (un. DJ 19.4.91, p. 4583)

No mesmo sentido o Superior Tribunal de Justiça, como se verifica da Súmula 166, editada em 1996: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Nova controvérsia surgiu após a edição da LC 87/96, sob a questão que teve sua reabertura pela insurgência de alguns Estados que questionaram que a súmula 166, bem como demais jurisprudências estariam ultrapassadas, porque a referida lei tratou a incidência do ICMS de forma diferente da legislação anterior, pois no artigo 12 está consignado:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

“I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.(LC 87/96).

Alegam também, que a Súmula não se aplica às operações interestaduais, pois não haveria impedimento de que, nesta hipótese, a filial venha a ser considerada “estabelecimento autônomo”, para fins de tributação por via do ICMS.

Fortalecendo os argumentos dos Estados, não existiriam prejuízos a nenhum ente federado onde originasse a circulação da mercadoria ou bem, já que o remetente recolheria o tributo ao Estado de origem e o destinatário da mesma considerando a apuração do diferencial de alíquota constante na documentação fiscal obrigatória que estivesse acompanhando a mercadoria.

Contudo, o STJ não aceitou os novos argumentos das fazendas estaduais e vem mantendo sua antiga posição.

8 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

8.1 Conceito

Substituição Tributária (ST) é um instituto criado e praticado pelas Unidades da Federação antes do advento da atual Constituição Federal de 1988, por intermédio de legislação infraconstitucional, ou seja, de Convênios e Protocolos celebrados entre os secretários de fazenda estaduais.

Ao contribuinte do imposto ou depositário a qualquer título a Lei estadual atribuiu responsabilidade pelo pagamento tornando-o substituto tributário.

Este instituto foi duramente criticado na sua criação por doutrinadores e contribuintes que alegaram não ser revestido de constitucionalidade e legitimidade. Desta maneira argüiu-se em juízo a sua imprevisibilidade constitucional e de lei complementar para a sua implementação.

Não obstante o STF (Supremo Tribunal Federal) bateu o martelo concedendo-lhe o que faltava para sua legalidade, ou seja, tornou o que era intitulada norma inconstitucional em constitucional.

Interpretando literalmente esse novo dispositivo, os Estados membros celebraram o Convênio 13/97 de ICMS, pelo qual somente restituíam o valor recolhido caso o fato gerador não se realizasse por completo, e não quando ele se realizasse com um valor (base de cálculo) menor do que o presumido na pauta fiscal. Essa matéria chegou ao STF por meio da ADI 1.851/AL, quando foi declarada a constitucionalidade da previsão, onde o Ministro Ilmar Galvão, relator da ADIN, manifestou-se no sentido de que a restituição do ICMS cobrado a maior era mero "benefício tributário", e que, portanto, sua vedação não ofendia qualquer preceito constitucional. Considerou, ainda, que era imperioso para a edição do Convênio, que prevenia a Guerra Fiscal, a inclusão de dispositivos que vedassem a restituição do tributo recolhido em valor superior àquele que seria realmente devido pela operação.

Portanto, a constitucionalidade das normas que vedavam a restituição do tributo cobrado indevidamente seria mantida em razão de tratar-se de cláusula necessária para a edição de um Convênio que primara por um objetivo maior, qual seja, o de prevenção da Guerra Fiscal.

Desta forma o contribuinte substituído só tem direito à restituição do valor recolhido em regime de substituição tributária progressiva quando o fato gerador não se realizar, afastada a possibilidade de compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da operação substituída.

A defesa dos que se sentia no direito de não atender as insinuações de que é sua a responsabilidade dessa obrigação criaram litígios cada vez mais relevantes e acirrados junto aos tribunais, alegando constitucionalmente o que a lei maior não encontra respaldo jurídico da legitimidade ativa ad causam.

Equívocos jurídicos das correntes favoráveis vêm negando tal critério retirando direitos dos sujeitos passivos dessas obrigações, ou seja, dos que integram como sujeito passivo diante do instituto da substituição tributária progressiva, negando-lhes direitos a sujeição da legitimidade.

Veja-se o que dispõe o artigo 5.º, XXXV, CF/88: A Lei não excluirá de apreciação do Judiciário, lesão ou ameaça a direito.

Oferecer ao sujeito passivo na substituição tributária o amparo para interposição do direito de reter ou reaver o tributo recolhido a maior o sem a ocorrência do fato gerador quando este é obrigado ao ônus do pagamento da hipótese tributária da legitimidade ativa ad causam, alarga o direito posto no artigo supramencionado.

8.2. Substituição Tributária e sua Ocorrência.

Ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja no polo passivo em relação ao ato, fato ou negócio jurídico tributado. Nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.

A substituição tributária é o regime no qual há transferência, por lei, da titularidade do dever jurídico de recolher o tributo. Atribui-se a outrem, que não o contribuinte, o dever de recolher o tributo, assegurando-lhe meios de cobrar o tributo daquele que efetivamente realizou o fato signo presuntivo de capacidade contributiva.

Considerando a doutrina majoritária a definição de Substituição Tributária é pacífica. É um regime de tributação pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em operações de venda de bens ou prestações de serviços é conferida a outro contribuinte que não está na relação tributária.

8.3 Contribuinte Substituto e Substituído.

Este primeiro é o que se coloca na posição de realizar a retenção do ICMS, já o segundo é o que nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações ou prestações subsequentes sofre a retenção.

