

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

Curso de especialização em Direito Tributário

**INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INSTITUÍDA
UNILATERALMENTE**

ADRIANA APERIM MERYD TOLLEDO LACERDA LEAL

Rio de Janeiro, 2014

ADRIANA APERIM MERYD TOLLEDO LACERDA LEAL

**INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INSTITUÍDA
UNILATERALMENTE**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito complementar para obtenção do título especialista em Direito Tributário, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Rio de Janeiro, 2014

*À minha Mãe, Regina, por ser exemplo de garra e perseverança.
Pelo seu amor e confiança depositados em meus projetos. Por
compartilhar momentos de dificuldade, alegria e sucesso.*

RESUMO

O presente estudo propõe uma crítica à instituição unilateral da sistemática da substituição tributária interestadual por determinados Estados, bem como avalia a possibilidade de utilização dos benefícios da restituição do ICMS recolhido frente a constituição da referida sistemática. O trabalho em voga apresenta noções centrais relacionadas à substituição tributária, suas características e sua relação com o ICMS. Aborda ainda, de maneira sucinta, as normas gerais para celebração de Convênios e Protocolos no âmbito do CONFAZ. Resume, também, o controle de constitucionalidade no sistema brasileiro. Faz-se necessária a análise de dois casos concretos relacionados ao estudo em tela. Ao final tende a demonstrar como a substituição tributária instituída de maneira unilateral pelos Estados revela-se incompatível com os termos da Constituição Brasileira.

Palavras Chave: Substituição Tributária – Interestadual - Inconstitucionalidade – Unilateral - CONFAZ

ABSTRACT

The present work suggests a critical position about the institution of inter state tax, unilaterally by certain States, and evaluate a restitution considering the illegal creation. Presents the central concepts related to tax substitution (Brazilian systematic of tax control), their characteristics and their relation to the ICMS (Brazilian state tax). It also discusses the general rules for conclusion of conventions and protocols under CONFAZ (Brazilian Federal Agency). Resume control of constitutionality in the Brazilian system. Is required analysis of two specific cases related to study under discussion. Intends to demonstrate at the end how the tax substitution instituted unilaterally by some Brazilian States proves to be incompatible with the terms of the Brazilian Constitutional Principles.

Key Words: Tax - Substitution – Inter State - Constitutionality – Unilaterally

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
-------------------------	---

CAPÍTULO 1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1. Relação Jurídica Tributária.....	11
1.2. Da Sujeição Passiva – Breve Noção.....	12
1.3. Obrigação Tributária – Doutrina e o Código Tributário Nacional.....	13

CAPÍTULO 2. CONSIDERAÇÕES SOBRE A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Conceitos.....	15
2.2 Espécies de Substituição Tributária	16
2.3 Substituição Tributária no ICMS.....	16
2.3.1 Aspectos Gerais da Substituição Tributária no ICMS.....	16
2.3.2 Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT – ICMS	19
2.3.3 Substituição Tributária nas Operações Internas	21
2.3.4 Substituição Tributária nas Operações Interestaduais	22
2.4 Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.....	22
2.4.1 Disposições Gerais sobre o CONFAZ.....	22
2.4.2 Instituição de Substituição Tributária nas Operações Interestaduais por meio do CONFAZ – Convênios e Protocolos	24

CAPÍTULO 3. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO SISTEMA BRASILEIRO

3.1 O Fenômeno da Inconstitucionalidade e a Supremacia da Constituição	25
3.2 Modalidades de Controle de Constitucionalidade.....	26
3.2.1 Controle por Via Incidental ou Controle via Ação Direta ou Principal.....	26
3.3 Efeitos Temporais da Declaração de Inconstitucionalidade	27
3.3.1 Na Ação por Via Incidental.....	27
3.3.2 Na Ação Direta ou Principal.....	27
3.4 O Caso em Análise: Abordagem Constitucional da Substituição Tributária Instituída Unilateralmente.....	28

CAPÍTULO 4. ANÁLISE DOS CASOS CONCRETOS DE INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INSTITUÍDA UNILATERALMENTE

4.1 Lei Estadual nº 9.582/2011 – Estado da Paraíba – Venda Não Presencial	30
4.2 Análise do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – Margens de Valor Agregado nas Operações de Antecipação ou Substituição Tributária.....	33
4.2.1 Breves Considerações sobre a Margem de Valor Agregado e sobre a Margem de Valor Agregado Ajustada	33
4.2.2 Caso do Anexo 12 do RICMS/BA.....	36

CAPÍTULO 5. POSSIBILIDADE DA RESTITUIÇÃO DO ICMS-ST

5.1 Breves Considerações sobre o § 7º do artigo 150 da CRFB – Hipótese de Não Ocorrência do Fato Gerador Presumido.	38
5.2 Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade da Norma de Incidência Tributária – Possibilidade de Restituição	39
5.3 Breves Considerações sobre o Artigo 166 do CTN – Comprovação de Não Transferência de Encargos.....	41
CONCLUSÃO.....	42
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	43

INTRODUÇÃO

Nos últimos tempos, os Estados Brasileiros têm disputado entre si a atração por seus territórios de novos empreendimentos com a finalidade de aumentar a arrecadação tributária regional. Essa disputa, chamada de “Guerra Fiscal”, é travada por meio de incentivos, fiscais e financeiros, relacionados ao ICMS, muitas vezes à revelia dos princípios constantes da Constituição Federal Brasileira.

Cabe trazer à baila que, em um primeiro momento, a mencionada “Guerra” tentou trabalhar como um mecanismo de redução das disparidades regionais. Todavia, mais adiante, os Estados mais desenvolvidos, tendo por principal escopo também a manutenção, em seu território, de parques industriais já instalados, acabaram por aderir à metódica de captação de investimentos. Oportuno citar um exemplo conhecido: o da montadora *Ford*, que após uma acirrada disputa entre os Estados da Bahia e do Rio Grande do Sul, para ver quem oferecia maiores regalias, decidiu se instalar no Estado da Bahia.

A crescente entrada, e também permanência, desses empreendimentos fez surgir a demanda por um poder fiscalizatório mais eficaz, principalmente no que tange aos tributos plurifásicos, quais sejam, aqueles que incidem por toda a cadeia de circulação da mercadoria ou serviço.

Na tentativa de controlar mais facilmente a mencionada arrecadação, alguns Estados instituíram a sistemática da substituição tributária, de modo que determinado contribuinte, remetente ou destinatário da mercadoria, torna-se responsável pelo recolhimento do ICMS correspondente as operações seguintes ou antecedentes, com relação a operações internas ou ainda entre unidades da federação, observadas as respectivas particularidades que serão oportunamente abordadas.

A sistemática da substituição tributária, no entanto, em que pese tenha sido criada para aprimorar a fiscalização pelos órgãos responsáveis, fez com que ressurgisse a “Guerra” entre os Estados (*posto que semelhava ter-se ofuscado*), patrocinando o aumento o orçamento interno por meio da supra citada metodologia de arrecadação, principalmente no que diz respeito as operações de circulação das mercadorias ou serviços quando ocorridas entre os Estados.

