

# O fenômeno da substituição tributária no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação

*The phenomenon of replacement tax on tax operations on the movement of goods and services on interstate transport and intermunicipal and communication.*

**Raphael Souza Morales**

É advogado em São Paulo, Sócio do Escritório RMorales Advogados, Pós Graduado em Direito Tributário pela Universidade Nove de Julho e Extensão Universitária em Planejamento Contábil Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 3º lugar no VI Concurso de monografia jurídica da Uninove. [advraphaelmorales@aasp.org.br](mailto:advraphaelmorales@aasp.org.br)

**Resumo:** O presente estudo pretende nos encaminhar a uma introdução ao fascinante Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – (ICMS) até chegarmos à responsabilidade pelo crédito tributário, ponto inicial de nosso tema principal. Com o problema de fiscalização fazendária em nosso país, fora encontrada uma forma de controlar o recolhimento, minimizar os problemas com sonegação e aumentar a arrecadação dos estados membros de uma só vez, fora então criada a responsabilidade por substituição tributária, onde o erário encontrou a forma de substituir uma série de contribuintes por um só responsável pelo recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços devidos por todos eles. Para essa estruturação foram criadas duas principais formas sistemáticas: A primeira consiste na substituição de vários entes de uma cadeia de consumo, ou seja, todos os pertencentes à hipótese de incidência de circulação da mercadoria, não recolherão seus impostos, dado a substituição por outro ente que ao final da circulação de mercadoria terá a responsabilidade do recolhimento por todos esses entes, essa sistemática é conhecida como substituição tributária regressiva, o substituto é responsável pelo recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, regressivo a sua hipótese de incidência, dentro de uma cadeia de consumo. A segunda e mais confl-

tante, consiste na substituição da responsabilidade do recolhimento do fascinante Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação por um ente da cadeia de consumo da circulação de mercadoria, que além de recolher o seu tributo devido, deverá recolher dos próximos entes da cadeia presumidamente, ou seja, será recolhido o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços por substituição de uma hipótese de incidência que sequer ocorreu, e tendo com base de cálculo, um percentual que fixará um possível lucro que os próximos e futuros substituídos terão nas operações de venda da mercadoria, essa sistemática é conhecida por substituição tributária progressiva ou vulgarmente conhecida como substituição tributária “para frente”. Dessa forma de substituição que a maioria da doutrina reprovava, pois o substituto é tributado de uma hipótese de incidência pretérita, ou seja, ainda não ocorreu, ou talvez nunca ocorra, ocorre à tributação por meio de ficção jurídica, trazendo consigo uma série de posições acerca de inconstitucionalidades, desde sua positivação inicial que se deu através de convênio Confaz, através do ato das disposições constitucionais transitórias, para adequação das normas jurídicas da constituição federal de 1967 à de 1988, sua inserção constitucional se deu através da emenda nº 03/93 e lei complementar nº 87/96. Existem várias alegações de violação de princípios constitucionais e tributários como a segurança jurídica, tipicidade tributária, indelegabilidade das normas. Por fim explanaremos o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal que entendeu por sua constitucionalidade, apesar de tudo que será alegado. Esse estudo nos leva entender um pouco mais sobre a sistemática da substituição tributária, tal instituto nos faz pensar até onde o interesse público se sobressai ao interesse dos particulares, no caso, dos contribuintes, quando assunto diz respeito à arrecadação, medida legítima do Estado ou estamos sendo ultrajados em nossos direitos?

**Palavras-chave:** Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Substituição Tributária. Constitucional.

**Abstract:**The present study intends to forward to us an introduction to the fascinating tax on circulation of goods and services Interstate and Inter-municipal transportation and communication-(ICMS) until we get to the responsibility for the tax credit, the starting point of our main theme. With the problem of financial supervision in our country, out found a way to control the recoil, minimize the problems with tax evasion and increase the collection of Member States at once, off then created the liability for tax substitution, where the Treasury found the form to replace a number of contributors by one responsible for payment of the tax on circulation of goods and Services owed by all of them. For this structuring were created two major systematic forms: The first consists in the replacement of several loved a chain of consumption, that is, all belonging to the hypothesis of incidence of circulation of goods, collect their taxes, not given to his replacement by another entity that at the end of the movement of goods will have the responsibility of gathering for all these loved, this is known as systematic tax substitution, the surrogate is responsible for payment of the tax on circulation of goods and Services regressive, their chance of incidence, within a string. The second and more conflicting, is the replacement of the responsibility of the fascinating collection of tax on circulation of goods and Interstate and

Intermunicipal Transportation Services and a communication between consumer chain of movement of goods, which in addition to collect your tax due, you should collect the next ones to be chain, i. e. will be collected the tax on circulation of goods and services by replacing a hypothesis of incidence that even occurred and on the basis of calculation, a percentage which shall fix a possible profit that the next and future sales operations have replaced the goods, this systematic is known for progressive tax substitution or replacement tax commonly known as "forward". This way of replacing most of the doctrine fails because the surrogate is taxed a hypothesis of past incidence, i. e. has not yet occurred, or might never occur, it occurs to taxation through legal fiction, bringing with it a series of positions about unconstitutional dispositions contained, since its initial recognition came through Covenant Confaz, through the Act of the transitional constitutional provisions for adequacy of legal norms of the Constitution of 1967 to 1988, its insertion through the Constitutional Amendment No. 03\93 and complementary law No. 87\96. There are several allegations of violation of constitutional principles and legal security tax, tax, indelegabilidade typical of the standards. Finally explore the current understanding of the Supreme Court who understood by their constitutionality, although all will be claimed. This study leads us to understand a little more about the Systematics of tax substitution, this Office makes us think as far as the public interest if the interest of individuals is, in this case, taxpayers, when the subject concerns the collection, legitimate State or measure we are outraged at our rights?

**Key words:** Tax on circulation of goods and services. Tax substitution. Constitutional.

## Introdução

O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é o imposto responsável pela maior parte da receita dos Estados de nosso país.

Como sabemos, o Brasil é um dos países de maior carga tributária do mundo, fato este, vem demasiadamente onerando as empresas. Diante dessa problemática, cresce a sonegação de diversos tributos.

Visando simplificar a forma de arrecadação, querendo garantir o recolhimento do tributo até o consumidor final e tentando minimizar a sonegação dos contribuintes, foi aprovada a emenda constitucional nº 03/93, que dispõe sobre a substituição tributária.

O regime de substituição tributária nada mais é que a responsabilidade de terceiro relacionado com a operação ao pagamento do imposto ou contribuição devido em relação às operações de outros contribuintes de uma mesma cadeia de circulação de mercadoria.

Tal instituto fora criado com um pequeno problema, a própria Constituição Federal prevê em seu artigo 155, XII, “b”, que Lei Complementar deverá dispor sobre o tema, portanto antes dessa lei complementar, entende-se ser inconstitucional tal responsabilidade.

Durante um período, o problema maior era a utilização da substituição sem a devida disposição legal; superado o imbróglio pela Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, passamos a analisar as três espécies de substituição tributária.

A primeira, conhecida como substituição regressiva ou “para trás”, onde o último membro da cadeia de consumo fica responsabilizado pelo pagamento das operações anteriores, ou seja, o momento do recolhimento fica legalmente postergado para um momento futuro.

A segunda espécie compreende na substituição tributária concomitante, onde a responsabilidade do pagamento por terceiro, ocorre no mesmo instante do fato gerador, geralmente usada no caso de incidência do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação nos serviços de transportes.

A terceira é mais contraditória e o instituto da substituição progressiva ou “para frente”, que ocorre quando terceiro fica responsabilizado pelo pagamento do imposto referente à operação de uma cadeia de consumo, à responsabilidade pelo pagamento independe do fato gerador ter ocorrido, nesse caso o fato gerador acontecerá futuramente, ou talvez nunca aconteça, o que ensejará uma série de problemas relacionados aos indébitos. Diz ser inconstitucional tal operação porque há a responsabilidade de recolhimento de imposto de fato imponível futuro, que ainda não ocorreu.