Na substituição tributária “para frente ou para trás” que encontra repercussão na previsão legal da regra jurídica do direito tributário onde o sujeito passivo, substituído é colocado como aquele que realizou o fato tributável e sobre o qual recai a presunção do fato gerador e a obrigação para suportar o ônus pecuniário pelo pagamento do tributo.

O Contribuinte substituído é aquele beneficiado pelo diferimento do imposto nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, e nas operações ou prestações subsequentes na retenção.

8.4 Substituição Tributária Regressiva “Para Trás”.

Quando o dever jurídico de recolher o tributo decorre após o fato gerador da obrigação tributária, diz-se que houve uma substituição tributária regressiva “para trás”.

É o caso da retenção do imposto de renda, da contribuição sobre folha de salários ou do imposto sobre serviços, feita por empregadores e tomadores de serviços em geral. É também exemplo o pagamento da contribuição previdenciária devida pelo produtor rural, por parte da indústria que beneficia produtos rurais.

Previsto pelo artigo 6º, §3º, do Decreto-lei 406/68, com a redação da Lei Complementar nº 44/83, ocorre quando o adquirente da mercadoria substitui o alienante, que se encontra, na linha relativa a mercadoria, onde o substituto recolhe o imposto pelo fato gerador já ocorrido.

A substituição tributária “para trás” que também chamada de diferimento foi admitida pelo legislador.

Segundo, MELO (2003):

Na substituição regressiva, a lei tem atribuído a responsabilidade a uma terceira pessoa distinta da obrigação tributária já realizada, por razões de comodidade, praticidade, sendo utilizada para operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes de proporções modestas, que não mantêm organizada e adequadamente seus negócios, ou até sem um efetivo estabelecimento. Diversas atividades vêm sendo enquadradas nesta

sistemática, como é o caso de operações realizadas com as seguintes mercadorias: algodão em caroço, café cru, cana de açúcar em caule, feijão, mamona, soja, produtos in natura, sementes, insumos agropecuários, coelho, gado em pé, eqüino de raça, subprodutos da matança de gado, leite,. Pescado, resíduos de materiais e metal não ferroso. Em termos práticos, nas operações com sucata (restos, resíduos e fragmentos de metais, tecidos, vidro, etc)é comum exigir-se o ICMS do industrial que adquire tais mercadorias, ao invés do próprio sucateiro (verdadeiro contribuinte). Caracteriza-se o fenômeno do diferimento, compreendido como a postergação da exigência tributária para momento ulterior do ciclo mercantil, sendo aceitável a juridicidade desse expediente, uma vez que se verificaram, concretamente, todos os elementos componentes do fato gerador da obrigação (p.201-202).

8.5 Substituição Tributária Progressiva “Para Frente”

Como forma de utilizar o princípio da prevenção objetivando evitar a fraude e o descaminho nos desvios de impostos, a administração fazendária, face do regime da não-cumulatividade no ICMS, instituiu a substituição tributária progressiva, "para frente", na qual o dever jurídico de recolher o tributo surge para o substituto antes da ocorrência do fato gerador respectivo.

Utilizada inicialmente no âmbito do ICMS, a sistemática foi depois adotada no âmbito de outros tributos, em face da praticidade que conferiu à arrecadação.

Diz então CARRANZA (2008): “A EC 03/93, criou a absurda figura da responsabilidade tributária, por fato futuro, ou como queiram alguns, da Substituição Tributária, “para frente”, [...].(p.453).

Em qualquer dessas formas de substituição tributária, o que importa para o presente estudo é a existência de alguém que realiza o fato tributável, signo presuntivo de capacidade contributiva, e de terceira pessoa, a quem é atribuído o dever jurídico de recolher o tributo respectivo. E, o mais importante, a existência de um direito de reembolso ou de retenção do tributo por parte do contribuinte substituto.

Tanto o contribuinte substituto como o substituído, integram este instituto tributário. O primeiro, contudo, tem menor interesse em questioná-lo, exatamente em face dos instrumentos jurídicos de que dispõe para não arcar com o ônus respectivo. É simples arrecadador. O segundo, por sua vez, arca com o ônus de pagar o tributo ao substituto, tendo o direito de propriedade violado por uma tributação indevida.

No caso da substituição tributária "para frente", o substituído usualmente se vê obrigado a despendar previamente quantia calculada sobre base de cálculo superior

à efetivamente realizada, sendo a restituição preconizada pela parte final do § 7.º do artigo 150 da Constituição Federal ignorada ou flagrantemente negada pela legislação da maior parte dos Estados-membros.

Nas palavras de MELO (2003), expressou:

Na substituição tributária progressiva o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor (também incerto, havendo definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro). Esta sistemática tem sido considerada para diversas espécies de mercadorias, tais como, combustível, lubrificante, álcool carburante, energia elétrica, fumo, cimento, refrigerante, cerveja. Água mineral, sorvete, fruta, veículo novo, componentes da máquina/aparelho/equipamento e produtos farmacêuticos. (p.202).

O substituto tem o direito subjetivo de não pagar tributo indevido e de não ter de reter ou descontar tributo indevido, e o substituído tem o direito de não ter retido ou descontado tributo indevido. A única restrição que se faz diz respeito à ação de restituição do indébito, para a qual terá legitimidade quem provar haver efetivamente arcado com o ônus do tributo. Note-se que nessa hipótese será viável a prova, e aquele que tiver arcado com o tributo terá todo o interesse (de fato) em pleitear a sua restituição.