Elucidado o bojo sobre o qual se desdobra o presente trabalho, este se divide em cinco capítulos que se destinam a propor uma crítica à sistemática da substituição tributária em operações interestaduais quando instituída de maneira agressiva e unilateral pelos entes tributantes.

Para tanto, faz-se necessária uma breve anotação sobre as operações internas e interestaduais envolvidas na sistemática em questão, bem como sobre a incidência do ICMS sobre as referidas operações. Será elucidada a necessidade de amparo do CONFAZ para a instituição da metódica da substituição tributária nas operações de circulação de mercadorias e serviços entre os entes da federação.

Torna-se parte primordial para a crítica ora proposta, um sucinto resumo para fins de rememorar o controle de constitucionalidade no Sistema Constitucional Brasileiro, que incidirá com energia sobre o fenômeno em comento e será o embasamento primordial para que a apreciação em apostila prospere sem corrupções.

Para melhor descrever a contenda ora criticada, é essencial ainda a avaliação de dois casos concretos, um deles, ressalte-se, já declarado inconstitucional pelo Superior Tribunal Federal - STF.

Por fim, propõe-se a utilização do instituto da restituição quando recolhido o ICMS-ST (ICMS recolhido com base em operação amparada pela substituição tributária) indevidamente instituído por meio de legislação estadual sem a guarida do CONFAZ.

CAPÍTULO 1

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1 Relação Jurídica Tributária

A relação jurídica tributária pode ser interpretada como vínculo entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, no qual o primeiro obriga o segundo, diante da ocorrência de um fato previsto em lei, ao cumprimento de uma prestação tributária, principal ou acessória, conforme conceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional - CTN.

Desse modo, faz-se necessária apenas a ocorrência do fato, caracterizado como jurídico e tributário, para que seja possível a imputação normativa (aplicação da ordem emanada pelo direito positivo), que ocorrerá independentemente da existência de fatos políticos, sociais, econômicos, religiosos ou biológicos existentes anteriormente à existência da norma jurídica incidente.

Temos, em suma, pela análise da doutrina majoritária, utilizada para os arremates em tela, que a relação jurídica pode ser definida “como vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”.¹

A relação jurídica tributária pode, portanto, em razão da sistemática apresentada no conceito acima, ser representada pelos seguintes elementos: hipótese de incidência; fato gerador; obrigação tributária; crédito tributário.

Resumidamente: (i) a hipótese de incidência pode ser descrita como o fato previsto em lei, que quando ocorrido resultará no nascimento da relação jurídico tributária; (ii) o fato gerador é a própria situação abstrata, descrita na lei, que, uma vez concretizada, ensejará a imputação da norma; (iii) a obrigação tributária, por sua vez, é a própria imputação normativa,

¹ BARROS, Paulo de. Curso de Direito Tributário. 24 ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2012. p. 354.

é o dever/fazer do sujeito passivo; e, por fim, (iv) temos o crédito tributário, que é a materialização econômica da obrigação tributária.

A descrição acima resume, muito brevemente, o que seria a Regra Matriz Geral de Incidência tributária, que será tratada em capítulo próprio, mediante ensinamentos do ilustre jurista Paulo de Barros Carvalho.

Sintetizando o tema no que fere aos sujeitos agentes da relação jurídica mencionada, temos que a mesma englobará:

- Os sujeitos ativos, que são as entidades credoras - entes tributantes - da obrigação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) dentro de suas competências constitucionais, definidas pelos artigos 145 ao 162 da Constituição Brasileira, que trata do Sistema Tributário Nacional;
- Os sujeitos passivos, contribuintes, pessoas obrigadas por lei ao pagamento do tributo, ou responsáveis pelo seu recolhimento nos termos da legislação vigente.

Nesse sentido, cabe enfatizar o que dispõe o artigo 121 do CTN:

“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.”

1.2 Da Sujeição Passiva – Breve Noção

No que tange à sujeição passiva, definida no inciso II do artigo 121 do CTN, acima citado, faz-se necessária uma breve elucidação para o trabalho em tela em virtude da discussão que mais adiante será proposta.

Primeiramente, como dispõe o próprio CTN em seu artigo 121, supra mencionado, a expressão “responsabilidade” versa sobre o dever de pagar o tributo, dever esse que será imputando sobre uma pessoa (jurídica ou natural) que não necessariamente possui relação direta com o fato gerador da obrigação.

Pela leitura, ainda, do artigo 121 do CTN, verificamos que a responsabilidade, que ora tratamos, deverá ser definida em Lei, e será aplicável a um terceiro vinculado ao fato gerador, e poderá ser ainda excludente ou supletiva com relação ao sujeito passivo principal.

1.3 Obrigação Tributária – Doutrina e o Código Tributário Nacional – CTN

O CTN classificou a obrigação tributária, no que tange ao seu objeto, determinando que ora será principal, ora acessória. A primeira com significado pecuniário, e a segunda não. A obrigação acessória, em suma, serviria para instrumentalizar à Administração Pública aquilo que se pretende recolher, ou o que já foi recolhido, por via da obrigação principal.

Conforme pressupõe a leitura do CTN, temos que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Já a obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária e tem como objeto prestações, positivas ou negativas, que estarão sempre sob o cunho fiscalizatório e arrecadatário da administração.

Conceitualmente, por meio de uma análise do que expõe doutrina majoritária, utilizada nos conceitos do presente trabalho, podemos esclarecer o que seria a obrigação tributária através do conteúdo publicado por Harada²:

“...uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN), ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2º, do CTN).”

² HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 18 ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 418.

Assim, uma vez realizado o fato gerador do tributo previsto em lei, fica configurada a obrigação tributária, sem a necessidade da manifestação do devedor no sentido de anuir com aplicação da norma de incidência.

A fim de facilitar a visualização da sistemática da obrigação tributária, seguem abaixo alguns elementos importantes para a sua formação:

- (i) Lei, que definirá abstrata e genericamente a obrigação, com todos os elementos necessários a sua imputação válida e eficaz. Para Paulo de Barros Carvalho³:

“A norma tributária em sentido estrito será a que prescreve a incidência (.....). A hipótese ou suposto prevê um fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro fica investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico (ou dever subjetivo) de prestar aquele objeto.”

- (ii) Fato Gerador, que é a concretização da situação definida na Lei;
- (iii) Lançamento, que será a medida tomada pelo sujeito ativo para fins de verificar a ocorrência do fato gerador, identificando sujeitos, valores e obrigações acessórias;
- (iv) Crédito Tributário, que é a própria obrigação traduzida em pecúnia.

Passemos, adiante, a analisar especificamente as noções essenciais relacionadas à sistemática da substituição tributária.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário-Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8ªed.São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 80.

