

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

BACHARELADO EM DIREITO

MANOEL MESSIAS DOS PASSOS

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS COMO FONTE SIMPLIFICADA DE
ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS**

Aracaju

2015

MANOEL MESSIAS DOS PASSOS

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS COMO FONTE SIMPLIFICADA DE
ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS**

Monografia apresentada à Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe – FANESE,
como requisito parcial para a obtenção do grau de
bacharel em Direito.

ORIENTADOR:
Prof. Esp. Matheus Brito Meira

Aracaju

2015

P289s

PASSOS, Manoel Messias dos

A Substituição Tributária Do ICMS Como Fonte Simplificada De Arrecadação De Tributos / Manoel Messias dos Santos Passos. Aracaju, 2015. 62 f.

Monografia (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Departamento de Direito, 2015.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

1. Substituição Tributária 2. Princípios Constitucionais 3. Modalidades para Trás e para Frente I. TÍTULO.

CDU 34. 037(813.7)

MANOEL MESSIAS DOS PASSOS
A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS COMO FONTE SIMPLIFICADA DE
ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS

Monografia apresentada à Comissão julgadora da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, como um dos pré-requisitos para obtenção de grau de bacharel em Direito.

Aprovada em: 04 / 12 / 15

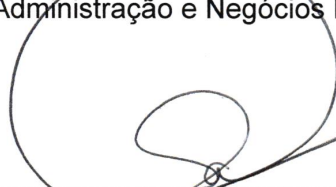
BANCA EXAMINADORA



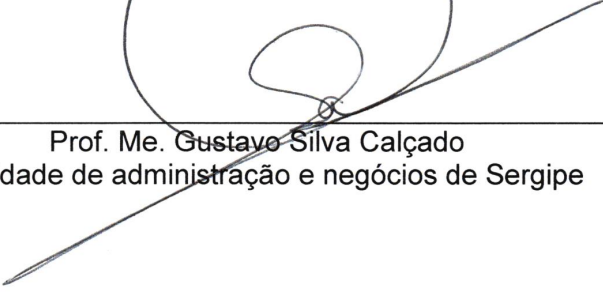
Prof. Esp. Matheus Brito Meira
Faculdade de Administração e Negócios De Sergipe



Prof. Esp. Diogo Dória Pinto
Faculdade de Administração e Negócios De Sergipe



Prof. Me. Gustavo Silva Calçado
Faculdade de administração e negócios de Sergipe



Dedico esta obra ao Deus Todo Poderoso, criador dos céus e da terra, que de forma terrível e tão maravilhosa me formou. Os Seus olhos viram o meu corpo ainda informe, e no Seu livro todas as coisas foram escritas, às quais iam sendo dia a dia formadas, quando nem ainda uma delas havia.

“Tu, Senhor, que sondas o coração do homem e o conheces. Tu, que conheces o assentar e o levantar, pois conheces todos desde o nascer até o pôr do sol.”

A esse Deus, eu tributo a honra, a glória e o louvor por todos os dias da minha vida e para todo o sempre,

AGRADECIMENTOS

Ao Senhor dos senhores, poderoso e grandioso Deus de Jesus Cristo, autor e consumidor de todas as coisas que se entregou por mim e morreu para me dar vida eterna;

À minha mãe Josefa Passos (in memoriam), que lutou de todas as formas para me fazer chegar aos pontos mais altos do conhecimento;

À minha esposa Maria Lucia Almeida Passos, que eu tanto amo e sou grato pelo seu companheirismo, amizade e cumplicidade.

Aos meus filhos Samuel e Sara, que tanto amo e me trazem profundas alegrias no meu dia a dia;

Ao meu irmão, amigo e pai na fé Antônio Fonseca, companheiro leal de todas as horas, homem cheio da presença do Deus da vida;

Às minhas irmãs Ana Passos e Gidalva Fonseca, guerreiras aguçadas na palavra do Senhor nosso Deus;

Ao meu amigo e irmão Ivo Rodrigues, companheiro e ajudador, cujo coração é de um plantador de sementes de Deus;

Aos meus pastores Edival Brandão, Rita Fontes e Artilano Oliveira, fontes de inspiração e conhecimento da Palavra viva;

Aos meus cunhados, Marcelo, Telma, Vera, Edvilma e Zé Lima pelo seu companheirismo e pelas suas orações.

Aos professores da Faculdade Fanese, por terem compartilhado o seu conhecimento comigo no decorrer do curso.

A todos aqueles que de forma direta e indireta me apoiaram e incentivaram na conquista de mais uma etapa na minha vida.

RESUMO

A substituição tributária é um método de arrecadação fiscal, através do qual se impõe a uma pessoa a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido por outrem. Este tema propicia um vasto campo para análises e pesquisas, já que o Estado tentou, por várias vezes e de muitas formas, simplificar os mecanismos de controle e arrecadação de tributos. Nenhuma das formas testadas foi plenamente satisfatória, mas, apesar disto, a substituição tributária se mostrou o método mais eficiente. Desde a sua implementação, um acirrado debate jurídico discute a constitucionalidade da substituição tributária e neste sentido, o objetivo deste trabalho foi apresentar o instituto e suas modalidades, verificando se a sua aplicação no sistema tributário nacional respeita alguns princípios estabelecidos constitucionalmente. Para tanto o método qualitativo foi adotado no presente estudo, fazendo uma leitura analítica no que diz respeito ao tema proposto. Por fim, conclui-se que a substituição tributária, em especial na sua modalidade para frente, é o melhor método como fonte simplificada de arrecadação de tributos.

Palavras-Chave: Substituição tributária. Princípios constitucionais. Modalidades para trás e para frente.

ABSTRACT

The tax substitution is a tax revenues method, whereby a person receives the imposition for payment of the tax due from another one. This theme provides a vast field for research and analysis, as the state tried several times and in many ways, to simplify the control and collection of taxes. None of the tested forms was fully satisfactory, but, despite this, the tax substitution proved to be the most efficient method. Since its inception, a fierce legal debate discusses the constitutionality of the tax substitution and in this sense; the goal of this work was to present the institute and its modalities, checking if their application in national tax system respects certain principles established by the Constitution. Therefore, the qualitative method was adopted in this study, making an analytical reading with regard to the proposed theme. Finally, it is concluded that the tax substitution, especially in its forward mode gives the state the best and most efficient tax collection method

Keywords: Tax substitution. Constitutional principles. Modalities back and forth.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Substituição Tributária para Traz ou Regressiva.....	47
Figura 2: Substituição Tributária Concomitante.....	48
Figura 3: Substituição Tributária para Frente ou Progressiva.....	50

LISTA DE SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ALQ – Alíquota

BC – Base de Cálculo

CF- Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

GNRE – Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Circulação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

LC – Lei Complementar

MVA – Margem de Valor Agregado

RICMS/SE – Regulamento do ICMS do Estado de Sergipe

ST – Substituição Tributária

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
2	DIREITO TRIBUTÁRIO: DA ORIGEM E APLICAÇÃO NO BRASIL E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	17
	2.1 Tributos no Brasil.....	18
	2.2 Sistema Tributário Nacional.....	19
	2.2.1 Competência Tributária.....	20
	2.2.2 Conceito de Tributo e Espécies Tributárias Integrantes do Sistema Tributário Nacional.....	20
	2.2.2.1 Conceito de Tributos.....	20
	2.2.2.2 Espécie de Tributos.....	21
3	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	27
	3.1 Princípio da Legalidade.....	28
	3.2 Princípio da Igualdade Tributária ou da Isonomia	30
	3.3 Princípio da Irretroatividade Tributária.....	31
	3.4 Princípio da Anterioridade do Exercício Financeiro.....	32
	3.5 Princípio da Anterioridade Nonagesimal (noventa).....	33
	3.6 Princípio do Não-Confisco.....	34
	3.7 Princípio da Capacidade Contributiva.....	35
	3.8 Princípio da Não – Cumulatividade.....	36
4	BREVE RELATO DAS NORMAS REGULADORAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	38
5	A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS CONCEITOS FUNDAMENTAIS NO ICMS.....	43
	5.1 Conceito de Icms.....	43
	5.2 Conceito de Substituição Tributária.....	45
	5.2.1 Objetivo da Substituição Tributária.....	45
	5.2.2 Modalidades de Substituição Tributária.....	45

	5.2.3 Sujeitos da Obrigação Tributária.....	50
6	CONCLUSÃO.....	53
	REFERÊNCIAS.....	56
	ANEXO A - Legislação Estadual de Sergipe.....	59

1 INTRODUÇÃO

A Substituição tributária é uma técnica eficaz de arrecadação fiscal, tendo sua matriz contida legalmente no art. 150, § 7º da Constituição Federal, onde enfoca que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, posteriormente, terá a restituição da quantia paga, caso não realize o fato gerador presumido.

Consiste em um tema bastante polêmico, pois existem entendimentos e jurisprudências diferentes, mas é exatamente por isso, que proporciona um vasto campo para análises e pesquisas, possibilitando assim, novos entendimentos e conclusões.

O Estado ao longo dos anos tem tentado de forma bastante ampla a utilização de métodos de todos os tipos que lhe possibilite a condição de simplificar os mecanismos de controle de arrecadação de tributos, especialmente no que diz respeito ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte interestadual e intermunicipal e de Comunicação (ICMS). No entanto, nenhum desses métodos trabalhados conseguiu satisfazer os anseios do fisco. Entre tantas técnicas e experimentos adotados, foi a substituição tributária que demonstrou ser o método mais eficiente e simplificado no que diz respeito à fiscalização e o recolhimento dos tributos, tendo como resultado imediato o aumento da receita dos entes federativos e a diminuição da evasão fiscal.