Leciona CARRANZA (2008), lembrando palavras do eminente Ministro César Asfor Rocha: Dizia: “[...] o ministro César Asfor Rocha, teve o ensejo de frisar: [...] para que seja regular a substituição é necessário que já o substituído [...], daí porque a vinculação só pode se dirigir para o futuro, para as operações subseqüentes” (P.223).

Enquanto isto a outra corrente expressava que este instrumento só veio agraciar governantes da esfera federal como estadual, pois era o único remédio supostamente inconstitucional constitucional capaz de evitar com que o precioso imposto fugisse de suas mãos.

Aplica-se, portanto, o artigo 166 do Código Tributário Nacional, não para impedir o acesso ao judiciário, amesquinhando direitos fundamentais, mas para assegurar esse acesso a quem teve direito violado.

8.6. Cálculo da Substituição Tributária.

Para se calcular a substituição tributária, segue-se o seguinte passo, como exemplo: preço normal da mercadoria para venda: R\$ 100,00; alíquota: 17%; adicionam-se despesas acessórias (frete, seguro, e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente): R\$ 10,00; e margem de valor agregado (inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes): 30%.

- a) Preço da mercadoria para venda: R\$ 100,00;
- b) Despesas acessórias: R\$ 10,00;
- c) Base de cálculo da operação: R\$ 110,00;
- d) ICMS da operação à base de 17% sobre “c”: R\$ 18,70;
- e) Base de cálculo do imposto retido (“c” + 30%): R\$ 143,00;
- f) ICMS retido (“e” x 17% - “d”): R\$ 5,61;
- g) Valor total da Nota Fiscal: R\$ 115,61.

A questão tributária aponta uma grande controvérsia, quanto as correntes compostas de grandes mestres tributaristas colocados em três grupos distintos defendem seus objetivos munidos de razões filosóficas jurídicas da área tributária o que acabam por suscitar litígios junto ao STJ e aos STF quando se trata de restituir o que se recolheu antecipadamente a maior propiciando a repetição de indébito por tributo, em confronto com o apurado segundo a base de cálculo tradicional.

9 DA OFENSA A LEGALIDADE

O instituto da substituição tributária progressiva tem sido de grande utilidade tanto política como para a econômica aos entes federados, e o Distrito Federal, proporcionando a esses um superávit na arrecadação de forma a dar continuidade e viabilidade ao setor produtivo e ao próprio desenvolvimento social desses entes federados sob a eleição de lei constitucional inconstitucional regrado pelo artigo 150, §7º da Constituição Federal.

Esse mesmo instituto se viabiliza pela linha alcançada no duelo travado contra a sonegação e a evasão fiscal o que tem sustentado os argumentos da corrente pró-substituição tributária progressiva para contra argumentar questionamento ao regime de constitucionalidade e fortificar a atividade fiscalizadora visando tão somente arrecadar.

Segundo COELHO (2003).

[...] mesmo após a EC 03/93, no artigo 150, §7º, da Carta Magna, diz que a lei institui o regime de Substituição Tributária progressiva, “Prá frente”, exatamente onde a corrente majoritária, diz que somente o regime da Substituição Tributária regressiva, “Prá trás” reúne condições de efetividade [...].(p.97).

Em sentido contrário aos já acima citados doutrinadores se colocam os opositores ao regime que consideram a substituição tributária progressiva ou “para frente”, um fator de ilegalidade que afeta o princípio da própria legalidade constitucional, pois questiona a competente constitucionalidade da presunção e o uso por parte desses entes o instituto do confisco, da não-cumulatividade, da seletividade, da capacidade contributiva, da segurança jurídica tributária e do empréstimo compulsório, este último um verdadeiro descalabro marginal que vai de encontro à organização moral e ao poder legal do Estado realizado pelas fazendas públicas, com base na ofensa ao artigo 60, §4º, inciso IV, da Carta Magna de 1988, texto que defende os direitos individuais, a igualdade jurídica, colocados como cláusulas pétreas.

Celebra o artigo 60, § 4º, IV,CF/88: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta[...]”:

§4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir;

IV – os direitos e garantias individuais.

A interpretação literal no caso do artigo 60 da Constituição Federal coloca que a iniciativa da proposta é concorrente, que por este lado tão somente compete aos membros do Senado e da Câmara Federal com no mínimo de um terço, ao presidente da República e as Assembleias Legislativas dos Estados com mais da metade, o que também não expressa qual das casas oportunizará a proposta de emenda a Carta Magna.

O constituinte originário optou por excluir certas matérias designadas pela doutrina como cláusulas pétreas, imutáveis por meio de emendas. Assim, para não banalizar o critério expresso na ordem formal e limites circunstanciais (artigo 60, §1º, da CF/88) de reforma ou de revisão deve respeitar o processo de elaboração de Emendas Constitucionais. Confirma dessa forma que é inconstitucional a emenda ou revisão que afronte direta ou indiretamente a estrutura desse núcleo normativo, visando abolir ou restringir direitos consagrados fundamentais.

No caso da Substituição Tributária progressiva ofende aos princípios morais e a ordem constitucional com patrocínio exclusivo do Estado-fiscalizador.

Não pode e nem cabe a ninguém, imputar qualidade negativa a outrem, nem formar juízo de valores antes que esse tenha tido oportunidade de um julgamento justo, com o devido processo legal, um juiz natural, ampla defesa e ter seu julgado passado por todas as cortes do judicial e ter recebido ao final uma justa sentença, não cabendo mais nenhum recurso, seu resultado tenha tramitado em julgado.