Dessa forma, trataremos de expor a estruturação prática da substituição tributária no Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de São Paulo como: cadeia de consumo, base de cálculo estadual e interestadual, portarias e acordos entre outros Estados, margem de valor agregado e seus entendimentos constitucionais.

# 1 Conhecendo o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e Comunicação

## 1.1 Evolução histórica

Cumpre-nos ao iniciar o estudo sobre a substituição tributária no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, verificar os principais pontos da evolução histórica do referido tributo.

O Brasil foi um dos primeiros países a tributar a relação de consumo, no ano de 1922 fora instituído o “Imposto sobre Vendas Mercantis” pela Lei Federal nº 4.625/1922, a implantação moderna no Brasil, em 1922, resultou de imitação da França (*chiffre d' affaires*) e da Alemanha (*umsatzsteuer*) na guerra de 1914-18, seguidos de vários países e Estados norte americanos (J.F Due, *Sales Taxation*, Londres, 1957, para o estudo desse imposto nos vários países, e Estados Norte Americanos) tal imposto tinha a incidência em 0,3% dos valores das vendas nas empresas.

Com o passar do tempo a Constituição Federal de 1934 alargou esse imposto para as consignações e não apenas as “vendas mercantis” da Lei de

1922 instituindo assim o “Imposto Sobre Vendas e Consignações” que tinha sua incidência em todas as operações, causando assim a famosa incidência em cascata, onerando as empresas quanto à carga tributária e encarecendo o produto ao consumidor final.

No ano de 1965 com a emenda constitucional nº18 fora inserido o princípio da não-cumulatividade no “Imposto Sobre Circulação de Mercadorias” que substituiu o “Imposto Sobre Vendas e Consignações”. Até então as operações sobre serviços de transporte, comunicação, energia elétrica e de minerais eram de competências da União Federal como previsto no Art. 22. VII, IX e X da Constituição Federal de 1967.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 o “Imposto Sobre Circulação de Mercadorias” passou a ser substituído pelo “Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação”, como o próprio nome descreve, esse novo imposto tem a hipótese de incidência sobre serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação, atualmente o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação ainda está em pleno vigor, polêmico, tal tributo fascina aqueles que tentam de alguma forma entender um pouco mais suas particulares sistemáticas.

## **1.2 O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e Comunicação**

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação passou a ter sua previsão legal

no Art. 155, §2º, porém para sua instituição, a União deveria editar Lei Complementar, como previsto no Art. 146 da própria Magna Carta. Pois até então a única legislação que havia sido recepcionada para suprir temporariamente as regras gerais de direito tributário era o Decreto lei nº 406/68, portanto sendo lhe atribuído como Lei Complementar em sentido material, porém não suprimindo as novas hipóteses de incidência aventadas na nova Magna Carta.

Ante ao ocorrido o Constituinte, ao estabelecer o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que serviu para estabelecer a transição das Cartas Constitucionais de 1967 para a de 1988, em seu artigo 34, § 8º estabelecia a situação de que no prazo de 60 (sessenta) dias após a promulgação da Constituição Federal de 1988 se o senado não houver editado lei complementar para regulamentar o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação, poderá ser suprido temporariamente por convênio entre os Estados membros e o Distrito Federal para regular a matéria, pautado na Lei Complementar nº 24/75.

Fora elaborado então o Convênio Confaz – (Conselho Nacional de Política Fazendária) nº 66/88 que “transitoriamente” regulamentou o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Visto que houve desrespeito da previsão legal, já que de transitório não houve nada, pois a Lei Complementar só viria a ser editada no ano de 1996.

Pois também ficou evidenciado a ilegalidade do referido Convênio, como descreve Aliomar Baleeiro.

“A Constituição somente delegou ao convênio interestadual a faculdade de transitoriamente, dispor sobre as normas gerais que possibilitassem a instituição do novo ICMS, sendo vedado aos Estados, por meio desse veículo normativo: Regular as limitações constitucionais do poder de tributar ou

seus limites, como a definição dos produtos semielaborados, pois estariam dispendendo sobre imunidades e outros princípios em seu próprio interesse; modificar o teor das normas do Decreto-Lei nº 406, perfeitamente compatíveis com a constituição de 1998; legislar sobre temas próprios das resoluções do Senado Federal”.<sup>1</sup>

Tal tributo é de competência exclusiva dos Estados membros e do Distrito Federal, que deverão através de lei ordinária instituí-los, ou sobre ele dispor. Cumpre nos salientar que a União Federal também pode ter competência para cobrar o imposto, como prevê o Art. 147 e 154, II da Constituição Federal de 1988.

Atualmente é a maior fonte arrecadatória dos Estados membros e do Distrito Federal, somente o Estado de São Paulo no ano de 2010 arrecadou o valor de R\$ 92.316.759 (noventa e dois milhões trezentos e dezesseis mil setecentos e cinquenta e nove reais), no que diz respeito à arrecadação de ICMS por todos os Estados membros da federação, São Paulo sustenta 34,1% da arrecadação total do país e 24,1% a mais que o Estado de Minas Gerais que ocupa o segundo lugar referente à participação relativa ao ano de 2010, maior até que a participação da Região Norte e Nordeste juntas, sendo atribuída à primeira 5,7% e a segunda 15,1%<sup>2</sup>.

Esse imposto tem como principal característica o princípio da não cumulatividade, Art.155, II, §2º I, mas esse princípio será tratado em subcapítulo próprio. Como dispõe o Art. 155, II, §2º, IV e V, “a” e “b” será facultado ao Senado Federal estabelecer por resolução da casa as alíquotas mínimas e máximas nas operações internas e interestaduais, para que não ocorram as chamadas guerras fiscais entre os Estados membros.

Atualmente o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação é regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996, vulgarmente conhecida por “Lei Kandir”, nome de seu “idealizador”, o deputado federal Antônio Kandirian.



Basicamente o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação é um imposto plurifásico, tem sua incidência por varias vezes dentro de uma cadeia econômica, indireto, pois o montante pago a título do imposto poderá ser ressarcido cobrando de terceiro através da inclusão no preço final do produto, por fim seletivo, ou seja, são aplicadas alíquotas diferenciadas em razão dos produtos e suas essencialidades. Essas são as principais classificações do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação, existem outras, porém citaremos apenas algumas, pois nosso capítulo tem o intuito apenas de introduzir o conhecimento ao referido imposto.

### 1.3 Subdivisões do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e Comunicação

“A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: *a*) Imposto sobre a Circulação de Mercadoria, *b*) Imposto sobre Transporte Interestadual e Intermunicipal, *c*) Imposto sobre serviço de Comunicação, *d*) Imposto sobre a Produção, Importação, Circulação, Distribuição ou Consumo de Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos e de Energia Elétrica e *e*) Imposto sobre a Extração, Circulação, Distribuição ou Consumo de Minerais. Dentro desses impostos existem hipóteses de incidências e bases de cálculos diferenciadas, mas, embora estes impostos não se confundam, possuem um núcleo central comum, todos, por exemplo, deverão obedecer ao regime da não-cumulatividade”<sup>3</sup>

Acima, Roque Antonio Carrazza denomina as incidências que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação alberga.

Vale frisar que em relação ao antigo Imposto Sobre Circulação de Mercadorias, a Constituição Federal de 1988 resolveu ampliar a incidência sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, energia elétrica e minerais, até então de competência da União Federal.

Embora existam todas essas hipóteses de incidência no Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação, fixamos nosso objeto de estudo no “Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação – Mercadorias” na substituição tributária. Para facilitar o entendimento desse tributo tão complexo e ao mesmo tempo tão fascinante, faremos valer somente as implicações acerca da circulação de mercadorias dentro do Estado de São Paulo e do Estado de São Paulo com outros Estados.

## 1.4 Hipótese de incidência

Como já citado, nos prenderemos ao estudo da substituição tributária no Estado de São Paulo em relação ao “Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação – Mercadorias”, para iniciarmos o estudo a respeito da hipótese de incidência do referido tributo no que tange à circulação de mercadoria, dissertaremos a respeito da hipótese de incidência.