Por isso, a substituição tributária passou a ser utilizada pelo fisco como um facilitador no controle dos tributos plurifásicos, que são aqueles incidentes durante a circulação de determinado produto ou serviço na cadeia mercadológica.

O motivo principal desse aumento da arrecadação de impostos, consiste nessa técnica simplificada e ao mesmo tempo abrangente. Uma vez que o Fisco pode condensar melhor seus esforços em um número menor de contribuintes, trabalhando com mais eficiência as informações às operações financeiras. Podemos tomar como exemplo bastante significativo desse procedimento tanto a cadeia de distribuição de peças de veículos automotores, como de material de construção, onde fica praticamente impossível fiscalizar todos os pontos de venda no Brasil. O

Fisco através desse método ao invés de fiscalizar os vendedores varejistas, cobra o imposto por todos eles diretamente do fabricante, tendo este efetivado ou não a venda, neste caso sendo peças de veículo ou material de construção.

Há três espécies ou tipos de substituição tributária, são elas: A Substituição Tributária para Trás ou Regressiva, conhecida por ter o pagamento do tributo adiado na cadeia de circulação de mercadoria. Isso ocorre por força de lei, o adquirente da mercadoria fica responsabilizado pelo tributo devido originalmente pelo contribuinte que a vendeu. Na modalidade de Operações Concomitantes a atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto é dada a outro contribuinte, e não aquele que está realizando a operação ou a prestação do serviço, simultaneamente à ocorrência do fato gerador. Já a Substituição Tributária para Frente o responsável se obriga ao pagamento do imposto devido originalmente pelo contribuinte. O fisco a considera a modalidade mais eficaz na arrecadação dos tributos.

A substituição tributária desde o seu surgimento foi alvo de diversas polêmicas entre os juristas e estudiosos do assunto, criando correntes que a defendiam e correntes que não eram favoráveis à sua aplicação. Essa polêmica surgiu a partir da publicação da Emenda Constitucional nº 3/1993, quando foi acrescentado o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição Federal. Após muitos debates calorosos, o Supremo Tribunal Federal bateu o martelo quando reconheceu que a substituição tributária é uma medida de política fiscal imposta por lei. Seguindo a linha de pensamento do STF, o Superior Tribunal de Justiça reconhece que a substituição tributária é um regime especial que auxilia e garante aos entes federativos um maior combate na evasão fiscal.

Com o aval dos maiores tribunais desse país, o governo através dos seus entes federativos não só se modernizou para poder utilizar essa ferramenta, como também, ampliou de forma abrangente através de convênios ou protocolos entre os Estados e o Distrito Federal o leque dos produtos que antes se resumia em uma quantidade insignificante para uma quantidade assustadora de produtos.

Vale lembrar que antes mesmo da Constituição Federal de 1988, já havia substituição tributária em suas espécies. Isso mostra, que esse instituto não é novo no ordenamento jurídico brasileiro.

O propósito desse estudo é apresentar a substituição tributária e as suas modalidades, mostrando que a sua aplicação não fere os princípios constitucionais estabelecidos pela Carta Magna.

Objetivando alcançar as metas projetadas nesta produção intelectual, serão utilizadas diversas fontes e métodos. O método qualitativo será adotado no presente estudo, fazendo uma leitura analítica e interpretativa dos raciocínios de diversos doutrinadores no que diz respeito ao tema proposto, com o objetivo de chegar a um consenso sobre o assunto aqui abordado.

Quanto a metodologia aplicada, o presente trabalho será elaborado através de pesquisa bibliográfica sobre a substituição tributária. Essa pesquisa tem como principal fonte os artigos, monografias, livros, revista eletrônica e a internet.

Inicialmente, será realizada uma pesquisa bibliográfica nas legislações do regime da substituição tributária, como também será pesquisada a legislação do Estado de Sergipe referente ao estudo do ICMS na substituição tributária.

Na introdução, é feita uma descrição geral e superficial do tema em foco com a apresentação do assunto estudado.

No primeiro capítulo (Direito Tributário – da Origem e Aplicação), apresentar-se-á a relação da história da humanidade e os tributos desde a sua origem até a sua aplicação no Brasil.

No segundo capítulo (Princípios Constitucionais), demonstra-se alguns princípios constitucionais que servem de fundamento para a aplicação da substituição tributária no ordenamento jurídico brasileiro.

No terceiro capítulo (Normas reguladoras no Brasil), é apresentado um breve relato das normas que norteiam a substituição tributária.

No quarto capítulo (A substituição tributária), apresenta-se os conceitos básicos e necessários para uma maior compreensão sobre a substituição tributária.

Finalmente na Conclusão, far-se-á um apanhado de tudo que foi apresentado no trabalho e define um posicionamento sobre o tema abordado.

2 DIREITO TRIBUTÁRIO: DA ORIGEM E APLICAÇÃO NO BRASIL E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Este estudo se inicia mostrando a relação da história da humanidade e os tributos, marcada desde os tempos mais primórdios, na era das cavernas, com a descoberta da força, onde o tributo era pago ao guerreiro mais forte. (MONTEIRO, 2014, não paginado).

Posteriormente o primeiro registro de cobrança de impostos é do Egito Antigo, cerca de 10.000 a.C. que era cobrado pelos faraós. Na Idade Média, os tributos não eram pagos ao Estado, mas sim a uma pessoa, o senhor feudal, perdendo, desta maneira, o caráter fiscal. Os tributos eram cobrados de acordo com os interesses do governante e não do estado. As nações europeias, protótipo do mundo ocidental, apresentaram suas leis de arrecadação de impostos de forma um pouco mais humana somente após o período feudal, por volta de 1400. Foram séculos de guerras entre os povos que habitavam na terra em busca de mais territórios e poder, e para sustentar os seus exércitos o tributo passou a ser uma obrigação imposta pelos povos vencedores aos vencidos (FERRARI, 2013, não paginado).

Revoluções populares marcaram a história da limitação da tributação, sendo elas:

- a) – Constantinopla no ano de 1.197, onde o imperador da Grécia Alexios III tentou impor a cobrança de tributos para sustentar o exército de Henrique VI, havendo no entanto, a recusa da população;
- b) – A Magna Carta de 1.215, reconhecida como o grande passo para a criação da constituição, a carta foi um acordo entre os barões ingleses e o Rei John;
- c) – França, 1597 o Rei Henrique IV tentou impor a cobrança de impostos sobre os comerciantes, mas, houve a recusa dos mesmos e a cobrança foi cancelada;
- d) – Inglaterra, 1627 John Hampden, um parlamentar, começa um movimento de recusar o pagamento de impostos a Marinha Real, cobrado pelo Rei Charles I.
- e) – Revolução Americana 1775 – 1783: a independência dos Estados Unidos da América (EUA) também aparece como uma revolução popular contra os impostos (FERRARI, 2013, não paginado).

Depois, a cobrança de impostos ainda sofreu muitas repressões populares, mas, com a declaração de independência de vários países, os tributos começaram a obedecer algumas leis, ou direitos dos cidadãos.

2.1 Tributos no Brasil

No Brasil, diversos conflitos e conspirações surgiram com o objetivo de contestar os altos valores dos tributos. Pois no período anterior a independência, aquele que produzia ouro era obrigado a pagar 1/5 para a metrópole, Portugal, e não havia retorno para a sociedade.

No Brasil, os primeiros registros de tributação são de 1888, sob o regime da Princesa Isabel, que baixou um decreto para regulamentar a cobrança do “imposto de indústrias e profissões” – algo parecido com o Imposto de Renda, criado em 1922. O documento que criou o imposto trazia também a isenção para alguns estabelecimentos e profissões de cunho artesanal ou educacional, além de qualquer atividade com a finalidade humanitária, por exemplo:

- a) – Pescadores;
- b) – Mercarias,
- c) – Escolas;
- d) – Professores;
- e) – Fabrica de Algodão;
- f) – Telefonia e telegrafia (FERRARI, 2013, não paginado).

Somente em 1966 foi criada uma legislação própria para a tributação, com o surgimento do Código Tributário Nacional, Lei 5.172 decorrente da Emenda Constitucional 18/66. Isso foi um marco revolucionário na história do Brasil, por ter conseguido, de forma sucinta, clara e precisa, apresentar alicerces para a construção de uma teoria do tributo e das novas bases para a relação entre o fisco e o contribuinte (MARTINS, 2005, p.29-31).

Fazendo uma comparação entre países da América, podemos destacar dois gigantes em territórios e população, são eles: Brasil e Estados Unidos da América, onde apenas 25 anos é o tempo que separam as suas reformas tributárias

No Brasil de 1822, a sua arrecadação era caracterizada fundamentalmente nas alfândegas e da cobrança de tributos sobre produtos importados. Foi somente com a Constituição de 1937 que os tributos passaram a ser redirecionados a indústria, comércio e profissões, ampliando assim, de forma mais significativa a sua arrecadação.

Já nos Estados Unidos da América, desde 1913 eram as leis que regulamentavam as formas de tributação. Foi a reforma constitucional que marcou o início da taxação sobre os indivíduos.

Nota-se que são apenas 25 anos de diferença entre esses países, mas, a forma de tributação implantada pelos Estados Unidos da América já nasce de forma mais ampla e eficaz do que a brasileira.

No Brasil, podemos afirmar que a história do Direito Tributário ainda é um bebê em relação aos outros países da Europa e dos Estados Unidos da América quando se fala em cobrança de tributos. (FERRARI, 2013, não paginado).