CAPÍTULO 2

CONSIDERAÇÕES SOBRE A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Conceitos

Para os tributos que possuem sucessivas operações, como é o caso do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, a mercadoria circulada se submeterá à norma de incidência tributária em cada das operações da cadeia.

A lei atribui, nesses casos, a responsabilidade pelo pagamento do tributo a um terceiro não praticante do fato gerador, mas que tem alguma relação indireta com aquele que realiza o núcleo da norma de incidência. Trata-se de uma sujeição passiva indireta. Na definição de Hugo de Brito Machado⁴:

“Por substituição tributária entende-se a técnica de tributação que impõe a terceira pessoa, que não realiza o fato gerador, mas que a ele está relacionada, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente.”

A substituição tributária, em síntese, é composta por dois sujeitos passivos: o substituto e o substituído. O substituto é quem assume a obrigação de recolher o imposto no lugar do substituído, em que pese não pratique o fato gerador. Este será efetivamente o contribuinte. No entanto, quem de fato realiza núcleo da norma de incidência, é o substituído.

Insta salientar, por oportuno, que é imprescindível que haja relação entre o sujeito passivo substituto e o substituído, ou a responsabilidade tributária imputada por força desse instituto será inconstitucional.

Em síntese, existem duas espécies de substituição tributária, a substituição para trás e a substituição para frente, que a seguir serão melhor explicitadas.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

2.2 Espécies de Substituição Tributária

Antes ou depois da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária surgirá o dever de pagar o tributo, não para o praticante do fato, mas, conforme já elucidado acima, a um terceiro que se responsabilizará pelo pagamento enquanto substituto:

- (i) Quando um sujeito assume a obrigação de pagamento de um tributo cujo fato gerador **já ocorreu**, temos a chamada substituição passiva regressiva ou “para trás”. No caso do ICMS, por exemplo, o pagamento é postergado para um momento posterior ao da circulação da mercadoria.
- (ii) Lado outro, caso a responsabilidade seja atribuída a um responsável com relação a um fato gerador que **ainda ocorrerá** (numa operação futura), temos a chamada substituição tributária progressiva ou “para frente”. Nessa hipótese, o ICMS seria pago antes mesmo de ocorrer a circulação da mercadoria.

Cumpramos ressaltar que caso a operação venha a não ocorrer, o responsável terá direito de restituição do valor pago, respeitados os limites previstos na CRFB/1988 e na legislação pertinente.

2.3 Substituição Tributária no ICMS

2.3.1 Aspectos Gerais da Substituição Tributária no âmbito do ICMS

Cumpramos destacar primeiramente, que a substituição tributária é imputação que pode ser utilizada no âmbito de diversos tributos, que permitem essa lógica da não cumulatividade. No entanto, é no campo do ICMS que a substituição tributária se dá de maneira mais abrangente.

Essa abrangência se justifica pelo fato do referido imposto acabar incidindo em praticamente toda a cadeia pela qual percorre uma mercadoria ou serviço, chamada cadeia circulatória, que acabará por sofrer a incidência desse tributo inúmeras vezes.

Em virtude da incidência múltipla do ICMS, surgiu a dificuldade do ente de fiscalização exercer seu papel com efetividade. Tornou-se difícil a conferência dos recolhimentos do ICMS por toda a cadeia de circulação. Com a finalidade de melhorar o poder fiscalizatório, foi criado o instituto da substituição tributária.

No que tange ao ICMS, a regulamentação encontra-se presente na Lei Complementar nº 87/1996, chamada de Lei Kandir, a qual, com fundamento no art. 155, § 2º, inciso XII da CRFB/88, dispõe sobre o tema.

A Lei Kandir, em virtude de seu alcance restrito, estabelece limitações relacionadas a sujeição passiva, autorizando a edição de normas gerais sobre o assunto, exclusivamente por meio de Leis Estaduais, nos termos do artigo 6º:

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

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. ”

Quanto à base de cálculo e ao momento do pagamento do ICMS, a Lei Complementar dispõe ainda em seu artigo 8º:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

- I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;*
- II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

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

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

- I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;
- II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;
- III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

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

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

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

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final

usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. ”

Pelo que consta da Lei Complementar em voga, diante dos artigos acima expostos, podemos concluir, a princípio, que a base de cálculo para fins de substituição tributária progressiva será o valor da operação própria do substituto ou substituído intermediário (quando houver mais de uma operação); mais o valor do seguro, frete e outros encargos cobrados; mais a margem de valor agregado, incluindo o lucro. É com o somatório desses valores que se obtém a base de cálculo presumida. Ademais, a base de cálculo poderá ser o preço sugerido pelo fabricante ou importador.

Adiante será fornecido um exemplo prático do que seria esse recolhimento, a título exemplificativo, sem maiores elucubrações.

2.3.2 Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS: RMIT/ICMS

Antes de adentrarmos na seara da RMIT, primeiramente é necessário tecer, por meio das palavras do ilustre jurista Paulo de Barros Carvalho, algumas considerações sobre as acepções relacionadas à norma tributária e à regra matriz de incidência.

Nesse sentido, temos que as regras jurídicas pertencem a três classes:

- a) Normas que descrevem princípios, concebidos para dar limites ao poder legislativo no campo tributário;
- b) Normas que definem a incidência do tributo, descrevem fatos e estipulam sujeitos da relação, bem como determinam os termos da dívida. Instituem ainda sanções ou isenções;
- c) Por fim, normas que fixam providencias administrativas para que haja efetividade do poder fiscalizatório do ente público, bem como descrevem as atividades relacionadas ao lançamento, recolhimento e deveres instrumentais facilitadores da fiscalização.

Por meio das descrições supra mencionadas, podemos concluir que norma tributária em sentido estrito é aquela que “marca o núcleo do tributo”⁵, ou seja, estabelece a regra matriz de incidência fiscal. A norma tributária, portanto, que aqui nos interessa é de incidência do ICMS, que a seguir será melhor detalhada.

Conforme já elucidado, na estrutura da norma jurídica sempre haverá um elemento de conexão deontica da hipótese e da consequência, posto que sempre versará sobre uma relação de “dever-ser”. Assim, na expressão "se A então deve ser B", "A" é a hipótese ou o juízo hipotético, numa relação de decorrência, enquanto que "B" é a consequência, ligados pelo elemento de conexão “dever-ser”.

Cumpramos esclarecer, nas palavras de Paulo de Barros⁶ que:

“...o “dever-ser” pode, perfeitamente, estar contido no antecedente das normas gerais e abstratas ou individuais e concretas. Não, porém, cumprindo a função de operador deontico, mas simplesmente envolvido nas circunstâncias relatadas no núcleo do enunciado factual. Quando isso ocorrer, o “dever-ser” estará sendo mencionado (suposição material), não usado (suposição formal).

Na regra-matriz do ICMS, identificamos, de início, o seu critério material, representado pelos fatos abstratamente definidos, que terá como hipótese de incidência além da operação mercantil relativa à circulação de mercadoria, a prestação de serviços de transporte e de comunicação.