A doutrina denomina de várias formas a hipótese de incidência, Alfredo Augusto Becker propõe “hipótese de incidência” para designar a descrição legal e “hipótese de incidência realizada” para o acontecimento concreto.<sup>4</sup>

Já para Paulo de Barros Carvalho, em seus critérios da hipótese em sua estrutura lógica, descreve a hipótese de incidência em três critérios: Critério Material correspondente ao comportamento de uma pessoa; Critério Temporal condicionado no tempo e por fim Critério Espacial condicionado ao espaço. Por exemplo, nos critérios da hipótese do Imposto Predial Territorial Urbano. Critério Material – Ser proprietário de bem imóvel; Critério Espacial – no perímetro urbano do município e Critério Temporal – no dia 1º de cada ano cível.

“Hipótese tributária é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo.”<sup>5</sup>

Hipótese de incidência compreende no acontecimento que a lei descreve como indisponível para ensejar o nascimento da obrigação tributária, fato que tipifica a conduta do tributo e responsabiliza quem o cometeu. Entenderemos melhor com relação ao nosso objeto inicial de estudo o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação – mercadoria.

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação – mercadoria ou mercantil tem sua hipótese de incidência pautada no Art. 155, II. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) operações relativas à circulação de mercadorias (...) ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Como notamos acima, o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação incide sobre a circulação de mercadoria, ou seja, troca de titularidade por meio de negócio jurídico, com habitualidade ou não, a simples transferência física de mercadoria de uma pessoa para outra não incide o referido imposto. O principal caráter é a circulação de mercadoria, em nosso ordenamento não existe tributo para com a mercadoria por si só, sim pela circulação da mercadoria.

Como nos prenderemos apenas às relações do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação, conceituaremos a hipótese incidência acerca do “Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação – Mercadoria” cabe nos ressaltar que tal imposto não tem sua incidência sobre a mercadoria por si própria, e sim sobre a sua circulação, troca de titularidade através de operação mercantil.

A simples circulação de mercadoria, não enseja a incidência do referido imposto, a transferência da mercadoria de um local físico para outro, sem relação mercante, não propaga relação jurídica tributária, o mesmo ocorre na mudança de mercadoria para endereços diferentes, porém do mesmo titular.

Como preleciona Geraldo Ataliba e Cleber Giardino: “Circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, circula para efeitos jurídicos.”<sup>6</sup>

A quem pode ser imputado à sujeição passiva do imposto, como dispõe o Art.4<sup>a</sup> da Lei Complementar nº 87/96, todas as pessoas, físicas e jurídicas, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial (mercancia), sem habitualidade ou intuito comercial preenchendo as hipóteses previstas no Art.2º da mesma lei.

## 1.5 Não cumulatividade

Como já citado, nasce o princípio da não cumulatividade para o ordenamento jurídico pátrio juntamente com a Emenda da Constituição Federal de 1946 nº 18 de 1965 em seu artigo 12, §2º<sup>7</sup>. Esse princípio fora inserido com o intuito de extinguir a tributação em cascata, ou seja, a incidência do mesmo gravame em mais de uma etapa da cadeia produtiva.

Sua função é atuar no cálculo do “*quantum debeatur*”<sup>8</sup>. “Trata-se de um mecanismo pelo qual se admitem abatimentos ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo.”<sup>9</sup> Ives Gandra da Silva Martins também conceitua o referido princípio:

“A não cumulatividade recebeu e recebe diversos elogios, tanto dos juristas como dos economistas, vez que elimina o efeito em cascata do ICMS e torna o produto final apenas incidido pela carga real correspondente ao valor final da operação, visto que dele se deduz ou deveria se deduzir o valor que incidiu nas operações anteriores. Do imposto incidente em cada operação se abate o imposto incidente sobre a anterior.”<sup>10</sup>

A não cumulatividade sobrevive somente nos tributos plurifásicos, como o ICMS, como o próprio nome diz, múltiplas fases da mercadoria dentro de uma cadeia de consumo.

## 1.6 Responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária consiste na definição do responsável legal pela obrigação tributária.

A obrigação tributária deverá recair a um responsável, ou seja, o titular do “*quantum debeatur*”.

A responsabilidade tributária deve recair a quem praticou o fato imponible, fato indelegável, porém como aduz o artigo 128 do Código Tributário Nacional é possível a responsabilização do pagamento/obrigação tributária a terceiros.

“Denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerado respectivo,

tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivos expresso da lei.”<sup>11</sup>

Diremos primeiramente sobre a sujeição passiva direta, ou seja, a responsabilidade por quem praticou o fato imponible, porém existem as hipóteses em que o responsável não praticou o fato imponible, como previsto no artigo 128 do Código Tributário Nacional, transcorreremos através das hipóteses de responsabilização por um sujeito que não praticou o fato diretamente, porém está vinculado a hipótese de incidência da obrigação tributária indiretamente.

Como já dito, a sujeição passiva direta consiste na responsabilização das obrigações tributárias para o sujeito passivo que praticou fato imponible, não há maiores problemas quanto a essa denominação, porém existem as hipóteses de sujeição passiva indireta, que consistem na responsabilização das obrigações tributárias pelo sujeito passivo que não praticou diretamente o fato imponible, porém de alguma forma está relacionado a ele. Cabe ressaltar que a sujeição passiva indireta é determinada por lei, sendo vedada a mera liberalidade para com a responsabilidade tributária.

Para que o sujeito passivo tenha capacidade tributária, nos prenderemos ao artigo 126 do Código Tributário Nacional.

Apresentaremos uma síntese sobre as hipóteses de sujeição passiva indireta, primeiramente apresentaremos a sujeição passiva indireta por sucessão, com sua previsão nos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional.

A responsabilidade por sucessão requer a falta do contribuinte originário da obrigação tributária, poderá ocorrer de duas formas:

*Causa mortis* – a responsabilidade é sucedida na falta do contribuinte originário, no caso de morte. Exemplo: Sucessão pelo espólio até a data da abertura da sucessão ou pelo cônjuge meeiro ou herdeiros até a data da partilha ou adjudicação;

*Inter vivos* – pelo adquirente ou remitente do objeto, ou situação que deu origem a hipótese de incidência. Exemplo: O adquirente de um imóvel, sub-roga-se nos créditos tributários, a pessoa jurídica nos casos de fusão, incorporação e transformação ou administrador judicial no caso de recuperação judicial ou falência.

A responsabilidade por terceiros, como prevê o artigo 134 do Código Tributário Nacional, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte originário, respondem solidariamente para com a obrigação. Exemplo: os pais pelos tributos devidos pelos filhos, os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados, os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes, o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio, o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário, os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício, os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, conforme previstos nos incisos do artigo 134 do Código Tributário Nacional.

Existe outro tipo de sujeição passiva indireta, essa um pouco mais polêmica que as demais hipóteses já arroladas, conhecida como responsabilidade do crédito tributário por substituição tributária, o responsável tributário têm relação indireta com o fato imponible, introduzida em nosso ordenamento pátrio pela Emenda Constitucional nº03/93 onde adicionou o parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal. A substituição tributária possui três formas de operacionalização: substituição progressiva, substituição concomitante e substituição regressiva, há quem diga que a substituição progressiva seja inconstitucional, tão fascinante suas formas, aplicações e debates que fora escolhido como tema principal deste trabalho, porém não será descrito com maior profundidade nesse subcapítulo, pois somente usaremos como introdutor, seu desenvolvimento se dará ao longo desta monografia.

## 2 Substituição Tributária no Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e Comunicação

### 2.1 O que é a substituição tributária

Substituição tributária é umas das espécies de responsabilidade tributária pela obrigação principal e acessória do tributo.

É a transferência legal da responsabilidade pelo crédito tributário para um terceiro que não praticou o fato imponible, mas de certa forma está vinculado ao fato (sujeição passiva indireta). A responsabilidade legal do crédito tributário nas operações de uma determinada cadeia de consumo.