2.2 Sistema Tributário Nacional

Igualmente a constituição de 1988 que trata do sistema tributário nacional em seus arts. 145 a 162, especificamente, dispõe acerca de “princípios gerais” nos arts. 145 a 149 – A, sobre as “Limitações do Poder de Tributar” nos arts. 150 a 152 estabelecendo as competências dos diversos entes federados para instituição de impostos nos arts. 153 a 156, e, por fim traça as regras de “Repartição das Receitas Tributárias” nos arts. 157 a 162. Além disso, ao dispor sobre a “Ordem Social”, especialmente sobre a “Seguridade Social”, a Constituição aduz diversas normas tributárias, merecendo menção as constantes no art. 195, do art. 239 e do art. 240. (ALEXANDRINO; PAULO, 2010, p. 931).

2.2.1 Competência Tributária

A Constituição Federal não cria tributos, ela estabelece competências para que os entes federados os instituíam. Para Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino (2010, p.933) competência tributária:

A competência tributária é, em seu aspecto essencial, uma competência legislativa. Trata-se do poder atribuído pela Constituição Federal aos entes federados para que eles editem leis que, abstratamente, instituíam tributos.

2.2.2 Conceito de Tributo e Espécies Tributárias Integrantes do Sistema Tributário Nacional

2.2.2.1 Conceito de Tributo

O CTN define tributo em seu art. 3º

Art.3º Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966, não paginado).

Analisando esse artigo pode-se resumir o conceito de tributo, afirmando que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária.

Diverso de multa e sempre criado por lei é cobrado através de ato vinculado.

2.2.2.2 Espécie de Tributos

a) Imposto

É aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo. “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte. ” O imposto é de competência privativa, atribuída pela CF, ou seja, é exclusivamente da União ou dos Estados ou dos Municípios ou do Distrito Federal (arts. 153 - 155 da CF). (FABRETTI, 2014, p 107.).

Os impostos podem ser classificados de várias formas, isto é, conforme a competência tributária privativa definida pela própria Constituição Federal, onde os impostos são relativos a cada ente federativo ou conforme o Código Tributário Nacional em relação ao fato gerador que corresponde ao comércio exterior, produção, circulação, patrimônio e a renda.

No aspecto econômico é dividido em duas classes, são elas os impostos diretos e indiretos.

Os Impostos Indiretos são aqueles representados pelo consumo, cujos contribuintes de fato e de direito são compostos por pessoas diferentes, mas, que fazem parte dessa mesma cadeia. Podemos assim afirmar, que o contribuinte de direito é representado ou constituído pelo varejista que tem a responsabilidade legal definida em lei de recolher o tributo, cujo ônus financeiro é repassado por esse ao contribuinte de fato, cujo nome denomina-se de consumidor. Esses impostos são aqueles que incidem diretamente na linha de produção, venda, circulação ou consumo de bens e serviços, envolvendo assim, uma grande cadeia desde o seu ponto de formação até o consumidor final.

Nos denominados Impostos Diretos, como o imposto de renda, os contribuintes considerado de fato e de direito são os mesmos da relação anterior. Sendo que esses incidem diretamente sobre a renda e o patrimônio, tanto das

peças físicas como das peças jurídicas em geral de forma progressiva, isto é, quanto maior a sua renda, maior será o imposto a pagar. (OLIVEIRA, 2014, p. 65).

Vale ressaltar, que além dos impostos diretos e indiretos ainda existem os impostos extrafiscal, proporcional, progressivo, real e pessoal.

É considerado extrafiscal quando o tributo não visa exclusivamente só a arrecadação, mas também tem a atribuição de corrigir as deformidades ou as irregularidades objetivando regular a economia. Podemos tomar como exemplo o imposto sobre exportação.

Já o imposto Proporcional é caracterizado por um percentual exclusivo incidente sobre o objeto tributável. Esse imposto crescerá a medida que o valor da base de cálculo sofra crescimento. Como exemplo temos o ICMS, o IPI e o ISS.

O Progressivo é caracterizado por alíquotas em percentagens variáveis e crescentes, à medida que se eleva o valor do objeto tributável. Temos aqui o exemplo bastante conhecido que é o Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

O Real é o tipo de tributo que incide sobre bens tangíveis, são conhecidos como impostos sobre o patrimônio. Podemos destacar o IPTU, IPVA e o ITR.

Já o imposto Pessoal estabelece divergências tributárias em cumprimento de condições inerentes ao contribuinte. Essa tributação é estabelecida de acordo com a capacidade econômica do indivíduo em decorrência do que dispõe o parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal. O exemplo prático disso é o Imposto de Renda das Pessoas Físicas e Jurídicas.

Assim, podemos concluir que sempre que possível, os tributos ou impostos deverão ter cunho pessoal e serão elevados segundo a capacidade financeira do contribuinte. Cabendo assim, a administração tributária principalmente conferir efetividade a esses propósitos, reconhecendo e respeitando os direitos de cada indivíduo nos modos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

b) Taxa

O CTN define taxa nos arts, 77 e 78:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (FABRETTI, ano 2014, p.108).

As taxas, ao oposto dos impostos, são determinadas pela norma como tributos vinculados, onde o Estado oferece uma compensação ao contribuinte em função de sua cobrança. A cobrança da taxa é pelo uso real de algum serviço público ou pelo exercício de poder de polícia do Estado, podendo ser instituída por qualquer um dos entes federativos, como a União, os Estados, o Distrito Federal e o Município. (OLIVEIRA, 2014, p. 66).

Assim, o poder de polícia consiste em fiscalizar e autorizar determinada atividade, limitando-a em razão do interesse público, relativo à segurança, a higiene, a ordem e aos costumes.

Com relação ao serviço público deve ser específico e divisível, logo, é um trabalho contraprestacional, bilateral, podendo a taxa ser cobrada inclusive quando o serviço está posto à disposição do Contribuinte.

As Súmulas Vinculantes 19 e 29 do STF estabelece assim:

Súmula Vinculante 19. A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

Súmula Vinculante 29. É constitucional a adoção no cálculo do valor de taxa de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

c) Contribuição de Melhoria

O CTN dispõe que só pode ser cobrada se, em virtude de obra pública, decorrer valorização imobiliária para o contribuinte (arts. 81 e 82):

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. ”

Art.82. Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial;(FABRETTI, ano 2014, p.109)

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo (BRASIL, 1966, não paginado).

d) Contribuições

A Constituição Federal (1988) estabeleceu no seu art. 149, que é de competência exclusiva da União a criação de 03 tipos de contribuições, são elas:

- a) – Contribuição social;

- b) – Intervenção do domínio econômico;
- c) – Interesse das categorias profissionais ou econômicas (FABRETTI, 2015, p. 109)

Sua instituição deve observar as disposições dos arts. 146, III, e 150, I e III, da Constituição Federal.

As contribuições sociais foram instituídas pelo art. 195 da CF, que teve sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 20/1998. Essa emenda ampliou o conceito de contribuinte das contribuições sociais, que era o empregador, passando a definir como contribuinte, além do empregador, a empresa e a entidade e a ela equiparada na forma da lei. Amplio também a sua incidência. (FABRETTI, ano 2014, p.111)

A contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), são contribuições regulatórias, utilizadas como instrumento de política econômica para enfrentar determinadas situações que exijam a intervenção da União na Economia do país. (FABRETTI, 2014, p.113)

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são destinadas a custear os serviços dos órgãos responsáveis pela habitação, registro e fiscalização das profissões regulamentadas, consideradas como autarquias federais pela Constituição Federal. (FABRETTI, 2014, p.115).

A contribuição de Iluminação Pública (CIP) é um tributo cobrado com fundamento no art. 149-A da Constituição Federal, e, é de competência dos municípios.

Já a década de 40 foi marcada com a criação de uma nova fonte de receita convencionada de contribuição social voltada exclusivamente as entidades sociais, cujo objetivo era de beneficiar todos os funcionários vinculados a uma determinada atividade empresarial. Foi a partir daí, que foi criado o famoso sistema S.

Sua nomenclatura se originou pelo simples fato da maioria das instituições iniciarem com a letra “S”, como Senai, Senac, Sesc, Sebrae e outras, conforme se estabelece o art. 240 da Constituição Federal

A natureza jurídica da contribuição é de Tributo, prevista pela própria Constituição Federal de 88 em seu artigo 149, que institui a contribuição de

interesse das categorias profissionais ou econômicas e determina a competência exclusiva da União.

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

Como visto anteriormente esta contribuição se aplica às empresas dos ramos definidos, e incide sobre o valor da folha de pagamento dos empregados. O valor arrecadado se destina a própria manutenção da instituição, que visa proporcionar uma melhora na qualidade de vida do trabalhador, através de palestras, eventos esportivos, aperfeiçoamento profissional, etc. (MONTEIRO, 2011, não paginado).

3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Princípios jurídicos são os preceitos essenciais de um sistema, sem os quais não seria possível desenvolver a atividade interpretativa das normas constantes em determinado ordenamento. Em regra, consiste em uma declaração genérica que reproduz um ideal a ser alcançado ou defendido pelo estado. Para Mauro Luiz Rocha Lopes (2012, p.51) os princípios:

Caracterizam-se por serem fundamentos normativos para interpretação e aplicação do Direito, de conteúdo axiológico extraído do processo dialético que envolve as possibilidades normativas e fáticas do caso concreto. Dai serem norteados por conceitos deliberadamente vagos, permitindo a evolução do direito sem ruptura da estrutura básica do sistema.

Os princípios, dentro do sistema tributário de um estado, realizam o papel de evitar antinomias, harmonização e indicando um caminho a ser seguido na interpretação das normas que o compõe. De outro modo, trataríamos apenas de um mero regime tributário, um conjunto de tributos possivelmente desordenados e casuístico, composto de forma paradoxal e ilógico. Luciano Amaro (2006, p.110), de forma bastante elucidativa, trata dos princípios dizendo que:

Costuma-se se chamar de “princípios”, também por comodidade didática, uma série de preposições que, em rigor, nem sempre correspondem a meros enunciados gerais de concretização de valores, dependentes, ainda, para sua plena concretude, do desdobramento em normas. O valor da justiça começa a concretizar-se por meio de um feixe de princípios (entre os quais o da igualdade), que, no estágio subsequente, vai desdobrar-se em normas que ampliam o grau de concretização do valor em causa, até que, na aplicação da norma aos fatos, se tenha a plena concretização do valor.