Neste caso da substituição tributária progressiva se coloca como uma verdadeira afronta aos direitos individuais, e os princípios constitucionais, uma imputação negativa aos contribuintes de maneira generalizada, pelo Estado-fisco.

A pessoa que se coloca no polo passivo tributário não pode optar pelos direitos acima aos qual a Constituição Federal lhes aufere ante o Estado-fiscalizador.

Nas palavras do eminente Ministro Moreira Alves, STF, quando proferiu seu voto na ADIN 1.851-4/AL: “Não há ingênuos em matéria tributária, nem os tributaristas, nem contribuintes”.

De maneira que várias são as teses objetivando defender a forma avassaladora e predatória de arrecadar do Estado, o que se descartou essa cínica ingenuidade estatal.

10 AMPLIAÇÃO DO PENSAMENTO DA NORMA INCONSTITUCIONAL CONSTITUCIONAL.

A colocação duvidosa que pode ocorrer quando se depara com aspecto duvidoso na interpretação da norma inconstitucional posta como constitucional claramente apresentada pelo legislador originário quando confeccionou a construção do texto da norma jurídica oportunizou a construção literal por simples interesse político, preencha firmemente a lacuna da norma vazia com uma redação engenhosamente argumentativa pronta e que funcionaria como completude jurídica marcando espaço para que, funcionando no mundo jurídico tomasse corpo de constitucionalidade.

Uma constituição forte e vigorosa tem que ser integradora, completa de fatos e aspectos políticos, sociais e econômico adequados, objetivando abordar todos os pontos de eficácia material e formal, voltada objetivamente a respeitar a sociedade e os direitos sociais a ela consagrada como fator fundamental de um Estado democrático de direito.

A sociedade tem que certificar que o texto colocado nela, Constituição Federal, seja claro, objetivo e mais ainda limpo de dúvidas dando visibilidade, o que com certeza evitara controvérsias jurídicas e doutrinárias, trazendo certeza e segurança jurídica aos atos que dela advenha contra os abusos do Estado em todas as facetas dos poderes constituídos.

O artigo 150, §7º, da CF/88, apresenta um enorme paradoxo, se encontra geograficamente localizado na seção “Das limitações do poder de tributar”. Esse posicionamento se coloca como condição de findar burlar o fisco, afetar princípios exarados no “Estatuto do Contribuinte”.

Segundo MACHADO (2007), o qual cita: “[...] a norma admite que o valor antecipado e definitivo, implica em reestabelecer a antiga pauta fiscal há muito repelida pelo STF”(p.400).

Coloca MIRANDA (1991): “[...] o preceito em tela autoriza a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram, mas, ao que tudo indica não ocorrerão”(p.225).

A substituição tributária é um instituto jurídico tributário que não foi inventado aleatoriamente pelos tributaristas diante das dificuldades enfrentadas pelos Estados no que se refere à falta de operacionalidade administrativa das suas secretarias de fazendas. Na Europa esse instituto já se fazia presente no século XVIII, na Alemanha, França e Inglaterra.

Como já colocamos anteriormente a substituição tributária regressiva não tem oferecido grandes problemas em nossos tribunais, haja vista, aos doutrinadores não tem havido nenhuma repercussão jurídica. Contudo, não podemos dizer a mesma coisa diante da substituição tributária progressiva ou a chamada “para frente”.

Alvo literal de litígios ainda hoje, pois, este instituto vem causando uma cisão na carne tributária e um racha jurídico ao que se refere aos respeitados doutrinadores que se dividiram em duas correntes.

A primeira corrente se coloca como os que concebem que este tipo de procedimento arrecadatório é legal e que não oferece nenhum tipo de ilegalidade ou ofensa aos princípios tributários constitucionais e a própria Carta Magna, inclusive no momento da restituição do indébito, onde concebe em apenas um caso a ser comprovado pelo responsável que fez o recolhimento do tributo aos cofres público antes da ocorrência do evento que não houve o fato gerador futuro, do fato imponível presuntivo necessário para que dê direito aos Estados cobrar imposto de seus cidadãos.

A segunda corrente, e que é majoritária, entende exatamente o contrário. Para eles o Estado não pode agir de forma presuntiva, imaginatória, fictícia, impondo aos seus cidadãos ou a sua sociedade o pagamento de imposto, os quais estes não fizeram parte de nenhum momento imponível, não circularam mercadorias ou serviços que lhes colocassem em condições legais de sujeição passiva responsável diante do fisco com obrigação a pagamento de qualquer imposto.

Desta forma configurando para esses doutrinadores um verdadeiro descalabro jurídico tributário, ofendendo de forma real aos preceitos constitucionais do não confisco, da legalidade, pois mesmo amparado por decisão do STF, o que não possa se mudado ante outro julgado, não é motivo para que a discordância da forma que é imposta este instituto seja concebido por todos.

A substituição tributária progressiva vai continuar provocando ferrenhas discussões no que tange, precipuamente, a sua constitucionalidade e aplicabilidade.

Com a desculpa de que tal instituto combate a evasão fiscal, facilita o controle por parte das secretarias das fazendas dos Estados e do Distrito Federal e demonstra claramente o resultado positivo na arrecadação desses entes, beneficiando inclusive os municípios no que se refere aos repasses que os Estados fazem mensalmente do montante arrecadados dando um forte impulso econômico no desenvolvimento social e estrutural.