“Substituição Tributária é um regime por meio do qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou às prestações é atribuída a outro contribuinte, ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo-a a terceiro que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato”.<sup>12</sup>

Tal instituto foi inserido em nossa Constituição Federal a partir da Emenda Constitucional 03/1993 onde acrescentou o §7º ao Art. 150, antes da vigência de tal emenda o instituto da substituição tributária estava regulado pelo convênio CONFAZ nº 66/88 e 107/89, embasados no decreto-lei nº 406/68. Os convênios mencionados gozavam de legitimidade jurídica, em fase transitória como previsto no Art. 34, §8º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, porém contrariando o artigo 146, III da constituição federal.



“Na responsabilidade por substituição o dever de pagar o tributo já nasce, por expressa determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto”.<sup>13</sup>

## 2.2 Objetivos do Fisco

O objetivo do Fisco em instituir o recolhimento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação por meio de substituição tributária tem relação direta com a facilidade de fiscalização dos contribuintes em determinados setores, tendo em vista a responsabilidade de o crédito tributário pertencer a um só contribuinte. Para a fiscalização fazendária, bastam que em determinados setores sujeitos ao regime de substituição tributária notar-se ao responsável pelo recolhimento na cadeia de consumo.

Com essa sistemática, o fisco acaba recebendo antecipadamente o recolhimento do ICMS, se a substituição progressiva for aplicada ao caso, dado que a sujeito da cadeia de consumo como responsável faz o pagamento pelas demais operações subseqüente, o que acaba aumentando a arrecadação, se o erário fosse aguardar a circulação da mercadoria do atacadista ou varejista, esse ciclo demoraria muito, nesta sistemática além da facilidade em fiscalizar, o fisco recebe o ICMS de uma só vez.

A vantagem da aplicabilidade na substituição tributária regressiva é que o ultimo pertencente a cadeia de consumo recolhe por todas as outras incidências já ocorridas ao longo da circulação da mercadoria, no caso o fisco receberá tudo de uma só vez.

Outra vantagem, e acredito ser a mais interessante ao erário é que usando essa sistemática as chances de sonegação fiscal ficam minimizadas, por este motivo as Secretarias Fazendárias Estaduais estão incluindo cada vez mais produtos a esse regime.

## 2.3 Substituto e substituído

Com o regime de substituição tributária, existem aqueles que serão responsáveis pelo recolhimento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação e aqueles que não serão responsáveis pelo recolhimento de seu próprio imposto. Dessa teremos a existência de duas figuras: o substituto e o substituído.

O substituto é aquele que terá a responsabilidade da obrigação principal e acessória do tributo próprio e dos demais pertencentes de uma determinada cadeia de consumo.

O substituído é aquele contribuinte que não terá a responsabilidade da obrigação principal e acessória do tributo próprio, tendo em vista ser pertencente de uma cadeia de consumo sujeita a substituição tributária, neste caso o responsável será o substituto.

## 2.4 Espécies de substituição tributária

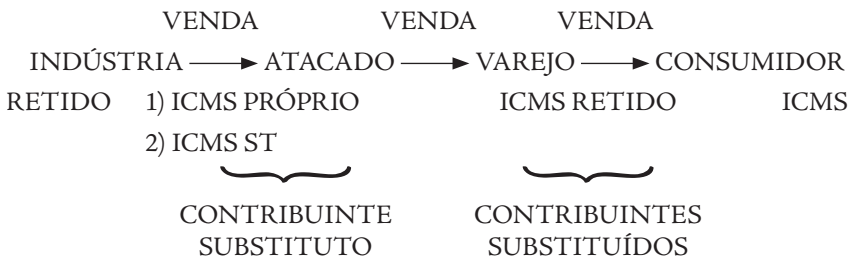
Existem três espécies de substituição tributária em nosso ordenamento jurídico, são elas: substituição progressiva (para frente), substituição tributária concomitante e substituição tributária regressiva (para trás).

### ♦ Substituição progressiva

Uma das espécies de substituição tributária mais polêmicas em nosso ordenamento jurídico, é a substituição tributária progressiva, para começar não existe uma nomenclatura permanente para essa espécie, podemos nomear como substituição para frente, por antecipação, subsequente, ou retida na fonte. Não é o problema de sua nomenclatura que aflige parte da doutrina especializada, sim sua duvidosa constitucionalidade.

Quanto à sua constitucionalidade trataremos em capítulo próprio, porém antes de discutirmos essa problemática devemos primeiramente conhecer sua estrutura.

A substituição progressiva é aquela em que o substituto é o responsável pelo recolhimento do tributo não só devido por sua própria operação de circulação de mercadoria, e sim de todos os membros de uma cadeia de consumo, ou seja, haverá o recolhimento pelo Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação próprio, pois ocorreu o fato imponible, e deverá este contribuinte recolher o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação dos membros de uma cadeia de consumo que ainda não praticaram o fato imponible porém estão relacionados de alguma forma com a operação, o recolhimento será de fato imponible futuro, por exemplo:



No caso acima a indústria como contribuinte substituto recolhe o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação próprio e o ICMS por substituição tributária do atacado e do varejo.

“Em relação à substituição tributária progressiva, a questão é muito mais complexa. Em primeiro lugar, a substituição só se concretiza se amparada na presunção: presume-se a ocorrência

de um fato gerador para antecipar a sua obrigação e, consequentemente, presume-se a base de cálculo do fato gerador futuro”.<sup>14</sup>

O fato imponible só ocorreu da indústria para o atacado, as demais operações foram tributadas, porém sem que o fato oponible tivesse acontecido. Uma das problemáticas envolvidas no tema tange a retenção do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação das demais operações sem que se tenha a certeza que o fato imponible futuro acontecerá, fato esse, tornará extremamente oneroso ao contribuinte substituto pois deverá ingressar com pedido de restituição dos valores pagos.

#### ♦ Substituição Regressiva

Já nessa espécie de substituição tributária, não haverá nenhum problema acerca de sua constitucionalidade, nas palavras de Roque Antonio Carazza “*Só a substituição tributária “para trás” pode prosperar no Brasil*” a substituição regressiva também prestigia diversas nomenclaturas como: substituição para frente, antecedente, diferida.

A substituição tributária regressiva consiste na responsabilidade tributária pelo último membro de uma determinada cadeia de consumo, ou seja, o fato imponible é praticado por todos os membros de uma cadeia de consumo, porém o recolhimento é postergado para momento futuro. Quando o substituto fizer o recolhimento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação os fatos imponíveis das operações anteriores já se consumaram.

“Assim, na substituição tributária regressiva não se presume a ocorrência de fato gerador, porque o pagamento do tributo somente ocorrerá numa etapa posterior: não se presume a base de cálculo porque ela será, à data do pagamento do imposto,

velha conhecida; atribui-se o dever do pagamento a um substituto tributário que, no entanto, já deverá ter recebido do contribuinte substituído, pela forma do decote ou da retenção, o valor do tributo a ser recolhido.”<sup>15</sup>

“O diferimento é muito utilizado por vários Estados com o objetivo de facilitar o controle do imposto. Nesse caso, os Estados adiam o momento do lançamento e do recolhimento do ICMS para momento futuro, transferindo a responsabilidade para o contribuinte destinatário da mercadoria.”<sup>16</sup>

#### ♦ Substituição concomitante

A substituição tributária concomitante é usualmente empregada nas operações de prestação de serviços de transporte. Essa espécie de substituição consiste na substituição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte, e não aquele que pratica o fato imponible, a diferença para as outras espécies de substituição, é que neste caso a substituição ocorre concomitantemente com a realização do fato imponible. Vejamos um exemplo clássico de substituição concomitante:

Uma empresa situada em Minas Gerais contrata uma empresa de transporte de Florianópolis, Santa Catarina; a empresa mineira será a substituta tributária pelo serviço de transporte. Ocorre o pagamento do ICMS no mesmo momento em que ocorre o fato imponible, no presente caso a prestação de serviço de transporte.

### 2.4.1 Estruturação prática da substituição tributária no Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de São Paulo.

Nesse capítulo será apresentada uma síntese referente à estruturação prática da substituição tributária em relação à circulação de mercadorias e

serviços, tendo como base o Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado de São Paulo.