A CF de 1988 possui uma seção específica intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar”, composta pelos arts. 150, 151 e 152.

É comum distinguir-se entre princípios tributários e limitações ao poder de tributar em sentido estrito. Os princípios usualmente são apontados como regras

positivas, que norteiam o legislador em sua tarefa de densificação das normas constitucionais, ao passo que as limitações propriamente ditas seriam regras negativas, destinadas a impedir o exercício das competências tributárias em determinadas situações.

As limitações da competência tributária em sentido estrito são denominadas, pela doutrina e pela jurisprudência, imunidades tributárias. (ALEXANDRINO; PAULO, 2010, p 954)

Observamos que alguns autores tributaristas referem-se às imunidades tributárias também como princípios tributários e outros utilizam indistintamente a expressão limitações ao poder de tributar para referir-se tanto aos princípios quanto às imunidades. Independentemente da terminologia que se utilize, o certo é que todas essas normas têm como escopo precípua a proteção do contribuinte, porquanto a tributação interfere diretamente com direitos fundamentais dos indivíduos, sobretudo com o direito de propriedade.

Por fim, importa consignar que não só os arts. 150 a 152 da Constituição há normas que representam “limitações ao poder de tributar”. Diversas normas, espalhadas pelo texto constitucional, podem implicar, direta ou indiretamente, restrições ou condicionamentos ao uso das competências tributárias. (ALEXANDRINO; PAULO, 2010, p. 955)

Desta forma, se faz necessária uma análise mais detalhada sobre alguns dos mais importantes princípios constitucionais ligados ao Direito Tributário, em especial os diretamente ligados à controversa situação da substituição tributária.

3.1 Princípio da Legalidade

Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei (CF, art. 5º, I). O princípio da legalidade tributária veda aos entes federativos a exigir ou aumentar tributo sem que haja uma lei que o estabeleça – art. 150, I da Constituição Federal.

Este é um princípio secular de origem histórica atribuída à Magna Carta inglesa, de 1215, editada sob o Rei João Sem Terra e que possuía inegável

natureza política, já que desde a sua origem representava o desejo popular de limitação ao poder do monarca, traduzida na máxima do “no taxation without representation” (vedada a tributação sem representação). A ideia era que as decisões e os atos do príncipe deveriam, sempre, submeter-se antecipadamente ao crivo popular para que pudesse surtir efeitos (ALEXANDRINO; PAULO, 2010, p 955 -956.).

A doutrina e a jurisprudência são unânimes em afirmar que todos os elementos integrantes da obrigação tributária principal devem estar cabalmente descritos na hipótese legal de incidência (tipicidade tributária). Como regra, esta deverá discriminar, expressamente, o fato econômico que, uma vez ocorrido, dará surgimento à obrigação (fato gerador), o sujeito passivo, o sujeito ativo, a base de cálculo e as alíquotas aplicáveis (ALEXANDRINO; PAULO, 2010, p 956.).

Todos os tributos estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária. Há umas poucas hipóteses, evidentemente previstas na própria Constituição, em que o Poder Executivo foi autorizado a, nos termos e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas (e somente as alíquotas, nenhum outro elemento da obrigação tributária principal) de alguns tributos. Essas restritas exceções encontram-se no art. 153, § 1º, art. 177, § 4º, I, “b”, e art. 155, § 4º, IV, “c” (ALEXANDRINO; PAULO, 2010, p.956).

Por fim, cabe observar que, excetuando um único caso, a iniciativa das leis em matéria tributária, seja qual for a esfera da Federação, não é privativa do chefe do Executivo, consoante reiteradas decisões do STF. (ALEXANDRINO; PAULO, 2010, p.956).

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 97, demonstra o princípio da legalidade ao enumerar em seus incisos as matérias submetidas à reserva legal.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

- IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (BRASIL, 1966, não paginado)

O art. 97 do CTN define em seu conteúdo uma lista taxativa de elementos configurados da estrita legalidade, são eles: alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador.

Destacamos ainda, a importância de previsão do fato gerador. Para que seja possível a solidificação do dever tributário, deve-se verificar a ocorrência do fato gerador, inclusive já havendo na norma legal a descrição fiel e detalhada dos acontecimentos sem os quais não se realizaria o nascimento da obrigação tributária.

3.2 Princípio da Igualdade Tributária ou da Isonomia

O princípio da igualdade ou da isonomia tem a sua formulação genérica no enunciado do caput do art. 5º da Constituição Federal, sendo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. No entanto, esta igualdade não deve ser interpretada em seu sentido formal para evitar injustiças. Rui Barbosa deu-nos uma verdadeira lição ao difundir a máxima aristotélica em sua oração aos moços que em determinado trecho diz:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeir desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade flagrante, e não igualdade real (SANTOS, 2013, p. 18).

A lei não poderá estabelecer diferenças entre os contribuintes com base em critérios arbitrários, ou relativos a condições inerentes às pessoas ou a seu status. A própria Constituição cuidou de, já no próprio inciso, explicar parâmetros que não podem ser utilizados para que se considere desigual, para efeitos tributários, a

situação de contribuintes: ocupação profissional ou função exercida e denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (ALEXANDRINO; PAULO, 2010, p 957.).

O princípio da isonomia tributária não apenas ordena que se dê tratamento igual aos equivalentes, mas também que se trate desigualmente os desiguais. Pode-se afirmar que a isonomia possui dupla significação: Uma horizontal e outra vertical.

A interpretação horizontal representa as pessoas que se encontram em um mesmo patamar e que, por isso, devem ser tratadas de igual maneira. Podemos ilustrar essa situação imaginando dois cidadãos que ocupam o mesmo cargo em uma empresa, auferem os mesmos vencimentos e possuem despesas idênticas. Desta forma, ambos devem pagar o mesmo imposto de renda.

A acepção vertical está relacionada às pessoas que ocupam patamares diferentes e, desta forma, devem ser tratadas de maneira desigual no limite de duas diferenças. Dentro da esfera tributária, o princípio da isonomia está inserido no artigo 150, II, da Constituição Federal, segundo o qual:

É vedado aos entes federativos instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (ALEXANDRINO; PAULO, 2010, p 957.).

3.3 Princípio da Irretroatividade Tributária

Tal princípio corrobora com a segurança jurídica do contribuinte, afastando a incidência tributária sobre fatos geradores passados em relação à lei que apareceu depois. Está expresso no art. 150, III, "a", da Constituição, nestes termos: "É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fato gerador ocorrido antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. "

A regra constitucional é simples e não há tributo que a ela não se sujeite. Nenhum ente federativo pode cobrar tributos em relação a fato gerador ocorrido antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Sua aplicação tem gerado controvérsias quando se trata de tributos cujo fato gerador seja uma situação jurídica que se prolongue no tempo, os denominados fatos geradores contínuos, ou continuada, ou por período de tempo certo. Perfilha, no entanto, o entendimento da Corte Maior a orientação de que a irretroatividade tributária, por si só, não impede que a lei nova alcance o fato pendente (já iniciado, mais ainda não terminado). (ALEXANDRINO; PAULO, 2010, p 958).

Em resumo, podemos afirmar que a lei aplica-se aos fatos que ocorrem após a sua entrada em vigor. Não podendo voltar para alcançar fatos ocorridos na vigência da lei anterior.

A Exceção dessa regra consiste em matéria penal, conforme está estabelecido no inciso XL do art. 5º da Constituição Federal, que dispõe: "A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu. "

Já os arts. 106 e 144 do Código Tributário Nacional diz:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido

3.4 O princípio da Anterioridade do Exercício Financeiro

O princípio da anterioridade do exercício financeiro diz respeito à produção de efeitos da lei, à sua aplicação, à sua eficácia. Impede ele que a lei que institua ou

aumente tributo alcance fatos geradores ocorridos no ano de sua publicação. Não interfere na vigência da lei, isto é, a lei pode ser publicada, por exemplo, em outubro, majorando uma taxa, e ter vigência imediata, mas sua aplicação é postergada para o exercício seguinte. Diz o art. 150, III, “b”, da Constituição, nestes termos: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”

Importante salientar, que só cabe cogitar a aplicação do princípio da anterioridade se a lei estiver criando ou aumentando um tributo (o estabelecimento de novas hipóteses de incidência enquadra-se como “instituição de tributos”). Se uma lei estiver extinguindo ou reduzindo tributo ela sempre pode produzir efeitos imediatos.

O Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento segundo o qual a antecipação do prazo de recolhimento não se equipara à sua majoração (e nem é objeto de reserva de lei). Para o STF, a antecipação mediante decreto estadual, da data de recolhimento do ICMS não ofende os princípios constitucionais da legalidade e da anterioridade conforme súmula 669 abaixo descrita: “669 – Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.” O Supremo Tribunal Federal declarou que o princípio da anterioridade constitui garantia individual do contribuinte e, portanto, cláusula pétrea, não podendo ser suprimido por meio de emenda constitucional.

Existem algumas exceções ao princípio da anterioridade do exercício financeiro, a maior parte delas em atenção à natureza extrafiscal de alguns tributos (por exemplo, imposto de importação, o de exportação, o IOF) ou em razão do caráter emergencial de outros (por exemplo, os impostos extraordinários de guerra, os empréstimos compulsórios instituídos em caso de guerra externa ou calamidade).