Assim sendo, este trabalho buscou analisar vários aspectos da progressividade da ST, elucidar algumas questões basilares da substituição progressiva, demonstrando a sua tendência a doutrina majoritária que defende veementemente a teoria de que o regime de substituição tributária progressiva ofende cláusulas pétreas da Carta Magna e a princípios constitucionais tributários, e que, portanto, não merece ser aplicado.

O STF, no julgamento da ADIN 1851 de 2002, julgou pela não repetição do indébito no que tange à presunção majorada, ou seja, declarou não ser devida tal restituição, o que motivou e vem motivando a necessidade de tentar mudar esta conduta tão claramente ofensiva aos preceitos legais e que vem causando grande polêmica no ramo do direito tributário.

Vimos que a substituição tributária progressiva ou “pra frente” alberga situações que extrapola o senso lógico do abuso e da inserção do poder do monarca quando infere o empréstimo compulsório, ao presumir o que não existe de fato e de direito, neste ponto obrigando o responsável tributário o pagamento de um tributo se ele de fato ocorrer, neste estaremos falando da irresponsabilidade absurda da presunção.

Nos dizeres de CARRANZA,(2008): [...] “é a colhida desta página memorial de Geraldo Ataliba” – “Um sistema de governo em que a representatividade republicana é a chave de abóboda de todo direito, não admite insegurança, surpresa e deslealdade como clima de relacionamento, Estado-Cidadão”. (P.218).

Afirma MIRANDA (1991), que: “EC 03/93, é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica em sua dupla manifestação. Certeza do direito e proibição do arbítrio”. (p.225).

Esses princípios aplicados ao direito tributário exigem que o tributo só nasça após a ocorrência do fato real, efetivo e imponível.

Está colocada aí a primeira injustiça social, contradição econômica e tributária, fragilizando o próprio texto constitucional objetivo e subjetivo, trazendo dubiedade na interpretação do texto que recheado de imperfeição é confirmada por guardiões da Constituição, o STF como norma perfeita do que, por si só, mostra a imperfeição analisada pelo crivo da constitucionalidade cai nas garras da ingenuidade da norma jurídica atacando a sociedade que desfavorecida é vencida pelo poder voraz do fisco em arrecadar cada vez mais em nome de uma imperfeição jurídica tributária, vistas a olhos nus de uma verdadeira norma constitucional inconstitucional dos que não querem ver por variados interesses.

Bem coloca MACHADO (2007) quando afirma: “[...] a pretexto de evitar a sonegação os Estados instituíram o regime de Substituição Tributária, [...], no artigo 150, §7º, CF/88 e LC 87/96”. (p.399).

Não se pode afirmar que exista uma norma constitucional inconstitucional, seria uma forte contradição já que ela esta posta no texto constitucional.

Desta forma ela é válida e constituída de completude hierarquicamente superior e nada que venha tender a enfraquecer o seu texto de invalidar não cabendo a jurista buscar inferir sua legitimidade.

A norma constitucional originária tem incontestável validade superior não cabendo a sua ratificação para piorar ou prejudicar o seu bem maior, a sociedade, falamos das cláusulas pétreas.

Quanto à ideia de afrontar o texto constitucional, manifesta CARRANZA (2008): “[...] para que o mecanismo da substituição tributária venha adequadamente a ser utilizada, é preciso que se estribe em fato concretamente ocorrido, nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta”. (p.223).

Em nome da legalidade e com objetivo de evitar a evasão fiscal e a sonegação o Estado se amparou na norma da Constituição Federal travestido de

soberania, direito autônomo e de condições próprias para tributar e fiscalizar o que esta dentro do poder constituído ilegal a ele inerente pela EC 03/93, respaldado de direitos e decisões próprias pelo STF, traz na substituição tributária progressiva ou “pra frente” um nexos viciado que afronta a norma constitucional formalmente quando se situa num caráter precário e provisório da presunção, ou seja, se deduz sobre fato que ainda não ocorreu, no tempo e no espaço, e pode jamais ocorrer, nem no aspecto qualitativo, nem quantitativo.

Alude MIRANDA (1991): “[...] o princípio da segurança jurídica, diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. E assim, “cláusulas pétreas” e nessa medida não poderia ter sido amesquinhas por EC” (p.223). (art.60, §4, CF/88).

Observe que o legislador quando inferiu na Constituição Federal uma norma poder ser contestada através do controle de constitucionalidade que acabou fazendo parte descuidadamente da constituição gerando controvérsia, efeitos positivos ou negativos na esfera social. Contudo, não que se extasia, ou que, mantida uma inconstitucionalidades dentro da Constituição Federal como se constitucional fosse, até o momento em que for observado ou analisado seu vício dentro do preceito interpretativo do jurista que esteja gerando injustiça e insegurança jurídica. Nesta vertente a sua modificação tende a alcançar repercussão geral analisada pelo STF.

CARRANZA (2008), alerta assim:

[...] observe que não estamos diante daquilo que OTTO BASCHOF, em celebre conferência de 1951, chamou de inconstitucionalidade de normas constitucionais, o que a nosso ver, tratando-se de normas constitucionais originárias, isto é, votadas ao mesmo tempo, por um mesmo constituinte, e uma mesma assembleia nacional constituinte, não é possível [...] (p.461).

11 CONCLUSÃO

O tema substituição tributária na modalidade progressiva ou “para frente” tem sido alvo de muitas discordâncias entre tributaristas e doutrinadores de renomes do direito tributário nacional e de muitos litígios nos tribunais o que veio a dividir em duas correntes que se discordam, uma contra e outra a favor desse instituto.