Inicialmente correremos sobre as exposições a respeito da substituição tributária no imposto de circulação de mercadorias e serviços, porém antes que isso ocorra, para que possamos ter um entendimento acerca da real estruturação prática da sujeição passiva por substituição, falaremos sobre os aspectos conceituais e práticos das portarias e acordos a respeito da reciprocidade de implantação do sistema nas operações interestaduais, alíquotas, bases de cálculos e a perspectiva imposta pelo Estado acerca da presunção do percentual de lucro sobre o valor de compra pelo fornecedor, ou seja, Margem de Valor Agregado, que interfere na base de cálculo para as operações de circulação de mercadoria e hipóteses de não aplicabilidade da substituição tributária.

#### 2.4.2 Convênio e Protocolo

No que diz respeito às operações interestaduais de substituição tributária, existem alguns acordos entre os Estados da federação, esses acordos tem o intuito de pacificar, ou pelo menos tentar pacificar não só o regime de substituição tributária, mas também as regras gerais do Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação interestadual. No que diz respeito à circulação de mercadorias, atualmente existem duas espécies de acordos, são os chamados de Convênio Interestadual e Protocolo Interestadual.

Convênio Interestadual compreende em um acordo em que todos os Estados federativos apresentam reciprocidade quanto ao tratamento da substituição tributária interestadual, ou seja, o tratamento será o mesmo por todo o País, isso representa maior facilidade para os contribuintes circularem mercadorias entre os Estados.

Protocolo Interestadual compreende em um acordo em que parte dos Estados federativos participam, não existindo a universalidade dos Estados

membros do País, acarretando maior onerosidade aos contribuintes que necessitam circular mercadorias nos Estados que não possuem protocolo como Estado de São Paulo, havendo a mudança do regime que internamente pertenciam à substituição tributária. Ressaltando que os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.

Ambos os casos terá como mediador a Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, sendo atribuída a Comissão Técnica Permanente do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – COTEPE/ICMS a competência para apreciar formalmente os protocolos firmados entre os Estados membros e Distrito Federal, bem como apreciar as proposições de Convênios que tenham como intuito questões relacionadas ao Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, exceto sobre deliberação para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

### 2.4.3 Índice de valor agregado setorial e índice de valor agregado justado

Em relação à base de cálculo do recolhimento que terá por responsabilidade o substituto em relação à operação subsequente, deverá o substituto incluir a sua base de cálculo um percentual que corresponderá a uma base de preço praticado pelo substituído nas operações subsequentes dentro do Estado de São Paulo (operação Interna), esse percentual praticado para venda acima do valor de compra é conhecido como Índice de Valor Agregado Setorial para efeitos de substituição tributária, a Fazenda do Estado de São Paulo também o denomina como Margem de Valor Agregado, ou simplesmente margem de lucro.

O índice de valor agregado setorial tem disposição no Art. 8º, II, alínea “c” e § 4º da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir).<sup>17</sup>

Com base nessas informações a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo resolveu instituir as portarias CAT que prevê a margem dos produtos, por exemplo, a portaria CAT nº 19/2010 que dispõe acerca da margem de valor agregado referente a lâmpadas elétricas que atualmente é de 40%.

Na falta da disposição do índice de valor agregado setorial de alguns produtos por portarias CAT, usa-se a portaria CAT nº 16/09.

Os casos acima mencionados, dizem respeito ao índice de valor agregado setorial referente às operações internas de substituição tributária, produtos que terão a circulação de mercadoria dentro do Estado de São Paulo. Nas hipóteses de entrada de mercadorias de outro Estado com destinatário paulista, cuja saída interna seja tributada com alíquota de 12% ou menor, usamos o índice de Valor Agregado Ajustado, popularmente conhecido como IVA-ST Ajustado, como é o caso de produtos de perfumaria e higiene pessoal.

O emprego desse índice de valor agregado tem por finalidade o ingresso dos produtos remetidos por outros Estados tenham a mesma carga tributária daqueles adquiridos no Estado de São Paulo, tal hipótese tem disposição legal na Decisão Normativa CAT nº 1/2008, para a apuração da base de cálculo para o recolhimento devemos nos prender a seguinte fórmula.

$$\text{IVA/ST AJUSTADO} = [(1 + \text{IVA-ST SETORIAL}) \times (1 - \text{ALQ INTER}) / (1 - \text{ALQ INTRA})] - 1$$

IVA-ST SETORIAL é o aplicável na operação interna

ALQ INTER é a alíquota interestadual aplicada pelo remetente

ALQ INTRA é a alíquota aplicável à mercadoria neste Estado.

#### 2.4.4 Alíquotas e bases de cálculos

Ao adentrarmos nas particularidades práticas das bases de cálculos devemos primeiramente focar nos percentuais apresentados para que possamos chegar a um valor comum para o pagamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.



Esses percentuais que tem como base de cálculo para a aferição dos valores reais a serem recolhidos são denominados de alíquotas.

A alíquota é o critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, conjuntamente à base de cálculo, permite discernir o quantum debeat (quantia devida, a título de tributo).<sup>18</sup>

As alíquotas referentes aos Estados-membros e Distrito Federal são determinadas “livremente” pelos Deputados Distritais e Estaduais através de lei ordinária, porém devem respeitar os limites estabelecidos pelo senado federal, através de resoluções de acordo com o Art. 155, §2º, V, alíneas “a” e “b”.

De acordo com o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de São Paulo, dentro dos parâmetros fixados em resolução do senado federal o Estado de São Paulo prática as seguintes alíquotas:

No que diz respeito à operação e prestações internas, ainda que iniciadas no exterior como previsto no Art. 52, I do RICM/SP, fica fixada a alíquota de 18%, existem algumas variações de alíquotas como 7% nos casos previstos no Art. 53-A e 12% nos casos previstos no Art. 54 do mesmo dispositivo. Em relação às alíquotas fixadas para operações e prestações interestaduais variam entre 7% para contribuintes localizados nos Estados das regiões Norte, Nordeste, centro-oeste e no Estado do Espírito Santo, e 12% a contribuintes localizados nos Estados das regiões Sul e Sudeste, salvo o Estado do Espírito Santo.

Depois das exposições a respeito das alíquotas aplicáveis ao ICMS Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – mercadorias, passamos para as exposições sobre a base de cálculo do Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de

Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Base de cálculo é o valor usado a partir do fato imponible para que se possa chegar ao *quantum* a ser recolhido, através do uso das alíquotas.

Existem dois tipos de cálculos no que tange à substituição tributária, primeiramente será necessário que se faça o cálculo referente à operação própria, ou seja, a incidência do Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação própria com base no valor da mercadoria e depois os cálculos das operações em que o sujeito será o substituto responsável, como já vimos para as operações em que o agente recolhe como substituto, usamos além da alíquota cabível o Índice de Valor Agregado.

Para compor a base de cálculo para operações internas nas operações próprias usamos o valor da mercadoria e a alíquota estabelecida em lei, no que tange à base de cálculo para a substituição tributária existem algumas previsões de base de cálculo como o Art. 40-A do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação no Estado de São Paulo onde é estipulado o preço final a consumidor, o parágrafo único do Art. 41 onde existe preço final sugerido pelo fabricante ou importador, o Art. 43 onde a Fazenda faz um acordo com os fabricantes afim de que se chegue a um consenso, sendo editado por Portaria CAT e mais usual, previsto no Art. 41, o emprego da margem de valor agregado ou índice de Valor Agregado<sup>19</sup>.

Quanto ao regime de substituição tributária nas operações de circulação de mercadorias será o preço da mercadoria + Imposto Sobre Produtos Industrializados + frete, contudo o valor a ser recolhido a título de substituição será o montante da operação da substituição subtraído pelo montante da operação própria como abaixo exemplificado:

Operação realizada por um fabricante de lâmpadas estabelecido em São Paulo, com destino a um cliente também localizado em São Paulo. Vejamos o cálculo para recolhimento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação próprio.

Valor da venda R\$ 3.000,00

Alíquota interna de 18%

R\$ 3.000,00

X 18%

R\$ 540,00 – Valor a ser recolhido em relação à operação própria

Cálculo para recolhimento do ICMS-ST

Base de cálculo da ST – valor da mercadoria R\$ 3.000,00+ Imposto Sobre Produtos Industrializados de 15% em relação ao valor da mercadoria = R\$ 450,00 + Índice de Valor Agregado de acordo com a portaria CAT nº 19/2010 é de 40%.