No critério temporal, por sua vez, uma ou mais situações jurídicas farão surgir o momento preciso da ocorrência do fato jurídico e, conseqüentemente, o surgimento da obrigação, pressupondo, por óbvio, a transferência de titularidade da mercadoria.

Pelo critério espacial inserido no contexto da norma tributária haverá indicativos do local ou espaço territorial em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário. No ICMS esse critério corresponde a própria vigência e eficácia territorial da norma de incidência. Vale aqui

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário-Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8ªed.São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 297.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário-Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8ªed.São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 206.

a observação de Paulo de Barros Carvalho: *"O critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito de validade territorial da lei"*.

Por se tratar de imposto incidente sobre o processo de circulação de produtos ou mercadorias entre estabelecimentos comerciais diversos ou com destinos diversos, é difícil apontar um espaço específico para ocorrência do fato jurígeno, muitas vezes ultrapassando os limites territoriais do ente político tributante.

No conseqüente, considerando o seu critério pessoal, os efeitos da ocorrência do fato jurídico tributário será a identificação do sujeito passivo da obrigação, aquele que terá o dever jurídico de cumpri-la, posto que está envolvido, direta ou indiretamente, com o evento correspondente ao fato jurídico tributário. No ICMS será aquele que praticar operação mercantil que importe em transferência de mercadoria ou aquele que for o prestador de um serviço de transporte ou de comunicação.

No que concerne ao critério quantitativo, surge a base de cálculo e a alíquota. Na regematriz do ICMS a base de cálculo será, genericamente, o valor da operação ou o valor do serviço prestado, enquanto que a alíquota atenderá o Princípio da Seletividade (conforme prescreve o artigo 155, § 2º, inciso III, da CF/88), considerando os graus de essencialidade da mercadoria ou do serviço.

Visto que a RMIT/ICMS é objetiva e abrange diversas operações, a seguir segue breve síntese do que são as operações sobre as quais incide o referido tributo.

2.3.3 Substituição Tributária nas Operações Internas

Na hipótese de se tratar de operação for interna, basta a lei ordinária do Estado para regular a substituição tributária.

Cada Estado vai deliberar quais as operações, de acordo com as mercadorias previstas em seus Regulamentos do ICMS - RICMS, serão abrangidas pela sistemática da substituição.

No caso, portanto, de tratar apenas de operação interna, não há que se falar em anuência dos demais Estados sobre a inovação legislativa, posto que a alteração no sujeito passivo quanto

ao recolhimento do imposto em nada influencia operações realizadas por este com outras unidades da federação. A alteração impacta tão-somente operações no campo interno.

2.3.4 Substituição Tributária nas Operações Interestaduais

Diversamente do exposto no item 2.3.3, acima, no caso de realização de operação entre contribuintes de dois ou mais estados – operação interestadual, a substituição tributária deverá ser regulada por meio de acordos, para os quais se faz necessária a anuência e participação de todos os Estados, no caso de celebração de Convênios, e a anuência de dois ou mais Estados, no caso de Protocolos, aderindo à alteração proposta.

Conforme será demonstrado mais claramente a seguir, na ausência de convênio ou protocolo, o ICMS deverá ser recolhido no momento da entrada da mercadoria no outro estado.

2.4 Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ

2.4.1 Disposições Gerais sobre o CONFAZ

Nos termos do que estabeleceu o Convênio ICMS nº 133/1997, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, este “tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais”.

No que tange aos Protocolos, é autorizada a celebração de acordos entre 2 ou mais Estados e o Distrito Federal, estabelecendo procedimentos comuns visando:

- I - a implementação de políticas fiscais;
- II - a permuta de informações e fiscalização conjunta;
- III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;
- IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

Cumprе ressaltar, por oportuno, que os Protocolos não poderão versar sobre aumento redução ou revogação de benefícios fiscais.

No que tange aos Convênios, é necessária (i) a ratificação nacional de todos os Estados e do Distrito Federal, na hipótese de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais e (ii) autorização de 4/5 dos Estados e do Distrito Federal, na hipótese de revogação total ou parcial dos referidos benefícios.

A limitação material relacionada aos temas tratados no âmbito do CONFAZ encontra-se na Lei Complementar nº 24/1975, que dispõe sobre formação de convênio para concessão de isenções do ICMS, entre outras providências.

Desse modo, estabelece o artigo 1º da Lei Complementar nº 24/1975:

“Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

O disposto neste artigo também se aplica:

- I - à redução da base de cálculo;
- II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
- III - à concessão de créditos presumidos;
- IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;
- V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data. ”

No que diz respeito especificamente à substituição tributária, é imprescindível a observância do Convênio ICMS nº 81/1993, que estabeleceu normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

O referido Convênio trata de modo geral sobre o tema, ressaltando a necessidade da anuência expressa de todos os entes que participarem da proposta. No tópico a seguir serão elucidados alguns pormenores trazidos pelo Convênio ICMS nº 81/1993.

2.4.2 Instituição de Substituição Tributária nas Operações Interestaduais por meio de Convênios e Protocolos

Nos termos do que dispõe o Convênio ICMS nº 81/1993, acima mencionado, poderão ser firmados convênios ou protocolos entre estados da federação estabelecendo normas específicas ou complementares.

A redação do Convênio ICMS nº 81/1993 estabelece primeiramente que nas operações interestaduais realizadas por contribuinte do ICMS com mercadorias relacionadas nos correspondentes acordos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Determina o Convênio ora analisado que a substituição tributária não será aplicada (a) às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria e nem (ii) às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

Para fins de aplicação da sistemática da substituição tributária, considera-se sujeito passivo por substituição aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.

Conclui-se, portanto, que para fins de atribuição da sistemática da substituição tributária nas operações interestaduais, é imprescindível a realização de protocolos ou convênios entre os estados interessados com a menção expressa sobre a mercadoria a qual se destina.

CAPÍTULO 3
BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O
CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO SISTEMA BRASILEIRO

3.1 O Fenômeno da Inconstitucionalidade e a Supremacia da Constituição

No Sistema Brasileiro a Lei Fundamental – Constituição Federal de 1988 - é superior em relação às demais normas, não se admitindo que essas entrem em conflito com aquela. No entanto, caso ocorra, essas normas serão consideradas inconstitucionais e, como consequência, serão extirpadas do ordenamento jurídico.

O princípio da Supremacia da Constituição, o qual confere à Lei Maior superioridade em relação às demais normas, nota-se, é o ponto central do Sistema de Constitucionalidade Brasileiro. A partir das disposições constantes da CRFB/88 serão articuladas as demais normas do Direito Infraconstitucional (federal, estaduais e municipais).

Como bem descreve Luiz Roberto Barroso⁷:

“A Constituição é dotada de supremacia e prevalece sobre o processo político majoritário – isto é, sobre a vontade do poder constituído e sobre as leis em geral – porque fruto de uma manifestação especial da vontade popular, em uma conjuntura própria, em um momento constitucional.