A primeira corrente que aponta a inconstitucionalidade figuram Geraldo Ataliba, Alcides Jorge Costa, Ives Gandra da Silva Martins, Hamilton Dias de Souza, José Eduardo Soares de Melo, entre outros.

Na segunda corrente e minoritária e que entendem que a norma da substituição tributária é constitucional figuram Hugo de Brito Machado, Heron Arzua, Sacha Calmon Navarro Coelho, Aroldo Gomes de Matos, entre outros.

Buscou se este trabalho analisar a substituição tributária progressiva como ponto crucial de ofensa aos princípios e a norma constitucional, mostrando as variantes de inconstitucionalidade e de perversão aos direitos consagrados e conquistados que ocorre no mundo jurídico tributário.

O mecanismo de substituição tributária progressiva, técnica encontrada pela engenharia política dos governos dos Estados e Distrito Federal dá origem à antiga pauta fiscal de preços a muito não mais usada.

Os Estados de São Paulo e de Pernambuco colocaram em suas normas internas através de edição de leis a previsão de restituição do valor que eventualmente viesse ser recolhido a maior. Por esta razão, a matéria voltou novamente para a apreciação da Corte Suprema nas ADIns 2.675/PE e 2.777/SP, as quais visavam a aplicação do mesmo entendimento esposado na ADI 1.851/AL. O julgamento ainda não foi concluído, estando a votação empatada em 5 votos a 5. Pela análise dos interesses em jogo, a restituição deve ser sempre garantida aos contribuintes, mostrando o questionamento da sua inconstitucionalidade.

A relevância desse trabalho visa contribuir para uma discussão jurídica tributária para uma melhor perspectiva de reflexão em atendimento aos princípios constitucionais que respeitados, não podem ser feridos, nem ofendidos em hipótese alguma demonstrando a perversão aplicada pelo Estado-fisco que tem uma máquina sucateada e obsoleta na sua maioria objetivando tão somente arrecadar vorazmente,

subverter o contribuinte ou responsável ao pagamento de um tributo o qual o fato gerador se encontra na presunção.

Quando se coloca que é garantido apenas, a imediata e preferencial restituição dos valores recolhidos a título de imposto, caso não se realize o fato gerador, se está ferindo direitos individuais, pois como o estado impõe tributo de onde não existe e nem se sabe se existirá, configurando um verdadeiro confisco, um burla inconstitucional, um empréstimo compulsório sem norma e sem regra, se dando um enriquecimento sem causa do Estado que busca imposto independentemente de configuração legal e ainda com sobra de sentença absurda do órgão maior, guardião da constituição que constitucionaliza uma norma inconstitucional.

Estamos falando do instituto da substituição tributária progressiva como forma política de interesse tão somente de um fortalecimento arrecadatório dos Estados e do Distrito Federal.

O fato é que o Estado até o momento não encontrou uma forma melhor para que o ICMS aumentasse, sem aumentar ou dobrar o número de auditores fiscais.

Alegando praticidade na fiscalização impõe indistintamente um preconceito de sonegador a todos os responsáveis ou contribuintes sujeitos passivo da obrigação tributária.

Não pode o Estado arbitrariamente impor seu poder fiscalizador e ferindo princípios num estado democrático de direito impor conduta de ilegalidade.

É reconhecida a constitucionalidade pelo STF do instituto jurídico da substituição tributária, como um todo, ou seja, nas suas modalidades, já que este está configurado sobre o manto da aprovação do STF que manteve seu texto sob a regra do artigo 150, parágrafo 7º, CF\88, e a Emenda Constitucional nº 03/93, em que com esse entendimento, ao nosso vir declara pela inconstitucionalidade da própria emenda.

Mas questionamos exatamente a impossibilidade de o contribuinte vir a reaver o tributo pago antecipadamente a maior. A nosso ver, essa retenção injusta e ilegítima de dinheiro particular do contribuinte pelo Estado demonstra usurpação ao patrimônio privado em sua atuação fiscal desnecessária, com clara demonstração de que a real preocupação reside nos interesses secundários mais do que nos primários reforçando a ideia de usurpação do Estado sobre o patrimônio privado do cidadão.

A Emenda Constitucional nº 03/93 inferiu status legal ao artigo 150, §7º da Constituição Federal que era amparado nos convênios 66/88 e 107/89, fundados na Lei Complementar 44/83 e na ordem do Decreto-Lei 406/68, habilitando a substituição tributária progressiva, criando a responsabilidade pelo pagamento do tributo, a figura do fato gerador presumido, ou seja, do que não ocorreu e nem se sabe se ocorrerá.

Assim, o § 7º do artigo 150, CF/88, lei mencionada acima no textualiza: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurado à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. (p.873).

Notadamente que estamos falando da substituição tributária para frente ou progressiva com o queiram chamar. Ela impõe ao sujeito passivo recolher imposto na condição de responsável tributário, também de contribuições devido pelos outros contribuintes nas operações subsequentes, pasme-se, independentemente da efetiva ocorrência do surgimento do fato gerador, no caso, ainda incertos e futuro. Baseado em presunção, imaginação, adivinhação, ignorando a existência do fato gerador, condição que garantiria a segurança jurídica do ato realizado pelo Estado ou Distrito Federal, para fins de exigência dos tributos devidos.

Coloca como satisfação fictícia ao contribuinte a garantia da imediata e preferencial restituição dos valores pagos, caso não se realize o fato gerador presumido.