R\$ 3.000,00 +

R\$ 450,00 IPI

= R\$ 3.450,00

+ 40% – IVA

= R\$ 4.830,00 – Base de Cálculo – ST

X 18% alíquota interna

R\$ 869,40

– R\$ 540,00 – ICMS próprio

= R\$ 329,40 – ICMS – ST

Consubstanciado na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 155, II, XI não compreenderá para a base de cálculo do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação o Imposto Sobre Produtos Industrializados nos casos em que os produtos serão destinados a industrialização ou a comercialização.

Quanto à base de cálculo para que possamos chegar ao montante a ser recolhido em relação à operação interestadual, usamos o mesmo cálculo para chegarmos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação referente à operação própria, porém existe uma peculiaridade a respeito do cálculo para que possamos chegar ao valor referente a substituição tributária interestadual, pois primeiramente há a necessidade de previsão de protocolo ou convênio entre os Estados, caso o contrário seguirá a forma de apuração e recolhimento normal, sem substituição.

Exposição dos cálculos:

Operação realizada por uma empresa fabricante de lâmpadas com sede no Estado de São Paulo, com destino a um cliente no Estado de Santa Catarina.

Cálculo recolhimento ICMS próprio.

Valor da mercadoria x 12% alíquota interestadual – região sul

R\$ 5.000,00

X 12%

= R\$ 600,00 – ICMS próprio

Cálculo Recolhimento ICMS-ST

Pela operação interestadual de São Paulo para Santa Catarina existirá a possibilidade da substituição tributária, como prevê o protocolo ICMS 36/92 de 25/09/1992.

Valor da mercadoria + IPI 15% + 40% IVA x alíquota interna Santa Catarina % – ICMS próprio = ICMS-ST.

R\$ 5.000,00

R\$ 750,00 IPI

= R\$ 5.750,00

+ 40% IVA

= R\$ 8.050,00

X 12 % Alíquota de Santa Catarina

= R\$ 966,00

– R\$ 600,00 ICMS próprio = R\$ 366,00.

Essas são as estruturações práticas para que possamos chegar às bases de cálculo e descobrirmos quais os valores a serem recolhidos quanto a operações próprias e operações por substituição tributária.

## 2.5 Hipótese de não aplicabilidade da substituição tributária

Como já explicitado ao longo do tema, os produtos que estejam enquadrados no regime de substituição tributária devem ter previsão legal, porém existem aqueles casos que ainda que os produtos estejam enquadrados no regime de substituição tributária não terá aplicabilidade, são os casos de exclusão.

Em conformidade com o artigo 264 do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de São Paulo, não será exigível o recolhimento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação devido por antecipação, em caso de entrada de mercadorias no território paulista destinadas à:

- Integração ou consumo em processo de industrialização  
Mercadoria que será utilizada pelo adquirente como matéria prima.  
Ex: uma fábrica de autopeças vendendo para montadora de veículos.
- Quando a operação subsequente estiver amparada por isenção ou não incidência.  
Venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação.

- Outro estabelecimento do mesmo titular, desde que não varejista.  
Transferência para um filial atacadista.
- Outro estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação a mesma mercadoria enquadrada na mesma modalidade de substituição.  
Importador vende cerveja para uma fábrica de refrigerante (produtos no mesmo artigo).
- Estabelecimento em outro Estado não signatário de convênio ou protocolo  
Venda pra Estado sem protocolo ou convênio ocorrerá com a tributação normal do ICMS.
- Venda ao consumidor final  
Indústria de produtos alimentícios vende para um hospital.<sup>20</sup>

## 3 Constitucionalidade

### 3.1 Emenda Constitucional nº 03/1993

Como amplamente explanado, a emenda constitucional nº 03 de 17 de março de 1993, acrescentou ao artigo 150 da Constituição Federal o § 7º que o dispõe o seguinte:

“§ 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”

Tal parágrafo trouxe ao nosso ordenamento jurídico a hipótese da responsabilidade pela obrigação tributária a um substituto ao sujeito

passivo direto, cujo fato gerador ainda não ocorreu, porém é exigível, trouxe também a necessidade de presunção da base de cálculo assegurando a restituição dos valores pagos caso não se realize o fato gerador presumido.

Anterior à referida emenda constitucional, os convênios CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária nº 66/88 e 107/89, embasados no decreto-lei nº 406/68 eram encarregados pela positivação da substituição tributária, porém com uma questionável constitucionalidade, tendo em vista o artigo 155, II, §2º, XII, “b” traz a previsão que somente lei complementar poderá dispor sobre substituição tributária, porém a seguir serão detalhadas as supostas inconstitucionalidades trazidas junto ao § 7º, do art. 150, da Constituição Federal.

### 3.2 Princípio da segurança jurídica e a possível vulneração de cláusula pétrea

O princípio da segurança jurídica está amparado sobre duas bases, a certeza do direito e a proibição de arbítrio, fazendo uma análise quanto a aplicabilidade do referido princípio em relação à hipótese da substituição tributária progressiva, vislumbremos acerca das possíveis inconstitucionalidades consubstanciadas no §7º do artigo 150 de nossa carta magna, instituído pela emenda constitucional nº 03/93.

No que tange à responsabilização do crédito tributário a um terceiro substituto, nota-se que estamos falando da emenda constitucional nº 03/93, logo, no interregno até a lei complementar nº 87/96 a inconstitucionalidade do ponto debatido é extremamente relevante, por força do artigo 155, §2º, XII, “b” onde dispõe que somente lei complementar poderá dispor sobre substituição tributária, tal disparidade é sanada com a publicação da lei complementar nº 87/96.

Existem outras situações que até a doutrina continua questionando, como é o caso da responsabilização pelo crédito tributário oriundo de um

fato gerador pretérito, sendo posto a verificação o arbítrio pelo fisco e a certeza do direito violado, por falta de lei que regulamente tal ato.

Outro caso, diz respeito à presunção da base de cálculo, o contribuinte deverá se valer de índices divididos por pesquisas de mercado, ou seja, quase sempre onerando o contribuinte com índices duvidosos, sem o revestimento de certeza jurídica.

Nesse diapasão Roque Antonio Carrazza preleciona:

“É sempre bom reafirmamos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, “clausula pétrea”, e, nessa medida, não deveria ter sido amesquinhado por emenda constitucional (cf, art. 60, <sup>a</sup>4º, da CF).”<sup>21</sup>

Sendo entendido como violação do artigo 60, §4º, IV da Constituição Federal, descrevendo os direitos e garantias individuais, ou seja, proibição do arbítrio e a certeza do direito na forma da segurança jurídica.

### 3.3 Princípio da tipicidade

Como é cediço, os elementos do tributo consiste em hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo, esses requisitos são conhecidos como tipicidade tributária.

*“O princípio da tipicidade impõe que o tributo só será exigido quando se realiza no mundo fenomênico, o pressuposto de fato cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária”.*<sup>22</sup>

Logo podemos facilmente entender que a falta de um dos pressupostos ou elementos do tributo descaracteriza sua obrigatoriedade, não terá eficácia, trazendo à baila a substituição tributária “progressiva” observamos



manifesta inconstitucionalidade no que tange ao princípio da tipicidade, pois na substituição progressiva a hipótese de incidência não se deu em concreto, é uma ficção jurídica, e quem nos garante que ela ocorrerá, é uma presunção, fato gerador pretérito não admitido em nosso ordenamento a tipicidade tributária presuntiva.

Fato esse desencadeia uma série de controvérsias constitucionais, apesar do tão citado artigo 150, §7º da Constituição Federal, a suposta “inconstitucionalidade” da tipicidade tributária viola um dos pilares principiológicos garantido por nossa carta magna, que consiste no princípio da legalidade, segurança jurídica positivado como cláusula pétrea em nosso ordenamento.