3.5 Princípio da Anterioridade Nonagesimal (noventa)

A Constituição de 1988 institui uma regra de não surpresa específica para as contribuições de seguridade social. Estabelece que a lei que institua ou modifique uma contribuição de seguridade social somente pode produzir efeitos 90 (noventa)

dias depois de sua publicação, mas não está sujeita à anterioridade do exercício financeiro.

Vale ressaltar, que o constituinte derivado ao editar a EC 42/2003, a fim de reforçar a garantia de não surpresa do contribuinte, estabeleceu para os tributos em geral a exigência de que a lei que os institua ou aumente aguarde um prazo mínimo de 90 (noventa) dias, contados de sua publicação, para a produção de seus efeitos.

Essa regra encontra-se no art. 150, III, "c", da Constituição, e segue a mesma sistemática da anterioridade do exercício financeiro: é regra relacionada à eficácia, e não à vigência da lei, a referência adotada é a data de publicação da lei, só se aplica a leis que instituem ou aumente impostos, e não a leis que reduzam, extingam ou alterem o prazo de recolhimento de tributos.

Por fim, registramos que, no caso de instituição ou aumento de tributos mediante medida provisória, a contagem do prazo de 90 (noventa) dias dá-se a partir da publicação da medida provisória, e não da publicação da lei na qual ela seja convertida, salvo se, na conversão, tiver havido modificação substancial do conteúdo original da medida provisória (ALEXANDRINO, PAULO, 2010, p 961 - 962).

3.6 Princípio do Não - Confisco

O conceito de confisco é indeterminado. Não existe definição do limite a partir do qual se ultrapassa o que seria uma tributação pesada e passa-se a ter uma tributação confiscatória.

A vedação ao confisco pretende impedir que se ultrapasse, com essa carga, níveis considerados suportáveis por determinada sociedade, em certa época e sob específicas conjunturas.

Evita-se, assim, que o Estado, sob alegação de necessidade de aumentar receitas, acabe por sufocar os esforços produtivos da sociedade com cargas escorchantes de tributos, o que representaria verdadeira expropriação do resultado desses esforços.

O Supremo Tribunal Federal já deixou assente que o efeito confiscatório não deve ser aferido com base na análise de um único tributo, isoladamente, mas sim a

partir da carga tributária total imposta ao contribuinte por uma determinada pessoa política.

Transcrevemos a lição da Corte Suprema proferida no julgamento da ADIMC 2.010/DF, rel. Min. Celso de Melo (30.09.1999).

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da **totalidade da carga tributária**, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico – financeira, à observância, pelo legislador, de **padrões de razoabilidade** destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo **princípio da razoabilidade**. (ALEXANDRINO, PAULO, 2010, p. 963 - 964).

3.7 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está localizado no art. 145, §1º da Constituição Federal, que enfatiza o seguinte:

O art. 145 da CF dispõe em seu §1º:

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Láudio Camargo Fabretti (2014, p. 123) destaca que, “[...] [na] verdade, o que este princípio procura é atender à máxima de justiça tributária que diz “quem pode mais

deve pagar mais, quem pode menos deve pagar menos e quem não pode não deve pagar nada.”

Por esse motivo, a legislação tributária deve procurar medir a capacidade contributiva de cada particular para graduar sua tributação de forma mais justa.

Nos impostos diretos como o IR, este princípio é relativamente fácil de ser aplicado. As Pessoas Jurídicas são tributadas pelo lucro (conforme art. 44 do CTN) e as pessoas físicas pela renda líquida, ou seja, o resultado da soma dos rendimentos tributáveis menos as deduções permitidas por lei. A renda líquida é tributada por alíquotas progressivas, fixadas em tabela autorizada em lei.

Já os tributos indiretos (Icms, Pis, Cofins e Ipi), que são transferidos para o preço, a carga tributária recai sobre o consumidor sem qualquer graduação da sua capacidade contributiva. Por exemplo: na compra de uma cerveja, produto que tem uma alta carga tributária, o consumidor a suporta com o mesmo peso, quer ele ganhe um, dez ou vinte salários mínimos.

Por essas razões a graduação da capacidade contributiva, no Brasil, está muito longe de ser plenamente observada.

Vale ressaltar, que os tributos indiretos transferidos para o preço são regressivos, pois, proporcionalmente, paga muito mais quem ganha menos, uma vez que a carga tributária contida no preço da mercadoria é a mesma para qualquer classe de consumidor (FABRETTI, 2014, p.123).

3.8 Princípio da Não - Cumulatividade

Esse princípio vem consagrado na Constituição Federal, em dois artigos distintos, que dispõem sobre o ICMS e o IPI não cumulativos, respectivamente o art. 153, IV, § 3º, II e 155, II, § 2º, I

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

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

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

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

Estes dispositivos conferem ao sujeito passivo o direito de abatimento do imposto pago na operação anterior. Esse direito de abater não pode ser limitado nem pelo Legislativo nem pelo Executivo, independentemente, para sua imediata fruição, de ingresso nas vias judiciais. O direito ao abatimento é categoria jurídica de hierarquia constitucional, portanto, norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata. A não cumulatividade leva em conta as operações ou as prestações realizadas no período de tempo.

Assim, ICMS e IPI são impostos sobre o valor agregado, ou seja, incide sobre a parcela acrescida que se verifica entre duas operações em sequência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do valor que ele adicionou ao bem.

A não cumulatividade independe de edição de qualquer lei complementar para irradiar seus efeitos, uma vez que é princípio constitucional de eficácia e aplicabilidade imediata (FABRETTI, 2014, p. 124).

4 BREVE RELATO DAS NORMAS REGULADORAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Em se tratando da história da Substituição Tributária, Mariano, Werneck e Bezerra (apud DA SILVA, 2010, p.17), afirmam que os estudiosos acreditam na utilização da sujeição passiva por substituição desde a época romana e que o surgimento dessa técnica remete à Europa em fins do século XVIII.

Para alguns autores brasileiros, o começo da prática da sujeição passiva por substituição tributária está estabelecido com o aparecimento o ICMS, efeito da necessidade de tornar viável a sua criação e cobrança. (apud DA SILVA, 2010, p.17). Na Constituição Federal de 1946, no artigo 19, inciso IV, foi delegada às unidades federadas a competência para criar impostos sobre vendas e consignações.

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:

[...]

IV – Vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive indústrias, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme definir a lei estadual; [...] (BRASIL, 1946 apud DA SILVA, 2010, p.17)

Com o surgimento da Constituição de 1967, no art. 24, II, atribui-se competência aos Estados e o Distrito Federal para criar impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias:

Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

[...]

II – Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, indústrias e comerciantes. (BRASIL, 1967 apud DA SILVA, 2010, p. 17).

Com o transpor dos anos, o governo foi acelerando a cobrança de impostos e particularizando cada imposto correspondente a cada ramo de atividade referente ao comércio e a indústria.

Porém, com o surgimento da EC nº 1 de 1969, art. 23, § 4º, foi delegada à Lei Complementar (LC), a competência para criar outras categorias de contribuintes para o antigo imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria (ICM): “Art. 23. [...]§ 4º Lei Complementar poderá instituir, além das mencionadas no item II, outras categorias de contribuintes, daquele imposto”. (apud DA SILVA, 2010, p. 18).

O parágrafo 4º do inciso II, menciona como espécie de contribuinte os produtores, os industriais e os negociantes. Com a abertura e a instituição de novas espécies de contribuinte houve uma influência na criação de novas categorias como podemos destacar os prestadores de serviços de transporte de mercadorias e de serviços de comunicação, assinalando o atual imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte e de Comunicação – ICMS.

O alicerce ou fundamento legal do regime de substituição tributária somente foi iniciada com a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, o nomeado Código Tributário Nacional, através do seu art. 128, que estabeleceu a figura da responsabilidade tributária. (Apud: DA SILVA, 2010, p. 18)

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966 apud DA SILVA, 2010, p.18.)

Observa-se no artigo acima mencionado que a característica principal da substituição tributária, consiste na atribuição da responsabilidade do recolhimento do imposto a outra pessoa que está relacionada à operação e não àquele que praticou o fato gerador.

É nítido quando se verifica o art. 58, § 2º do Código Tributário Nacional, cujas disposições sobre o antigo Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), a previsão da substituição tributária:

Art. 58. [...]

[...]

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

I – ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;

II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar. [...] (BRASIL, 1966 apud DA SILVA, 2010, p. 18 - 19).

Vale lembrar, que o artigo acima evidenciado, já ressalta a existência de duas categorias de substituição tributária, no inciso I a substituição tributária regressiva, e no inciso II, a substituição progressiva.

Com o surgimento do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, houve a revogação expressa dos referidos dispositivos em seu art. 13. Entretanto, os termos das alterações fomentadas pela inclusão dos §§ 9º e 10 ao art. 2º, e da alteração da redação do art. 6º e seus §§ 3º e 4º, dispõem novamente a figura do responsável tributário por substituição. (apud DA SILVA, 2010, p. 19).

Art. 2º [...]

[...]

§ 9º Quando for atribuída a condição de responsável, acrescido da margem comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, à base de cálculo será:

a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;

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

§ 10 - Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea a do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no § 6º do art. 23 da Constituição federal."

[...]

Art. 6. [...]

[...]

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

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

- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
 - c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;
 - d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.
- § 4º - Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados. [...] (BRASIL, 1968 apud DA SILVA, 2010, p. 19 - 20).

A Lei Complementar nº 44/85 confirma a transferência de competência dos Estados a imputarem a terceiros a condição de responsável tributário da obrigação. Uma vez que essas condições foram especificadas de maneira bem detalhada, mencionando as espécies de contribuintes e a prática de sujeição por substituição.