...Como consequência do princípio da supremacia constitucional, nenhuma lei ou ato normativo – a rigor, nenhum ato jurídico – poderá subsistir validamente de for incompatível com a Constituição.”

Não se afigura aceitável, desse modo, eventual descumprimento do Texto Constitucional, em qualquer conjectura, inclusive por parte de agentes das três esferas de Poder (legislativo, executivo e judicial).

⁷ Barroso, Luiz. Roberto. (2009). *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Saraiva. Pg 299.

Desse modo, temos que a Constituição é considerada o parâmetro central e primário para que se possa realizar a análise da constitucionalidade de leis e atos normativos.

Para assegurar a superioridade da Lei Maior, foram criados alguns mecanismos destinados a invalidar e /ou paralisar a eficácia de atos que se mostrem inconciliáveis com a CRFB/1988, conhecidos como métodos de Controle de Constitucionalidade, que a seguir serão aclarados.

3.2 Modalidades de Controle de Constitucionalidade

3.2.1 Controle por Via Incidental e Controle por Via de Ação Direta ou Principal

No Brasil, o controle de constitucionalidade ocorre tanto em processos de cunho judicial, nos quais (i) qualquer pessoa pode figurar como pólo ou (ii) por meio de ações utilizadas especificamente para remoção de determinada norma do ordenamento, propostas, essas, por sujeitos específicos, delimitados na Constituição.

Por meio da via incidental, a inconstitucionalidade da norma pode ser suscitada em qualquer juízo, em qualquer processo judicial, cabendo ao órgão deixar de aplicar a norma suscitada ao caso concreto, se considerar fundado o pedido.

Na via incidental, o controle, por conseguinte, poderá ser exercido por meio de ação ou por meio de exceção (defesa processual). Característica marcante desse instituto, é o fato dele se apresentar sobre um caso concreto, com o fito de declarar a inconstitucionalidade de modo a tornar prejudicial o exame do mérito. Por conta disso, é que se vislumbra a necessidade de um processo judicial, no qual a declaração da inconstitucionalidade de determinada lei não poderá ser o objeto principal da ação, mas sim a causa de pedir.

Pela via principal, algumas pessoas, órgãos ou entidades, constantes do art. 103 da CRFB/1988, podem propor uma ação direta perante o STF (órgão legítimo para tal análise), na qual se discutirá a constitucionalidade ou inconstitucionalidade, em tese determinada lei ou ato normativo. O principal objetivo dessa modalidade de controle é declarar a expurgar do ordenamento jurídico a norma que bate de frente com a CRFB/1988.

3.3 Efeitos Temporais da Declaração de Inconstitucionalidade

3.3.1 Na Ação por Via Incidental

É amplamente reconhecido no campo jurídico que a decisão que determina a não aplicação de lei a determinado caso concreto por entendê-la inconstitucional possui cunho declaratório, de modo que a lei será reconhecida como nula desde o momento em que foi criada. A declaração de nulidade nesse caso impede que a norma produza efeitos válidos desde a sua constituição.

A eficácia da norma na hipótese de reconhecimento de inconstitucionalidade via ação incidental (controle difuso) terá efeitos retroativos, chamado de *ex tunc*. Regra que figura no sistema brasileiro.

No entanto, cumpre ressaltar, que existem hipóteses nas quais não há viabilidade de suprimir todos os efeitos produzidos pela norma desde a sua criação, havendo necessidade do que se chama “modulação de efeitos” para que se alcance a justiça no caso concreto – ou seja, sua produção incidirá entre os sujeitos afetados diretamente pela relação – efeito chamado de *inter partes*.

Nesse sentido, o STF possui precedentes nos quais o controle incidental deixou de dar efeitos temporais, ponderando valores e bens jurídicos constitucionais.

3.3.2 Na Ação Direta ou Principal

Conforme consignado acima, a lei declarada inconstitucional via de regra é nula e seus efeitos serão *ex tunc*, retroagindo ao momento de ingresso da norma no mundo jurídico.

No entanto, em virtude de situações nas quais eventual modulação de efeitos se fazia necessária, o legislador promoveu uma alteração na Lei Federal nº 9.868/1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o STF.

A alteração teve por objetivo incluir no artigo 27 da referida Lei a previsão de possibilidade de declaração de inconstitucionalidade com modulação de efeitos temporais, mediante quórum qualificado:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

O referido artigo permite, portanto, que o STF: (i) limite os efeitos da decisão, excluindo do seu alcance, por exemplo, categoria de pessoas que sofreriam ônus excessivo, (ii) não atribua efeito retroativo a sua decisão, fazendo incidir apenas a partir do seu trânsito em julgado, e (iii) até mesmo fixar para momento futuro o início da produção de efeitos da decisão.

Ressalte-se que na exposição de motivos do projeto que derivou na Lei Federal nº 9.868/1999, assinalou-se:

“Coerente com a evolução constatada no Direito Constitucional comparado, a presente proposta permite que o próprio Supremo Tribunal Federal, por maioria diferenciada, decida sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, fazendo um juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados da segurança jurídica e do interesse social, do outro.”

Para que o STF possa, portanto, pela ponderação de valores negando eficácia *ex tunc* à decisão, passou a ser necessário o quórum de dois terços de seus membros.

3.4 O Caso em Análise: Abordagem Constitucional da Substituição Tributária Instituída Unilateralmente

O cenário sobre o qual trabalharemos é o da seara da individualidade, caso concreto no qual se pede a não aplicação de determinada norma jurídica por entendê-la inconstitucional.

A aplicação da obrigatoriedade de recolhimento do ICMS para determinado sujeito passivo com vistas a majoração de receita estadual por determinado ente da Federação, cria para os demais estados o impedimento de instituir o recolhimento do mesmo tributo a outro sujeito da cadeia sobre o mesmo fato gerador.

Nesse sentido, cumpre repassar breves comentários sobre a “Guerra Fiscal” entre os Estados para obtenção de uma maior arrecadação.

Primeiramente cabe lembrar que o regime de substituição tributária foi criado como uma das maneiras de elevar a receita do ICMS pelos Estados sem que houvesse efetivamente a majoração da carga tributária, pois ao concentrar o recolhimento em um único contribuinte, o empenho na arrecadação e fiscalização dos Fiscos estaduais fica visivelmente reduzido.

Nesse sentido, o STF, esclareceu na oportunidade do julgamento da ADIN 1.851-4-AL:

“2. Consoante a jurisprudência do STF, a sistemática da substituição tributária tem por finalidade permitir a redução da ‘máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.”

No entanto, em que pese a intenção acima mencionada, diante do cenário de “Guerra Fiscal” entre os estados, torna-se cada vez mais difícil obter consenso no CONFAZ para que seja aplicada a sistemática da substituição tributária para determinada mercadoria, uma vez que faz-se necessário o voto unânime dos secretários estaduais, e nenhum estado, por sua vez, quer “perder” o recolhimento em favor de outro ente.