Fica o entendimento que os elementos do tributo devem ser positivados, porém desconhecemos algum tipo de lei que autoriza a responsabilidade tributária, ainda que direta, no nascimento da obrigação tributária de uma hipótese de incidência que não ocorreu, talvez nunca ocorra, levando em consideração a substituição tributária progressiva.

Fazendo uma analogia conceitual ao Direito Penal, a exigibilidade da obrigação tributária é inválida pela falta de tipicidade, assim como o principal pressuposto para o crime, deverá ser fato típico, ou seja, positivado em lei, intimamente relacionado ao princípio da legalidade.

### **3.4 Princípio da indelegabilidade da lei complementar nº 87/96**

Como já exposto, com a promulgação da Constituição Federal de 1988 o artigo 34, §8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias estipulou ao convênio Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária nº 66/88 para que transitoriamente regulamentasse o imposto sobre circulação de mercadorias e serviço, somente oito anos depois fora publicado a competente lei complementar nº 87/96 dispondo sobre as regras gerais do Imposto Sobre Operações Relativas

à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação de acordo com o artigo 146 da Constituição Federal, tendo com seu “idealizador” o deputado federal Antonio Kadirian.

Conforme amplamente explanado o artigo 155 da Constituição Federal em seu XII, “b” dispõe sobre a necessidade para a regulamentação da substituição tributária de lei complementar, com a emenda constitucional 03/93 dispondo a respeito a lei complementar nº 87/96 veio suprir essa disposição constitucional, porém como previsto em seu artigo 6º e 9º manifestamente nos parece inconstitucional.

Ficou notório a delegabilidade da lei complementar nº 87/96 através dos artigos supracitados onde admite que os estado membros e o distrito federal através de suas leis ordinárias disponham sobre a substituição tributária, contrariando o dispositivo legal do artigo 155, XII, “b” da Constituição Federal, sendo sua decisão supostamente inconstitucional”.

### 3.5 Entendimento dos tribunais

Ante a todas as exposições e teses será explicitado o entendimento dos tribunais a respeito da constitucionalidade e aplicabilidade da substituição em nosso ordenamento.

Nesse capítulo apresentaremos os apontamentos jurisprudenciais de nossos tribunais, principalmente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF) as questões ligadas a legalidade do referido fenômeno jurídico.

No presente momento, não serão apresentados os apontamentos feitos pela doutrina, tendo em vista sua explanação no decorrer desta monografia.

Primeiramente será apresentada decisão proferida em sede de Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 56.666-3 tendo em vista a existência de divergência da 1ª e da 2ª turma do STJ, no presente caso o

Ministro Hélio Mosimann figurou como relator, a embargante a Fazenda do Estado de São Paulo e o embargado Rossafa Veículos Ltda., tal lide teve como escopo a legitimidade da exigência do regime de substituição tributária no previsto até então nos convênios Confaz nº 66/88 e 107/89, sendo “legitimado” pelo decreto lei nº 406/68 recolhimento antecipado nas vendas de veículos automotores.

Na presente decisão, fora admitido o Embargo de Divergência que entendeu por maioria dos votos a legalidade desse instituto, manifestando o Ministro Relator Hélio Masimann sobre a manutenção da substituição tributária por antecipação, não vislumbrando nenhuma ilegalidade aos convênios Confaz nº 66/88 e 107/89, sendo editados de acordo com o artigo 34, §8º da ADCT e pelo Decreto-lei nº 406/68 reconhecido como lei complementar quando recepcionado pela nossa magna carta.

Divergindo em voto vista, apesar de derrotado o Ministro Demócrito Reinaldo fez notar a previsão do artigo 128 do CTN sobre o substituto ser vinculado ao fato imponible, sendo incabível que algum devedor “estranho” em relação ao fato imponible substitua o contribuinte originário. Frisou-se igualmente a hipótese prevista no artigo 34, § 8º da ADCT que atribuiu aos convênios a função de regulamentar o ICMS de forma provisória a respeito às lacunas existentes na legislação recepcionada (Decreto-Lei nº 406/68) e não na instituição da substituição tributária. Acreditando que nem convênio nem lei estadual poderiam dispor sobre hipótese de incidência do ICMS, tão pouco alterar sua base de cálculo.

Entendendo de forma contrária a demonstrada pelo Ministro Demócrito Reinaldo, ficou decidido em julgamento no dia 20/06/1995 pela legalidade da substituição tributária “para frente”.

Em julgamento no dia 18/04/1995 referente a Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 50.884-1, tendo como relator o Ministro Cesar Asfor Rocha sendo a embargante Divesca Veículos Ltda., e a embargada novamente a Fazenda do Estado de São Paulo tendo por

escopo a o recolhimento em decorrência do regime de substituição tributária disciplinados pelos convênios nº 66/88 e 107/89.

Meses antes do julgamento acima citado, fora entendido que a celebração dos convênios supracitados restringe-se às lacunas existentes e às matérias legais não recepcionadas pela Constituição vigente, bem como a disciplina do instituto da substituição tributária relativamente ao ICMS devem ter base em lei complementar de acordo com a CF/88 em seu artigo 155, XII, “b”, cuja ausência não se enquadra na autorização prevista no artigo 34, §8º da ADCT.

Por fim o STF julgou no dia 02/08/1999 Recurso Extraordinário nº 213.396 interposto pelo Estado de São Paulo, no qual por maioria dos votos decidiu-se que é constitucional o regime de substituição tributária para frente nas operações anteriores a emenda constitucional nº 03/1993. Depois de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo ter tido o entendimento pela inconstitucionalidade a antecipação da exigência despida do fato imponible, tal decisão fora posto a apreciação do Supremo Tribunal Federal que teve seu relator frente ao caso o Ministro Ilmar Galvão.

O relator teve o entendimento pela constitucionalidade da sistemática da substituição tributária “para frente”, posto o CTN que fora recepcionado por nossa Magna Carta com força de lei complementar em seu artigo 128 que já previa tal responsabilização nas operações anteriores e subsequentes de forma genérica, bem como, o Decreto Lei nº 406/68 em seu artigo 6º, § 3º e 4º com redação da lei complementar nº 44/83. Igualmente considerou constitucional o instituto, nas operações anteriores à EC/ 03/93.

## Conclusão

Em conclusão, procuremos explicar as disposições acerca da substituição tributária e suas espécies diretamente ligadas à legalidade

do instituto. Fora apresentada uma breve introdução ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, quanto à sua evolução histórica. Visto a explanação do referido imposto adentramos ao estudo ao fenômeno da substituição tributária e a discussão acerca de sua constitucionalidade.

Fora apresentada em síntese uma introdução ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, possibilitando o entendimento de nosso principal tema “A Substituição Tributária”, com intuito de simplificar a forma de fiscalização e igualmente aumentar a arrecadação fora inserido em nosso sistema jurídico a sujeição passiva indireta por substituição.

Tranquilamente pacificado o entendimento acerca da constitucionalidade da substituição tributária no que concernem as espécies “regressiva”, “concomitante” e “para frente”.

Apesar de amplamente difundido, diversos entendimentos acerca da constitucionalidade ou não do referido regime de responsabilização tributária, o STF – Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento acerca da legitimidade de tal aplicação em nosso ordenamento pátrio.

Ficando evidenciado acerca de tamanha discussão muito bem fundamentada por todos os doutrinadores citados, o Estado através de sua Suprema Corte fez valer o princípio da supremacia do interesse público. Parafraseando George Orwell em sua obra 1984: “O grande irmão está te observando” que muito tem haver com a com a promulgação de nossa atual Constituição Federal, no que tange a observação das reações acerca da substituição tributária, vindo a ser proposta inicialmente na forma de Convênios entre os Estados membros e Distrito Federal, mas a frente com a Emenda Constitucional nº 03/93 e por fim pela publicação da Lei Complementar nº 87/96.

É de perceber que partindo da constitucionalidade da substituição tributária, ficamos convencidos aos ensinamentos dos doutrinadores Roque Antonio Carrazza e Ives Gandra da Silva Martins no que tange à inconstitucionalidade da substituição tributária “para frente”, entendemos pela inconstitucionalidade em parte do referido sistema, ficamos a vontade para exprimir conclusões pessoais acerca do tema.