A atual Constituição Federal de 1988, no seu art. 155, § 2º, XII, "b", mostra a necessidade da formação de uma lei complementar que atribua a competência da substituição tributária dentro de um prazo de 60 (sessenta) dias da data de promulgação. Entretanto, o art. 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), atribuiu aos Estados e o Distrito Federal que criassem normas de regulamentação da substituição tributária, caso não fosse criada a lei complementar necessária para instituir o ICMS dentro do prazo estipulado.

Desta maneira, os entes federativos Estados e o Distrito Federal firmaram o Convênio ICM nº 66 de 1988¹, que institui provisoriamente o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e sobre Prestação de Serviços e Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, onde nos incisos I e II do art. 25 no Anexo único, é disposta a condição do substituto tributário:

Art. 25. A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:
I - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

•Publicação DOU de 16.12.88.

•Ratificação Nacional DOU de 03.01.89, pelo Ato COTEPE/ICM 01/89.

•Alterado pelos Conv. ICM 10/89, ICMS 108/89.

•Os Estados e o Distrito Federal firmam entendimento sobre a base de cálculo do ICMS conforme Conv. ICMS 03/95.

•Sem eficácia em virtude da edição da Lei Complementar nº 87/96.

II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes; [...] (BRASIL, 1988, não paginado).

Mas, a legislação não conseguia esclarecer sobre qual seria a atribuição do responsável tributário concernente ao fato gerador das operações subsequentes que se denomina de substituição tributária progressiva. Como consequência houve uma grande discussão jurídica acerca da legalidade e constitucionalidade do instituto, sendo oportuno o acréscimo de um dispositivo que cuidasse da substituição tributária progressiva na Constituição Federal. (apud DA SILVA, 2010, p. 20).

Logo após, foi editada em seguida a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993 que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Lei Maior.

Art. 150 [...]

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (BRASIL, 1988, não paginado).

A Substituição Tributária somente veio a ser concretizada através da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1966 com a edição da Lei Kandir. Logo, pode-se ver que o instituto da substituição tributária não é novidade, tendo em vista, que somente teve vigência a partir da atual Constituição. (apud DA SILVA, 2010, p. 21)

Desta forma, a execução deste instituto para operações relativas a determinadas mercadorias ou serviços, bem como sua aplicação dentro de cada Unidade da Federação, será realizada através de normas em cada respectivo Estado, cuja limitações são definidas e estabelecidas na Lei Complementar 87/1996 e suas alterações.

Foi graças a confecção de diversos convênios ou protocolos firmados entre os estados que compõem a unidade federativa, que foi possível a implantação e aplicação deste regime para cada situação tributária específica.

5 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS CONCEITOS FUNDAMENTAIS NO ICMS

5.1 Conceito de ICMS

Trata-se de um conceito de origem constitucional, onde em seu art. 155, II, da competência aos Estados e ao Distrito Federal para criar impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior”.

A partir desse instante surge o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), onde sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) e suas alterações.

O Código Tributário Nacional, no seu art. 4º define:

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. (BRASIL, 1966, não paginado).

Esse tributo, foi criado pela atual Constituição Federal de 1988, e foi originado da unificação de 06 (seis) outros impostos existentes no ordenamento jurídico anterior (CF, 1967), são eles: O imposto sobre circulação de mercadorias, imposto único sobre minérios, imposto único sobre combustíveis líquidos e gasosos, imposto único sobre energia elétrica, impostos sobre transporte e imposto sobre comunicação.

Devido à complexidade destes fatos geradores o constituinte convencionou disciplinar essa espécie tributária de uma maneira mais exaustiva.

O imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal, significando dizer que essa regra constitucional é o postulado em que o imposto só recai sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando o efeito cascata, decorrente da incidência do imposto sobre imposto.

Esse princípio vem disposto no art. 19 da LC 87:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

O imposto também poderá ser seletivo, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços, visto que em regra, quanto mais essencial a mercadoria ou o serviço menor será a sua alíquota.

O seu fato gerador tem como característica a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transportes e a prestação de serviços de comunicação.

O contribuinte consiste na pessoa que está ligada ao fato posto na norma, podendo ser o comerciante, o industrial ou o prestador de serviço, os quais são apontados como idealizadores do fato gerador. A exceção é a pessoa física ou jurídica que importa um bem, sendo este consumidor final.

A sua base de cálculo é o valor da operação ou da prestação do serviço e a sua alíquota foi fixada pela resolução 22/89 do senado, que consiste em: 7% para operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, *destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo*, 12% *para as operações e prestações interestaduais cujo destino seja para contribuintes do sul e sudeste* e 17% ou 18% *para operações de importação*.

A sua função é predominantemente fiscal, que consiste na obtenção de recursos para os Estados, Distrito Federal e Municípios. Contudo, também possui função extrafiscal já que é seletivo. O seu lançamento é por homologação.

5.2 Conceito de Substituição Tributária

Heleno Torres (2001, p. 87-108 apud LUCCHI, 2013, não paginado), inteligentemente, definiu a substituição tributária como o mecanismo de arrecadação no qual um terceiro sujeito se insere na relação jurídica entre o fisco e o contribuinte de modo a antecipar o pagamento devido por este, cabendo o ressarcimento decorrente do regime plurifásico.

Portanto, conclui-se que a obrigação tributária se extingue com a ocorrência do fato gerador previsto para o contribuinte.

Desta maneira, a Emenda Constitucional nº. 3, de 17 de março de 1993, acrescentou ao artigo 150, § 7º

5.2.1 Objetivo da Substituição Tributária

A substituição tributária tem como objetivos:

- a) facilidade na fiscalização, pois normalmente as mercadorias têm pequeno número de fabricantes e grande número de atacadistas e varejistas;
- b) recebimento antecipado do imposto

5.2.2 Modalidades de Substituição Tributária

A substituição Tributária se divide em três tipos de cobrança de recolhimento de imposto, são eles:

a) Substituição Tributária para Trás ou Operações Anteriores

Essa espécie é conhecida como diferimento tributário, substituição tributária regressiva ou antecedente, onde o pagamento do tributo é adiado na cadeia de circulação de mercadoria. Esta modalidade de substituição acontece quando, por força de lei, o adquirente de determinada mercadoria fica responsabilizado pelo tributo devido originalmente pelo contribuinte que a vendeu.

Diz Mauro Luís Rocha Lopes (2012, p. 195), que a substituição tributária para trás:

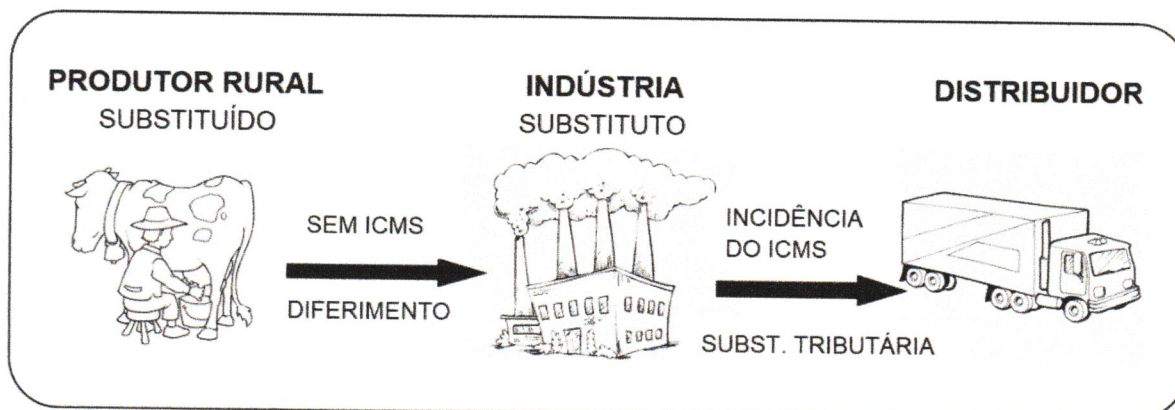
Revela-se medida salutar para os casos em que o comerciante, mercê das características de seu negócio, não dispunha de estrutura ou capacidade econômica para cumprir deveres fiscais – escrituração contábil, emissão de notas, etc. – que viabilize a fiscalização e a arrecadação do ICMS. Por outro lado, tal substituição permite ao Fisco centralizar a fiscalização na indústria que se utiliza, na fabricação de seus produtos, de insumos adquiridos de tais contribuintes, acabando ela por recolher o tributo devido na citada operação, na qual figura como substituto.

É principalmente nas transações agropecuárias que isso se evidencia, com a compra de insumos para a industrialização, é muito comum a aplicação da substituição tributária para trás. Tomando como exemplo os produtos como café, castanha, soja, leite, pescados e tantos outros que se pode produzir em pequena escala ou em grupos cooperativos.

Esses produtores foram dispensados do pagamento do tributo e é nesse momento que recebe o nome de substituído. Ficando, assim, a cargo da indústria (contribuinte substituto), a responsabilidade pelo pagamento do imposto. No entanto, para compensar esse tributo a indústria já compra dos produtores os seus produtos com um menor preço.

Vejamos o exemplo a seguir para o melhor entendimento. O produtor de leite vende o seu produto para uma indústria de laticínios e outros derivados. O pagamento do imposto devido pelo produtor fica diferido para quando houver a saída subsequente da indústria para o distribuidor.

Figura 1: Substituição Tributária Regressiva



Fonte: Elaboração do próprio autor (2015)

b) – Operações Concomitantes

Esta espécie de Substituição Tributária caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação ou a prestação de serviço, concomitantemente à ocorrência do fato gerador. Nesta espécie se encontra a Substituição Tributária dos serviços de transportes de cargas. (BRASIL, portal tributário).