Em virtude do exposto, surgem problemas nessa seara, pois alguns Estados tentaram e ainda tentam instituir unilateralmente a substituição tributária, como veremos nos casos a seguir expostos. Iremos, a seguir, concluir pela inconstitucionalidade de tal concepção.

CAPÍTULO 4

ANÁLISE DOS CASOS CONCRETOS DE INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INSTITUÍDA UNILATERALMENTE

4.1 Lei Estadual nº 9.582/2011 – Estado da Paraíba – Venda Não Presencial

A Lei Estadual nº 9.582/2011 do Estado da Paraíba dispunha sobre a exigência de parcela do ICMS, nas operações interestaduais que destinassem mercadorias ou bens a consumidor final, e cuja aquisição ocorresse de forma não presencial.

Em síntese, o texto da referida lei concedia ao Estado da Paraíba competência para cobrar o ICMS nas operações interestaduais cujo destinatário estivesse localizado em seu território, independentemente de se tratar de consumidor final contribuinte do tributo ou de intermediário.

Determinava a Lei que nas operações interestaduais, provenientes dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Sergipe e Distrito Federal, que destinassem mercadorias ou bens a consumidor final localizado neste Estado, e cuja aquisição ocorresse de forma não presencial (por meio de internet, telemarketing ou showroom) seria obrigatório o pagamento da parcela do ICMS.

Caberia, portanto, ao remetente da mercadoria localizado em outro Estado o recolhimento do imposto na posição de sujeito passivo por substituição. Substituição essa, instituída pelo Estado destinatário da mercadoria.

Segue *ipsis literis* parte da norma ora analisada:

“Art. 1º Nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final localizado neste Estado, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial, por meio de internet, telemarketing ou showroom, exigir-se-á a parcela do ICMS, nos termos estabelecidos nesta Lei.

§ 1º O disposto no "caput", aplica-se às operações provenientes dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Sergipe e Distrito Federal.

...

Art. 2º Nas operações interestaduais com os Estados elencados no § 1º do art. 1º, a responsabilidade pela retenção e recolhimento da parcela do imposto de que trata o art. 1º, na qualidade de sujeito passivo por substituição, caberá ao remetente da mercadoria ou bem. (grifo nosso)

Art. 3º A parcela do imposto devida a este Estado será obtida mediante a aplicação da alíquota prevista para operações internas, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se os seguintes percentuais aplicáveis sobre a base de cálculo utilizada para a cobrança do imposto na origem:

I - 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo;

II - 12% (doze por cento), para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Parágrafo único: Nas operações interestaduais destinadas aos Estados elencados no § 1º do art. 1º, o ICMS devido a este Estado corresponderá ao montante resultante da aplicação da alíquota interestadual incidente sobre o valor da operação própria do remetente.

...

Art. 5º O disposto nesta Lei não se aplica às operações de que trata o Decreto nº21.459, de 31 de outubro de 2000.

Art. 6º Normas complementares à aplicação do disposto nesta Lei poderão ser estabelecidas através de Ato do Poder Executivo.

Art. 7º Aplicam-se a esta Lei, no que couber, as normas estabelecidas na Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996, e no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997.

Art. 8º Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação.”

A referida Lei foi impugnada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil
- OAB com os seguintes fundamentos:

- a) Violação do princípio da isonomia, na medida em que o cálculo do tributo devido passou a ser discriminado conforme a origem dos bens (artigos. 150, V e 152 da Constituição);
- b) Contrariedade à partilha de competência tributária, porquanto é o estado de origem o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadorias a não contribuinte do imposto, e o respectivo cálculo deve utilizar a alíquota interna do referido Estado (artigos. 155, § 2º, VII, b da Constituição);
- c) Quebra da Federação, em razão de o Estado da Paraíba ter criado paradoxalmente o que se chamaria de “imposto de importação doméstico”, que se mostra incompatível com o pacto político exposto na Constituição (artigos. 150, I e 155, II);
- d) Caracterização do uso de tributo com efeito confiscatório, causado pelo aumento imprevisível da carga tributária (artigos. 150, IV da Constituição);
- e) Falta de competência para tributar simples operações de circulação de bens, classe que compreende as mercadorias, mas a elas não se limita (artigos. 155, II da Constituição).

De fato, outra não poderia ser a conclusão que não a densa plausibilidade do juízo de inconstitucionalidade da norma criada unilateralmente estabelecendo tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, sem a anuência dos demais participantes, ou seja, sem amparo em norma do CONFAZ.

Tal Lei seria plenamente válida caso fosse respaldada por termos constantes de acordo no âmbito do CONFAZ, entre o Estado da Paraíba e os demais Estados, acima citados, remetentes da mercadoria, para que não houvesse prejuízo no recolhimento do imposto por aquelas Unidades da Federação.

4.2 Análise do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – Margens de Valor Agregado nas Operações de Antecipação ou Substituição Tributária

4.2.1 Breves Considerações sobre a Margem de Valor Agregado e sobre a Margem de Valor Agregado Ajustada

Conforme já elucidado acima, o regime de substituição tributária é o regime pelo qual a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte.

A substituição em relação às operações “para frente” caracteriza-se pela atribuição para determinado contribuinte pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas subseqüentes operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final.

A Lei Complementar nº 87 de 1996 – Lei Kandir, em seu artigo. 8º, ao tratar do referido regime, determina que a base de cálculo do ICMS-ST, quando ausente PMPF (Preços Médio a Consumidor Final) previamente fixados, deverá ser o valor correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado, chamada de margem de lucro (Margem de Valor Agregado - MVA).

Essa Margem de Valor Agregado (MVA-Original) é padronizada nacionalmente por produto através de ato do CONFAZ. (grifado)

Nos termos do Convênio ICMS nº 70 de 1997, regulamentador do tema, ficou estabelecido que a **MVA-Original, aplicável nas operações internas**, poderá ser individualizada por unidade federada ou regionalizada, para atender as peculiaridades na comercialização do produto. (grifado)

Conforme autoriza o referido Convênio, uma vez identificado pelas unidades federadas interessadas qual o produto que se pretende colocar sob o regime de substituição tributária para operações subseqüentes, a Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS convocará as entidades representativas do setor envolvido, a fim de que forneçam sugestões de Margem de Valor Agregado que será utilizada na composição da base de cálculo do ICMS-ST

do produto escolhido, devendo também fornecer o embasamento técnico e fiscal para que haja o referido **acréscimo**. (*grifado*)

Em síntese, a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interna somente terá a MVA-Original estabelecida por meio de Convênio ou Protocolo.

O que ocorre, em termos práticos, é que o Regulamento do ICMS de cada unidade federada é responsável pela divulgação dos percentuais de MVA observando primordialmente os protocolos e os convênios firmados entre os Estados com relação a determinada mercadoria.