Com a promulgação de nossa atual Constituição, fora designada através da ADCT em seu artigo 34, § 8º a disposição para regular provisoriamente a matéria a respeito do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação mediante convênios, apesar de sua disposição constitucional que para instituição de tal imposto seja necessária à edição de Lei Complementar. Foram instituídos entre os estados membros e o distrito federal os convênios Confaz nº 66/88 e 107/89, porém tais convênios tinham que regular provisoriamente a matéria de Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, porém tiveram previsões acerca de substituição tributária, matéria que deveria ter sua disposição em lei complementar consubstanciada no artigo 155, XII, “b” de nossa Magna Carta. Desta feita, entendemos que a aplicabilidade do regime de substituição tributária anterior a Lei Complementar nº 87/96 seja totalmente inconstitucional.

Primeiramente visto a violação constitucional de que cabe à lei complementar a disposição de substituição tributária, ainda com a Emenda Constitucional nº 03/93 dispondo sobre o tema, ainda assim desrespeitou tal disposição constitucional. Inicialmente o caso foi amesquinhado por convênios Confaz por mera liberalidade dos Estados membros e do Distrito Federal com intuito único de arrecadação, avassalando princípios constitucionais.

Acreditamos no desrespeito ao Princípio da Tipicidade Tributária, que prevê os elementos do tributo, sujeito ativo, sujeito passivo, fato imponível, base de cálculo e alíquota, na substituição tributária carece o fato imponível, pois atribui a terceiro a responsabilidade de fato imponível praticado por pessoa estranha ao contribuinte originário, criando a ficção jurídica de responsabilidade a quem sequer participou do fato.

Por fim, consubstanciado nas ideias de Otto Bachof que descreve acerca da possibilidade de Normas Constitucionais Inconstitucionais, deixando para outro momento as eventuais discussões acadêmicas acerca do poder constituinte originário ser ilimitado, impossibilitando tal assertiva com base na doutrina constitucional majoritária, acreditamos na inconstitucionalidade do próprio artigo 34, §8 da ADCT por violar a competência do Poder Legislativo, quando concede aos Estados membros e ao Distrito Federal a hipótese de “legislar” acerca de normas para regular o ICMS ainda que provisoriamente através de convênios.

E foi assim que resolvemos abordar esse tema polêmico, porém com o entendimento pacificado pelo STF acerca da constitucionalidade da substituição tributária “para frente”, nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes encerramos tal monografia.

“Oportunidade para interpretar conforme a constituição existe sempre que denominada disposição legal oferece diferentes oportunidades de interpretação, sendo algumas delas incompatíveis com a própria constituição”.

## Notas

- 1 BALEEIRO, Aliomar – Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense – Rio de Janeiro – 11ª Edição – 2003 – P. 373.
- 2 Sítio Eletrônico do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ – <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim>>.
- 3 CARRAZZA, Roque Antonio – ICMS – Editora Malheiros – 14ª edição – São Paulo. Pág. 36 e 37.

- 4 BECKER, Alfredo Augusto – Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª edição – 1972 – Saraiva – São Paulo – Op. Cit., pág. 288.
- 5 ATALIBA, Geraldo – Hipótese de Incidência Tributária – 5ª Edição, 6ª Tiragem – 1997 – Editora Malheiros – pág. 54.
- 6 ATALIBA, Geraldo e GIARDINO – “Núcleo da definição constitucional do ICM”, RDT, São Paulo, Vol.25, p. 26, pp. 105-106.
- 7 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18 DE 1965  
Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.  
§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.
- 8 Quantum debeat – O quando se deve.
- 9 MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: *Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários*
- 10 MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Não Cumulatividade. O Direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 14, p. 77, 1996.
- 11 MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. 26ª Edição, Editora Malheiros 2005, pág. 169.
- 12 CARTILHA IOB -ICMS/SP – Antecipação e Substituição Tributária– 23ª edição.
- 13 CARRAZZA, Roque Antonio – ICMS – Editora Malheiros – 14ª edição – São Paulo, p. 87.
- 14 MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária “para frente” no ICMS – *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 95 – Editora Dialética. 2003.
- 15 MANEIRA, Loc. Cit.
- 16 ROSA, José Roberto. Substituição Tributária no ICMS, São Paulo: Ottoni 2009, p 11.
- 17 Art. 8. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:  
II – em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:  
c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.  
§ 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.
- 18 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 14ª edição, 2009, São Paulo, Malheiros – pág. 88.
- 19 Art. 40-A. No caso de sujeição passiva por substituição com retenção antecipada do imposto, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente (Lei 6.374/89, art. 28, na redação da Lei 12.681/07, art. 1º, II).
- Art. 41. – Na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária com retenção antecipada do imposto será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido conforme disposto pela legislação em cada caso (Lei 6.374/89, art. 28-A, I, na redação da Lei 12.681/07, art. 1º, III).
- Parágrafo único – Quando existir preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, adotar-se-á esse preço como base de cálculo para retenção do imposto por substituição tributária, desde que (Lei 6.374/89, art. 28-A, VIII, na redação da Lei 12.681/07, art.1º, III):
- Art. 43. – Em substituição ao disposto no artigo 41, a Secretaria da Fazenda poderá fixar como base de cálculo da substituição tributária, com retenção antecipada do imposto, a média ponderada dos preços a consumidor final usualmente praticados no mercado considerado, apurada por levantamento de preços, ainda que por amostragem ou por meio de dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores (Lei 6.374/89, art. 28-B, acrescentado pela Lei 12.681/07, art. 2º, II).
- 20 OLIVEIRA, Antônio Sérgio de – Manuela da Substituição Tributária do ICMS do Estado de São Paulo – Sapucaí do Sul – RS – Notadez, 2010.
- 21 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 14ª edição, 2009, São Paulo, Malheiros.
- 22 CARRAZZA, loc. cit.

## Referências

- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª Edição, 6ª Tiragem – 1997 – Editora Malheiros.
- ATALIBA, Geraldo e GIARDINO – “Núcleo da definição constitucional do ICM”, RDT, São Paulo, Vol.25.
- BACHOF, Otto – Normas Constitucionais Inconstitucionais – Editora Almedina – Edição nº 1 – ano 2011.

BALEEIRO, Aliomar – Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense – Rio de Janeiro – 11ª Edição – 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª edição – 1972 – Saraiva – São Paulo.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 27ª Edição, São Paulo, Malheiros 2011. – ICMS. 14ª edição, São Paulo, Malheiros 2009.

MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. 26ª Edição, Editora Malheiros 2005.

MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária “para frente” no ICMS – Revista Dialética de Direito Tributário nº 95 – Editora Dialética. 2003

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Não Cumulatividade. O Direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de Substituição Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 14.

MENDES, Gilmar Ferreira. Jurisdição Constitucional. São Paulo: Saraiva 1996.

MOREIRA, André Mendes. A Não-cumulatividade dos Tributos. Editora Noeses, 2010.

OLIVEIRA, Antônio Sérgio de. – Manual da Substituição Tributária do ICMS do Estado de São Paulo – Sapucaí do Sul – RS – Notadez, 2010.

ROSA, José Roberto. Substituição Tributária no ICMS, São Paulo: Ottoni 2009.

CARTILHA IOB -ICMS/SP – Antecipação e Substituição Tributária– 23ª edição

Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 01 de novembro de 1937: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm)>.

Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>.

Emenda Constitucional nº 01 de 17 de outubro de 1969 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm)>.

Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>.

Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>.

Lei Complementar nº 24 de 07 de março de 1975 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)>.

Emenda Constitucional nº 03 de 17 de março de 1993 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm)>.

Decreto-Lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm)>.

Convênio – Confaz nº 66/88 <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>.

Convênio – Confaz nº 107/89 <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>.

Sítio Eletrônico do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>.

▼ recebido em 15 nov. 2012 / aprovado em 23 abr. 2013

**Para referenciar este texto:**

MORALES, R. S. O fenômeno da substituição tributária no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação. *Prisma Jurídico*, São Paulo, v. 12, n. 1, p. 275-317, jan./jun. 2013.