Cassiano et al. (2010, p. 357 apud SILVA, 2010, p.24), também menciona que:

A substituição, para ser concomitante, deve ocorrer no mesmo instante em que tem início ou no mesmo momento em que acontece o fato gerador objeto da substituição, considerada a conjugação daqueles três elementos normativos antes referidos: a posição do substituto, o aspecto temporal da norma tributária de substituição e o fato tributável em relação ao qual a substituição é instituída.

Observe que no exemplo a seguir em serviço de transporte de cargas, onde o fisco exige do tomador do serviço o pagamento do imposto antecipadamente no início da operação.

Figura 2: Substituição Tributária Concomitante



Fonte: Elaboração do próprio autor (2015)

c) – Substituição Tributária para Frente ou Operações Subsequentes

Também recebe os nomes de substituição progressiva ou por antecipação. Aqui, o responsável se obriga ao pagamento do tributo devido originalmente pelo contribuinte. O fato gerador será posterior, mas a exação já é exigida e deverá ser paga pelo responsável em operação anterior.

O principal argumento utilizado pelo fisco em todo o Brasil para a utilização da substituição tributária para frente consiste na concentração da fiscalização e arrecadação em poucos pontos (indústrias ou empresas atacadistas), não havendo a necessidade de fiscalização em inúmeras empresas varejistas.

Este protótipo de substituição evidência uma presunção de que determinado fato gerador se concretizará no futuro, entendendo-se deste logo, que a cobrança antecipada do produto é válida. Esse tipo de substituição é especialmente utilizado quando a próxima etapa da cadeia econômica apresenta um grande risco de evasão fiscal elevado, uma vez que o contribuinte tem a obrigação do pagamento do imposto e não o faz, porque prefere agir de forma fraudulenta causando danos não somente aos cofres do Estado, mas também a toda sociedade.

Esse modelo de substituição foi alvo de muita discussão pelos juristas, doutrinadores e estudiosos, que alegam a sua inconstitucionalidade. A polêmica

surgiu a partir da publicação da Emenda Constitucional nº 3/1993 que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição Federal:

Artigo 150 [...]

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

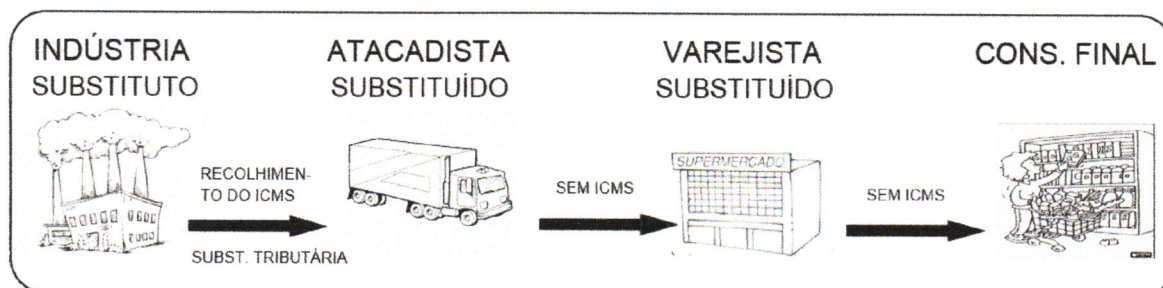
O Supremo Tribunal Federal acabou batendo o martelo quando reconheceu que a substituição tributária é medida de política fiscal imposta por lei. Já o Superior Tribunal de Justiça segue a orientação do STF e considera a substituição tributária um regime especial que auxilia na garantia de que não ocorra evasão fiscal.

Com o reconhecimento dos tribunais superiores como o STF e o STJ, os Estados através de decretos expandiram muito as hipóteses de substituição tributária no caso do ICMS, especialmente a progressiva, para produtos como cigarros, combustíveis, automóveis, refrigerantes e cervejas, tintas e vernizes, cimento, pneus, sorvetes, produtos de higiene e limpeza, alimentos industrializados, vinhos, entre outros.

Esse instituto é utilizado pelo fisco na arrecadação do imposto sobre a renda, sobre a circulação de mercadorias, sobre a prestação de serviços, sobre as operações de crédito e seguros, bem como nas contribuições sociais. Por isso, passou a ser o maior arrecadador de tributos no Brasil.

Através do exemplo abaixo termos uma maior definição do que seja a utilização desse instituto, onde o primeiro da cadeia (indústria), recolhe o ICMS antecipadamente referente às operações subsequentes até o consumidor final.

Figura 3: Substituição Tributária Progressiva



Fonte: Elaboração do próprio autor (2015)

5.2.3 Sujeitos da Obrigação Tributária

Nesse tópico enfatizaremos e conheceremos os elementos da execução da obrigação tributária que são eles:

a) Sujeito Ativo

Na prática, o sujeito ativo é o Estado competente ou o Distrito Federal que realiza a cobrança do crédito tributário ao responsável de cumprir a obrigação tributária, conforme segue:

O sujeito ativo da obrigação tributária é definido no artigo 119 do Código Tributário Nacional: Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

b) Sujeito Passivo

O sujeito passivo é definido através do artigo 121 do Código Tributário Nacional, que assim preceitua:

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

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

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

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

Fundamentado no artigo 121 do Código Tributário Nacional podemos afirmar que existe dois tipos de sujeito passivo da obrigação tributária são eles: o contribuinte relacionado no inciso I, e o responsável identificado no inciso II.

O CTN traz ainda duas especificações para a sujeição passiva: do sujeito passivo da obrigação principal (art. 121), “in verbis”, e o sujeito passivo da obrigação acessória que é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Podemos dizer assim, que o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada a pagar o tributo ou a penalidade pecuniária; na obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações (fazer ou deixar de fazer)

i) Contribuinte

Fabretti (2014, p. 129) denomina, “contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação pessoal e direta com o fato gerador”. Em outras palavras, podemos assim dizer, que o contribuinte é o sujeito passivo direto que deu origem ao fato gerador.

ii) Responsável

Fabretti (2014, p. 129) denomina, “responsável a pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato, dada a maior complexidade para alcança-lo.

Podemos assim compreender, que o responsável tributário é o sujeito passivo indireto, que assume a responsabilidade da obrigação tributária por determinação da legislação.

O artigo 128 do CTN é base legal para caracterizá-lo como tal, dizendo:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo

a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A doutrina divide a responsabilidade tributária em duas classes por transferência ou por substituição, isso vai depender do momento que se estabelece juridicamente a relação entre a pessoa definida legalmente como responsável e o sujeito ativo.

iii) Responsabilidade por Transferência

A responsabilidade por transferência acontece quando, por força de lei, se estabelece a mudança do ocupante do polo passivo.

A responsabilidade por transferência se dá após a ocorrência do fato gerador, em razão de circunstâncias posteriores previstas em lei, provocando uma transferência da responsabilidade para um terceiro, podendo o contribuinte permanecer ou não no polo passivo da obrigação. Em outras palavras, “o dever jurídico se transfere, migra, total ou parcialmente, da pessoa do contribuinte para o responsável. Há, em verdade, uma sub-rogação” (MATTOS; MATTOS, 2005, p. 382 apud MEDEIROS, 2007, não paginado).

iv) Responsabilidade por Substituição

Na responsabilidade por substituição o sujeito passivo será uma pessoa diferente daquela a quem se atribui a relação direta e pessoal como fato descrito em lei como gerador do tributo. Já na ocorrência do fato gerador, o ônus sobre o pagamento do tributo é do responsável, estando o contribuinte livre de qualquer obrigação.

6 CONCLUSÃO

Diante de tudo que foi exposto neste trabalho, verificou-se que o governo através dos seus entes federativos adotou o sistema de Substituição Tributária com o propósito de centralizar a fiscalização e ao mesmo tempo ampliar a cobrança do recolhimento de tributo em uma cadeia de contribuinte.

Utilizou-se de uma técnica simples, mas, bastante eficiente, uma vez que ele atribuiu a responsabilidade do recolhimento do tributo no início da cadeia, adicionando uma margem de valor agregado a base de cálculo do imposto, com o fim de ser recolhido de forma antecipada todo o correspondente as operações subsequentes.

Houve uma ênfase abrangente de vários princípios constitucionais, por se entender, que esses princípios constituem os fundamentos do ordenamento jurídico, e por isso, a técnica da Substituição Tributária não poderia desrespeita-los, e sim, andar conforme esses preceitos cuja base está alicerçada na Constituição Federal de 1988.

Concernente a Substituição Tributária, foi demonstrado de forma abrangente e precisa quais são os seus sujeitos, quem os define e como são definidos. Para isso, foi utilizado o Código Tributário Nacional através dos seus artigos 119 e 120. O CTN coloca como Sujeito Ativo da obrigação tributária a pessoa jurídica de direito público que consiste nos entes federativos que compõem o governo. E como Sujeito Passivo da obrigação tributária a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária.

Em se tratando da Responsabilidade tributária, o legislador teve o cuidado de classificá-la em Responsabilidade por Transferência e Responsabilidade por Substituição. A Responsabilidade por Transferência acontece quando, por força de lei se estabelece a mudança do polo passivo sem esquecer da existência do contribuinte. Já a Responsabilidade por Substituição, o sujeito passivo será uma pessoa diferente daquela a quem se atribui a relação direta e pessoal como fato descrito em lei como gerador do tributo, exclui-se o contribuinte.