O final do parágrafo coloca em suspensão o direito da cobrança do tributo, pois, feri princípios legais da Constituição Federal.

O conceito de direito tributário é o conjunto de leis que garantem e normatizam as ações das fazendas públicas arrecadarem tributos, bem como regulam procedimentos para sua efetiva fiscalização pelas obrigações que o Estado impõe.

Obedecendo aos princípios e as normas tributárias, o Estado (sujeito ativo) impõe seu poder de cobrar ao responsável ou contribuinte (sujeito passivo), o dever de pagar imposto pelo fato gerador.

O Direito Tributário e o Direito Constitucional se entrelaçam no que pertine aos direitos individuais.

Que o tributo é um direito do Estado, como posto no artigo 3º, Código Tributário Nacional. Os impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições sociais e empréstimos compulsórios, classificados dentro de suas modalidades, conforme dispõe a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e a interpretação do STF- Supremo Tribunal Federal é uma verdade.

Necessário de faz caracterizar todos os princípios constitucionais que participam do direito tributário e que a ele legalizam o pensamento e o comportamento de obediência às fontes normativas a fim de impor legalidade aos atos jurídicos tributários.

Que os princípios do direito tributário, elencados, são como fontes que devem ser observadas como alvo pertinente e necessário a uma regra e parâmetro balizadores e de não ofensa a norma constitucional.

A responsabilidade Tributária coloca tanto o sujeito passivo da obrigação ante o Estado arrecadador como o sujeito ativo, Estado-fisco responsável por cobrar, arrecadar e levar o dinheiro dessa atividade aos cofres do Estado tem responsabilidade diante da lei e do mandamento maior que é a Constituição Federal.

Na verdade tanto os responsáveis como os contribuintes estão entrelaçados numa relação de comprometimento jurídico tributário formal.

A legitimidade impõe um forte sentido no direito tributário de justiça e racionalidade de cumprimento de dever. O Estado é o ente que se coloca repleto significativo de legitimidade o que como elemento integrador do poder de agir e representar.

A legitimidade tem uma posição de justiça e racionalidade, num significado do elemento integrador, que colocado com poder de agir e representar, direito próprio ou alheio, se enquadrando no texto da lei processual civil, nas condições da ação a capacidade, interesse e legitimidade.

Está no texto: "[...] assegurada à imediata e preferencial restituição da quantia paga [...]"

Este texto do artigo mencionado juntamente com a Emenda Constitucional 03/93, ofende aos princípios da legalidade, da moralidade, da própria dignidade existencial da norma maior de um Estado Democrático de Direito e até o da paz social,

quando usa do subterfúgio da presunção para auferir renda e patrimônio do responsável tributário do suposto fato gerador.

Como prevê uma futura ocorrência de um fato imponible incerto, presunção da prática de preço pautado, que pode ou não ser praticado. Que nos parece uma enorme miscelânea, pois, junta todas as agressões que um Estado-fisco pode ser em nível do poder do império, fora de um Estado democrático de direito, ferindo de morte princípios consagrados como fundamentais colocados como cláusulas pétreas prontas a restringir direitos.

Nesse liame não há fato gerador, base de cálculo ou riqueza. A lei tributária impõe ao sujeito passivo tão somente o dever de pagar o tributo.

A figura do fator gerador presumido é combatida mesmo estando configurado, ou seja, previsto no texto constitucional, não há como subsistir, pois, nela não existe uma gota de legalidade constitucional de natureza tributária, que por si só, contamina a pretensão estatal, seja por qualquer motivo, objetivando tão somente o enriquecimento do Estado-Fisco, incompetente nas atividades de suas instituições administrativas, que muitas vezes viciadas econômica e politicamente, vicia e ofende ao maior instituto jurídico normativo em plenitude que é a Constituição Federal.

A norma assim não permite a aplicação de conjectura ou presunção especificamente no campo tributário o que torna o posicionamento do Estado Fisco, um celeiro de ilegalidade e vícios.

No campo penal para que um ilícito seja penalmente punível, se faz necessário que exista um nexos de causalidade entre a ação do sujeito, o fato e a ilicitude do ato praticado penalmente configurado na legislação pertinente.

No caso da Substituição Tributária progressiva ou “para frente”, isto não ocorre, ou seja, falta um elemento configurador que possa formar a completude dos fatos, torná-lo legal que é o fato gerador real e não presuntivo fantasioso realmente exista.

A permanência política deste instituto dentro da norma jurídica tributária ofende os princípios da isonomia, da capacidade contributiva.

Alguns contribuintes enquadrados nos grupos eleitos como montadoras de veículos, fabricantes farmacêuticos, empresas de petróleo, se submetem ao

recolhimento do ICMS substituição Tributária progressiva, com base no preço ao consumidor, o que na verdade deveriam ter como base de cálculo o preço de fabricação, se aproveitando a volta da pauta fiscal ineficiente e viciada, o que fere ainda mais o que a Constituição Federal, proíbe.

A discricionariedade destas empresas em dispor da faculdade da obrigação tributária progressiva, se dá por ocuparem posições de responsáveis e não contribuintes, ou seja, sobrevivem da presunção do fato gerador, sob os auspícios do Estado-Fisco.

CARRANZA (2002) coloca assim: “Na Substituição Tributária progressiva ou “para frente”, parte-se do pressuposto de que o fato imponível ocorrerá para o futuro, e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo, inda mais, quando há fundado receios de que o realizador deste fato futuro, praticará evasão Fiscal”. (p.223).