Segue abaixo breve modelo de cálculo do que seria o ICMS-ST na hipótese de aplicação da MVA Original:

A	VALOR TOTAL DAS OPERAÇÕES (Valor Total dos Produtos + IPI + Frete + Seguro + Outras Despesas)	R\$ 1.000,00
B	ALÍQUOTA INTERNA	18%
C	VALOR DO ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA (A*B)	R\$ 180,00
D	MVA de 40% sobre A+C	R\$ 472,00
E	Base de Cálculo do ICMS-ST = A+C+D	R\$ 1.652,00
F	VALOR DO ICMS-ST = E*B	R\$ 297,36

Temos ainda a presença da “**MVA Ajustada**”, que decorre também de acordos e protocolos, e é aplicável para situações de operações **interestaduais** com aplicação de **alíquotas diferentes**. (*grifado*)

O citado “ajuste” visa equalizar o montante do imposto e conseqüentemente, o preço final das mercadorias adquiridas em operações interestaduais, evitando disparidades comerciais.

Por exemplo, quando uma mercadoria é adquirida em operação interestadual, entre contribuintes, sendo tributada na operação interestadual pela alíquota de 12%, enquanto que a mesma operação realizada dentro do Estado é tributada comumente a 18%, o valor do ICMS a ser recolhido será consideravelmente menor.

Como o valor do imposto compõe a sua própria base de cálculo, o preço de partida para o cálculo do ICMS-ST reflete desequilíbrio em relação às duas alíquotas e, conseqüentemente,

no preço final da mercadoria. Para corrigir a referida distorção, o percentual de Margem de Valor Agregado Ajustada (“MVA Ajustada”) é calculado a partir da seguinte fórmula:

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$$

Na fórmula acima temos que:

- “MVA ST original”: margem de valor agregado indicada para o produto;
- “ALQ inter”: coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;
- “ALQ intra”: coeficiente correspondente à alíquota prevista para as operações substituídas, na unidade federada de destino.

Segue abaixo breve modelo de cálculo do que seria o ICMS-ST na hipótese de aplicação da MVA Ajustada:

A	VALOR TOTAL DAS OPERAÇÕES (Valor Total dos Produtos + IPI + Frete + Seguro + Outras Despesas)	R\$ 1.000,00
B	ALÍQUOTA INTERNA	18%
C	ICMS PRÓPRIO (A*B)	R\$ 180,00
D	ALÍQUOTA INTERESTADUAL	12%
E	MVA ST Original	40%
F	$[(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$	50%
G	BC ICMS-ST = A+C+[(A+C)*F]	R\$ 1.770,00
H	VALOR DO ICMS-ST = G*D	R\$ 212,40

4.2.2 Caso do Anexo 12 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia - RICMS/BA, em seu Anexo 12, relaciona as Margens de Valor Agregado a serem aplicadas nas operações **interestaduais** com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. No entanto, a referida aplicação para alguns dos produtos relacionados não merece prosperar. (*grifado*)

Segue abaixo listagem dos produtos cujas **MVAs foram estabelecidas sem a existência de acordo no âmbito do CONFAZ**: (*grifado*)

Mercadoria-NCM	Acordo Interestadual/ Estados signatários	MVA nas aquisições de UF não signatária de acordo interestadual (conforme a Alíq. Interestadual aplicada no estado de origem)
Álcool etílico não destinado ao uso automotivo transportado a granel	Não tem	51,21% (Alíq.7%) 43,07% (Alíq. 12%)
Café torrado ou moído - 0901.2	Não tem	35% (Alíq.7%) 30% (Alíq. 12%)
Chocolate em barras, blocos, tabletes, paus ou sob a forma de ovo de páscoa, bombons ou outras preparações de confeitaria, recheados ou não - 1806.3, 1806.9 e 1704.90.1	Não tem	56,87% (Alíq.7%) 48,43% (Alíq.12%)
Iogurte - 0403.1	Não tem	56,87% (Alíq.7%) 48,43% (Alíq.12%)

A própria tabela presente no RICMS da Bahia esclarece para o contribuinte que o critério de aplicação das Margens de Valor Agregado deverá ser a alíquota interestadual aplicada pelo Estado de origem da mercadoria, independentemente deste ser signatário de convênio ou protocolo.

Ou seja, quando o Estado remetente (de origem da mercadoria) aplicar a alíquota de 7% ou de 12% nas suas operações interestaduais com o produto “iogurte”, por exemplo, deverá acrescentar à base de cálculo do ICMS-ST a MVA de 56,87% ou 48,43%, respectivamente, sobre o montante do valor da operação, ainda que a Unidade da Federação remetente da mercadoria não tenha firmado acordo com o Estado da Bahia.

Resta patente que o Estado da Bahia está extrapolando os limites de sua competência constitucional, obrigando contribuintes ao recolhimento de ICMS-ST a seu favor em montante excedente quando comparado ao que possivelmente seria cobrado nas operações na hipótese da criação de acordo entre os Estados operantes.

CAPÍTULO 5

DA POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO ICMS-ST

5.1 Breves Considerações sobre o § 7º do artigo 150 da CRFB – Hipótese de Não Ocorrência do Fato Gerador Presumido

Antes de tecer maiores conclusões sobre a possibilidade de restituição em virtude do recolhimento do ICMS-ST na hipótese ora criticada, cumpre ressaltar a existência de posicionamento majoritário, abarcado por decisões do STJ (2014 e precedentes) e do STF (2011 e precedentes), bem como dos fiscos Estaduais, no sentido de permitir a restituição do ICMS-ST exclusivamente na hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido quando do recolhimento em virtude de substituição tributária, em obediência a literalidade do que dispõe o § 7º do artigo 150 da Constituição, incluído pela Emenda Constitucional nº 3 de 1993:

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

...

§ 7.º 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.**” (*grifado*)

Nesse sentido, a jurisprudência dominante, em detrimento de eventual restituição ao substituto tributário quando de recolhimento indevido ou a maior, conclui pela impossibilidade da mesma, exceto no caso de não ocorrência do fato gerador que se presumiu.

O Superior Tribunal Federal - STF, em decisão datada de 2011, expôs:

“Demais disso, impende considerar, **sempre na linha do entendimento jurisprudencial deste Tribunal**, que o sistema previsto na Constituição da República torna **imprescindível** que se preveja “(...) mecanismo de restituição do tributo recolhido antecipadamente, na hipótese de **não ocorrer o fato gerador da obrigação fiscal**” (RE 237.881-AgR/SP, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA) (*grifado*)

Seguindo o mesmo entendimento, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, em julgado mais recente, datado de 2014, destacou:

“O Supremo Tribunal Federal, na interpretação do preceito contido no art.150, § 7º, da Constituição Federal, decidiu que, na sistemática de substituição tributária, se assegura a restituição tão somente se o fato gerador presumido não se realizar (ADI 1.851/AL, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ 15/5/02).