A Substituição Tributária se divide em três espécies de cobrança de impostos: a Substituição Tributária para Trás ou Regressiva ou Operações Anteriores, onde o pagamento do tributo é adiado na cadeia de circulação de mercadoria; Operações Concomitantes que é caracterizada pela atribuição do pagamento do imposto a outro contribuinte e não àquele que está realizando a operação ou a prestação do serviço, concomitantemente à ocorrência do fato gerador; e a Substituição para Frente ou Operações Subsequentes, em que o responsável se obriga ao pagamento do imposto devido originalmente pelo contribuinte. Nesta última, o fato gerador será posterior, mas, o pagamento da contribuição já é exigida e deverá ser paga pelo responsável em operação anterior.

A Substituição Tributária para Frente, é a mais utilizada, pois, ela, proporciona aos entes federativos uma simplificação da fiscalização e da cobrança dos tributos.

A fiscalização ao invés de ser efetuada nas inúmeras empresas do comércio varejistas de todo o Brasil, ela, se concentra em uma quantidade limitada de indústrias e distribuidoras, facilitando assim, o seu acesso de forma rápida e prática, e tendo como consequência uma menor evasão fiscal e uma maior produtividade na arrecadação dos tributos.

Esse instituto é utilizado pelo fisco de forma abrangente, pois o mesmo abrange a circulação de mercadorias, a prestação de serviços, as operações de crédito e seguros, bem como as contribuições sociais. E é em virtude disso, que essa técnica utilizada pelo governo se tornou o maior arrecadador de tributos no Brasil.

Nesse trabalho, mostramos exemplos que nos dão uma maior compreensão do que seja esse instituto, onde, o primeiro da cadeia que corresponde a indústria é sujeito responsável pelo recolhimento do imposto de forma antecipada referente a operações subsequentes até o consumidor final.

Para o fisco, a substituição tributária se tornou uma ferramenta de alta relevância, uma vez que passou a ser possível aquilo que nenhum outro método tinha sido capaz de realizar, que é a facilitação da fiscalização e a cobrança de tributos de forma mais eficaz.

Para alguns contribuintes, a aplicação dessa técnica tem pontos positivos e negativos. O ponto positivo consiste na falta de concorrência desleal dentro do estado pela adoção desse método. No entanto, o ponto negativo consiste que o custo da mercadoria fica mais elevado e ele será repassado para o consumidor final.

Esse modelo de substituição foi objeto de várias discussões entre os juristas, doutrinadores e estudiosos que alegavam a sua inconstitucionalidade. No entanto, o STF bateu o martelo reconhecendo a substituição tributária como uma medida de política fiscal imposta por lei e como consequência o STJ seguiu a orientação pronunciando que a substituição tributária é um regime especial que auxilia na garantia de que não ocorra evasão fiscal.

Por fim, por ser a substituição tributária uma técnica simples e eficaz no combate à sonegação e no recolhimento de tributo, e, tendo o governo recebido dos Tribunais Superiores a sinalização de constitucionalidade, a Administração Tributária vem se esmerando cada vez mais na modernização da sua máquina administrativa para ampliar o número de produtos que já estão sujeitos a substituição tributária.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal Brasileira de 1946, 1967 e 1999.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 30 set. 2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional de 1969.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 02 out. 2015.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 1 de 1993.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 03 out. 2015.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3 de 1969.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 04 out. 2015.

BRASIL. **Lei nº 3.796 de 1996.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sefaz.se.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 44 de 1993.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 03 out. 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87 de 1996.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 04 out. 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 114 de 2002.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 07 out. 2015.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 66 de 1988.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sefaz.se.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2015.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 81 de 1993.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sefaz.se.gov.br>>. Acesso em: 11 out. 2015.

BRASIL. **Decreto 21.400 de 2002 – Regulamento do ICMS de Sergipe.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sefaz.se.gov.br>>. Acesso em: 05 out. 2015.

BRASIL. **Decreto 28.199 de 2011 – Regulamento do ICMS de Sergipe.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sefaz.se.gov.br>>. Acesso em: 11 out. 2015.

BRASIL. **Decreto 30.068 de 2015 – Regulamento do ICMS de Sergipe.** Disponível em: <<http://www.fazenda.sefaz.se.gov.br>>. Acesso em: 01 nov. 2015.

OS TRIBUTOS NA HISTÓRIA DA HUMANIDADE. Disponível em: <http://www.leaozinho.receita.fazenda.gov.br/biblioteca/estudantes/Textos/HistoriaTributos.htm>>. Acesso em: 30 set.2015.

FABRETTI, Camargo Claudio. **Contabilidade Tributária**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FERRARI, Carlos Gilberto Melchior Rodrigues Sansalone. **História do Direito Tributário – Da Origem a Aplicação no Brasil**. Disponível em: <http://www.portaleducacao.com.br/direito/artigos/47915/historia-do-direitotributario-da-origem-a-aplicacao-no-brasil>>. Acesso em: 30 set.2015.

LOPES, Mauro Luis Rocha. **Direito tributário**. 3. ed. Niterói: Impetus, 2012.

LUCCI, Leonardo. **O Mecanismo da substituição no Icms e seus aspectos jurídicos, econômicos e constitucionais**. Disponível em: <http://fiscosft.com.br/a/64tn/o-mecanismo-da-substituicao-tributaria-no-icms-e-seus-aspectos-juridicos-economicos-e-constitucinais-leonardo-lucci.htm>>. Acesso em: 29 set.2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões Atuais de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: **Malheiros**, 2002.

MEDEIROS, Maria Magdalena Fernandes de. Responsabilidade tributária. **DireitoNet**, 2007. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3602/Responsabilidade-tributaria>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

MONTEIRO, José Carlos Braga. **A Relação da História da Humanidade e os Tributos**. Disponível em: www.portaltributario.com.br/artigos/relacao-da-historia-humanidade-e-tributos.htm>. Acesso em: 30 set. 2015.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTOS, Diego Souza Dantas. **A (In)constitucionalidade da substituição tributária**. Aracaju: FANESE, 2013. 52f. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, 2013.

SILVA, Rafael Barros Andrade da. **A influência da substituição tributária no ICMS no custo das mercadorias em uma empresa do segmento de comércio de**

equipamentos de telecomunicações. Fortaleza: FLF, 2010. 56f. Monografia (Ciências Contábeis). Faculdade Lourenço Filho, 2010.

ANEXO A - Legislação Estadual de Sergipe²

No Estado de Sergipe, o ICMS é regulamentado pelo Decreto 21.400, de 10 de dezembro de 2002, tendo como última alteração o Decreto 30.068, de 15 de setembro de 2015.

O regime de substituição tributária é contemplado no Regulamento do ICMS (RICMS/SE) especificamente em seu Anexo IX. Vejamos alguns pontos abordados nesse Anexo.

Da Responsabilidade no Regime da Substituição Tributária

Conforme previsto no artigo 6º da LC nº 87/96, alterada pela LC nº 114/2002 é de competência de cada estado atribuir a responsabilidade do recolhimento do imposto. art. 677. A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, poderá ser atribuída, em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS.

§ 1º O contribuinte substituto sub-roga-se em todas as obrigações do contribuinte substituído, relativamente às operações internas, ressalvadas às de caráter acessórios, previstas na legislação.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação às mercadorias, bens ou serviços indicados no Anexo IX deste Regulamento, e, além de outras hipóteses previstas na legislação, a substituição tributária não exclui a responsabilidade solidária do contribuinte substituído pela satisfação integral ou parcial da obrigação tributária, nas hipóteses de erro ou omissão do substituto (Lei Complementar Federal n.º 114/2002 e Lei Estadual n.º 4.732/02). (NR).

² Artigos que tratam da substituição tributária, conforme o Regulamento do ICMS do Estado de Sergipe – Decreto 30068 de 15 de setembro de 2015.

Da Base de Cálculo da Substituição Tributária

Art. 184. A base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações ou prestações anteriores ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequêntes, obtida pelo somatório das seguintes parcelas:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo contribuinte substituto ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores do IPI, de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequêntes, fixada no Anexo IX e em relação às operações destinada a feirante, barraqueiro, bodegueiro, açougueiro, ambulante, cantina e clube social não inscrito no CACESE a fixada no item 4 do Anexo X (NR)

O artigo na íntegra compreende em vinte e um incisos, cada um com um tipo de mercadoria devidamente regulamentado por seu Protocolo ou Convênio celebrado entre o Estado de Sergipe e outros estados.

Da apuração do Imposto na Substituição Tributária

Art. 688. O valor do ICMS devido por substituição tributária ou por antecipação tributária, cobrado em função da não retenção pelo fornecedor, será apurado mediante a aplicação da alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo definida no art. 684 deste Regulamento, deduzindo-se o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal de aquisição e no documento fiscal relativo ao serviço de transporte, quando este for de responsabilidade do adquirente, observado o limite de crédito

Do Recolhimento do Imposto na Substituição Tributária

Art. 689. O imposto retido pelo contribuinte substituto na forma do artigo anterior deverá ser recolhido, no prazo estabelecido em ato do Secretário de Estado da Fazenda, observando-se o seguinte:

I - nas operações internas, através do Documento de Arrecadação, em agência do Banco do Estado de Sergipe - BANESE;

II - nas operações interestaduais, por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, em agência do Banco do Estado de Sergipe - BANESE, na Conta nº 400.315-5, ou na sua falta, em agência de qualquer banco oficial estadual signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira dos Bancos Comerciais Estaduais (ASBACE), localizada na praça do estabelecimento remetente, a crédito do Governo do Estado de Sergipe, ou ainda, na falta deste, em agência de banco credenciado pela Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe - SEFAZ.

§ 1º Será utilizada GNRE distinta para cada hipótese de substituição tributária disciplinada em convênio ou protocolo específico.

§ 2º O banco recebedor deverá repassar os recursos ao BANESE, até o 3º (terceiro) dia útil, após o efetivo recolhimento, se outro prazo não for estabelecido, que automaticamente os creditará na conta referida no inciso II do "caput" deste artigo.