Para MIRANDA (1991): “[...] a Constituição Federal, veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência, isto é, de operação de fatos que não ocorreram”. (p.223).

A substituição tributária progressiva, assim como a regressiva surgiu como uma técnica de combate à sonegação ou a evasão fiscal, para que não pairasse qualquer dúvida para o Estado fiscalizador na sua maior premissa que é arrecadar aos cofres públicos com menos risco à máquina fiscal, praticidade e eficiência à administração tributária.

Tornaria assim, mais prático e simplificado exigir o ICMS, devido em momento posterior como garantia imediata.

O espaço geográfico do Brasil dificulta o alcance fiscal eficiente, além da maior carga tributária, fazendo com que os governos submetam os contribuintes ao recolhimento do ICMS obrigatoriamente sobre as vendas presumidas, que não ocorreram e ainda de agregar aos produtos uma determinada porcentagem fixada por patamares normais do mercado financeiro.

O princípio da vedação ao confisco é trazido pelo artigo 150, IV da Constituição que veda que os entes instituem *tributo com efeitos de confisco*. Dessa forma, o constituinte originário visou impedir que o poder público se utilizasse de seu poder de império e toda sua estrutura administrativa para, a pretexto de cobrar tributo,

se apossar dos bens do contribuinte, e fizesse letra morta a garantia do direito de propriedade insculpida nos artigos 5º, XXII e 170, II da Constituição.

Nesses termos, na lição de LUCIANO AMARO (2006): "O que se objetiva evitar é que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com o da capacidade contributiva, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo" (p.144)

Segundo defende KIYOSHI HARADA (2008): "[...] deve ser promulgada uma Emenda Constitucional para alterar a redação do artigo 150, § 7º da Constituição para assegurar a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido ou este venha ocorrer em extensão menor".(site)

Finalizando temos o recolhimento a maior de um tributo, da forma que ocorre na substituição tributária progressiva, não parece respeitar os princípios que limitam o poder de tributar, ou da legalidade, permitindo um verdadeiro enriquecimento por parte do Estado. Nem mesmo a tese de inutilidade da substituição progressiva justificaria esse quadro, tendo em vista que se daria prevalência ao interesse secundário do Estado em detrimento do interesse primário.

O julgamento pendente de análise no STF, e o voto de desempate a ser proferido pelo Ministro CARLOS BRITO nas ADIs 2.675/PE e 2.777/SP que, declarando a constitucionalidade das leis dos Estados de São Paulo e Pernambuco que dispõem sobre a restituição do valor recolhido a maior, pode conferir a real interpretação do comando inserto no artigo 150, § 7º da Constituição Federal de 1988.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano; **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo; **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. 2 tiragem. São Paulo: Saraiva. 2006.
- BORBA, Cláudio Borba; **Direito Tributário**, 2.ed. São Paulo: Campus, 2007.
- CARRANZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. EC 56/2007. 24. Ed. São Paulo: Malheiros. 2008.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro; **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003.
- FABRETTI, Lúcio Camargo; **Código Tributário Nacional Comentado**. 3.ed. LC 104/2001. São Paulo: Jurídico, ATLAS. 2002.
- HARADA, 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>>. Acesso em: 13 abril de 2012.
- _____. **Código Tributário Nacional**. 12 ed. São Paulo: RIEEL, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28.ed. São Paulo. Malheiros. 2007.
- MACHADO, Antonio Cláudio Costa; FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Constituição Federal, Interpretada. EC 67/2010**. 2. ed. São Paulo: Manole. 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Substituição Tributária Antecipada-Inteligência Atual do §7º do Artigo 150 da Constituição Federal**. Revista Dialética do Direito Tributário. São Paulo: DIALÉTICA. 2002.
- MELO, José E.S. de; **Curso de Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 3.ed. São Paulo. Coimbra. 1991.
- ORSINI, Rodolfo, **Direito Tributário Apostilado**. 1.ed. Aracaju/SE. Pós-graduação FANESE. 2011.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Constitucional e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 8. ed. ver. atual. ESMAFE. Livro do Advogado: RS. 2004.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ICMS e a LC 87/96. Lei Kandir. Direito Tributário.** São Paulo: Dialética. 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 15. ed. Ver. São Paulo: RENOVAR. 2008.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DE SERGIPE. Demonstrativo de Distribuição do ICMS/SE. SERGIPE: 01/2012. Disponível em www.sefaz.se.gov.br. acesso em 05.02.2012.

SILVA, Ricardo Barreto Ferreira da; Santos, Hercília Maria do Amaral dos; Fiscosoft (disponível) em <http://www.fiscosoft.com.br/substituicao-tributaria-adin-1851-4al-adin-2675-pe-e-adin-2777-sp-ricardo-barretto-ferreira-da-silva-hercilia-maria-do-amaral-dos-santos-elaborado-em-08.12.2003>.

STF- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 1.851-4/AL. Plenário. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Decisão por maioria. Brasília. DF. 12.03.2012. <http://www.stf.jus.br>. acesso em 11.3.2012.

STJ- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no AREsp 69931/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 07/02/2012, DJe 13/02/2012. <http://WWW.stj.gov.br>. acesso em 24.03.2012.

VIEIRA, Rodrigo Lessa. **Substituição tributária progressiva: dever de restituição do valor cobrado a maior.** Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 16 out. 2009. Disponível em <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo1055.25161>. Acesso em 10.03.2012.