Em resumo, tanto o fato imponível quanto a base de cálculo presumida, constituída pelos acréscimos acima referidos, são aqueles expressamente fixados em lei, **de forma que, se na operação posterior, definitiva, se verificar algum excesso ou redução, nada será devido pelas partes da relação jurídico-tributária.** Esse modo de tributação sempre constituiu, na verdade, a essência da sistemática da substituição tributária, que passou a ser consagrada no texto constitucional.” *(grifado)*

No entanto, sem prejuízo dos entendimentos consolidados acima destacados, a hipótese de restituição ora abarcada não se resume apenas na observância de condições fixadas previamente na lei instituidora para fins de recolhimento, as quais independem de reduções ou excedentes aplicados à posterior operação.

Trata-se de inconstitucionalidade da própria norma que indica a incidência do tributo, de modo que caberá, indiscutivelmente, a devolução do montante recolhido, conforme se justificará a seguir.

5.2 Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade da Norma de Incidência Tributária – Possibilidade de Restituição

Considerando ser irrefutável a existência de benefícios fiscais e incentivos diversos em desordem com os princípios constitucionais, bem como, conforme intensamente analisado no presente trabalho, a instituição da sistemática da substituição tributária de maneira unilateral pelos Estados, conclui-se que o recolhimento feito pelos contribuintes de direito (aqueles que não realizam o fato tributário, mas apenas são responsáveis por força da norma) é indevido na hipótese ora criticada, dando ensejo a restituição do montante retido.

O CTN, em seu artigo 3º descreve que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Podemos inferir, por meio da definição acima, que tributo é toda prestação que implique em um comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária, que tenha por causa um fato lícito. Deve ser instituído por lei, obedecendo também a ótica do princípio da legalidade, constante do artigo 5º, inciso II e no artigo 150, inciso I, ambos da CRFB.

Paulo de Barros⁸ ensina, nesse mesmo diapasão, que indébito tributário é o valor indevido a título de tributos e que podem ser indevidos (i) por exceder montante da dívida real, ou (ii) por inexistir o dever jurídico de índole tributária. No caso ora criticado se aplica a hipótese do item (ii), inexistente o dever de recolher o tributo.

Resta evidente que, se inconstitucional a norma instituidora do tributo, não há que se falar em tributo devido, já que o fato previsto pela norma passa a ser atípico, devendo a mesma ser retirada do sistema jurídico tributário. Para as operações futuras, de fato, não haverá que se falar em pagamento do ICMS nas operações amparadas por substituição tributária que estaria sujeitas a tal lei já retirada do sistema jurídico.

Na hipótese do contribuinte ter se antecipado a previsível declaração de inconstitucionalidade e ter promovido ação judicial declaratória ou anulatória, com fundamento naquela lei declarada inconstitucional, caberá a observância da nova decisão em sede do STF.

Caso já tenha sido proferida decisão denegatória do pedido, o contribuinte deverá observar o prazo de dois anos, cabível para anulação de ação rescisória. Nesse caso, após anulada a decisão, o sujeito passivo terá cinco anos para pleitear a restituição, contados do trânsito em julgado da decisão da referida ação (fundamentos no artigo 168, inciso II e no artigo 165, inciso III, ambos do CTN).

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2009, p. 494

5.3 Breves Considerações sobre o Artigo 166 do CTN – Comprovação de Não Transferência de Encargos

A jurisprudência do STJ, por hora consolidada, reconhece a aplicabilidade do artigo 166 do CTN nos casos de substituição tributária para frente:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

No entanto, tal consolidação ocorre exclusivamente em virtude da maioria dos pedidos de restituição atinentes ao ICMS-ST dizer respeito a casos em que a operação ocorreu a preço diverso do presumido, restando patente que o ônus foi transferido a terceiro.

Contrário senso, entendo que venda da mercadoria a preço diverso do presumido para fins da substituição tributária não pode fazer concluir que o ônus econômico do tributo tenha sido suportado pelo destinatário (substituído). A redução do referido preço pode ter sido causada por motivos distintos, como a redução de custos ou estreitamento da margem de lucro em virtude da extensa concorrência.

Há, de fato, dificuldade de se comprovar sem qualquer dúvida quem assumiu o encargo econômico do tributo indireto nos casos da sistemática da substituição tributária. Exatamente por essa razão é que se faz necessária uma avaliação caso a caso para verificar a possibilidade de restituição dos tributos pagos nos últimos 5 anos pelo substituto tributário.

Lado outro, fere-se direitos constitucionais do contribuinte que se verá impedido de ver a justiça sendo aplicada sobre seu prejuízo, posto que a norma que vinha sendo observada pelos últimos 5 anos nunca se fez legítima no ordenamento tributário.

CONCLUSÃO

Conforme demonstrado, a instituição unilateral de substituição tributária nas operações interestaduais não merece prosperar. Sua criação invoca os controles de constitucionalidade para impedir que se multipliquem tais práticas pelos Estados.

O referido regime de substituição tributária foi criado como uma das maneiras de elevar a receita do ICMS pelos Estados sem que houvesse efetivamente a majoração da carga tributária, pois ao concentrar o recolhimento em um único contribuinte, o empenho na arrecadação e fiscalização dos Fiscos Estaduais ficou visivelmente reduzido.

No entanto, diante do cenário de “Guerra Fiscal” entre os Estados (para fins de majoração da receita estadual), tornou-se cada vez mais difícil obtenção de consenso no âmbito do CONFAZ para que fosse aplicada a sistemática da substituição tributária para determinada mercadoria, uma vez que é necessário o voto unânime dos secretários estaduais, e nenhum estado, por sua vez, quer “ceder” seu recolhimento em favor de outro ente.

Alguns Estados, ao arrepio da Lei, acabaram por instituir unilateralmente a substituição tributária, como foi amplamente explicado neste trabalho.

É notório que para a atribuição da sistemática da substituição tributária nas operações interestaduais, é imprescindível a realização de protocolos ou convênios entre os Estados interessados com a menção expressa sobre a mercadoria a qual se destina a aplicação.

O contribuinte, portanto, que se utilizou de norma que criou a substituição tributária em voga de maneira unilateral, utilizando Margens de Valor Agregado unilateralmente instituídas também, merece ver seu direito reajustado, posto que a referida norma jamais deveria ter vigorado dentro do ordenamento jurídico tributário. Passível, como supramencionado, a restituição do montante recolhido indevidamente.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. Curso de direito tributário. 3. ed., Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. p. 253 – 254.

BARROS, Paulo de. Curso de Direito Tributário. 22. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2010. p. 357

BARROS, Paulo de. Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

BARROS, Paulo de. Direito Tributário – Linguagem e Método. 4. ed., São Paulo: Editora Noeses, 2011.

BARROSO, Luis Roberto. Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. 4. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 22. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 448.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 8. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 723 – 724.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 161-162.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 15. ed., São Paulo: Atlas, 2006. p. 483.

JORGE, Tárzis Nametala Sarlo. Manual do ICMS – Direito Tributário Material, processual e Direito Penal Tributário. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 161-163.

MELO, Augusto Carlos Cavalcante. A base de cálculo do icms na substituição tributária. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 14, n. 66, p. 105-106, jan./fev. 2006.