



**UNICEUB – CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - FASA
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DISCIPLINA: MONOGRAFIA
ORIENTADOR: JOÃO ALBERTO DE ARRUDA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM
ANTECIPAÇÃO NO ICMS**

**JEAN CARLOS DO CARMO
RA: 20101902**

Brasília, 2005

JEAN CARLOS DO CARMO

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM
ANTECIPAÇÃO NO ICMS**

Monografia apresentada como requisito para conclusão do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília – Uniceub.

Orientador: Professor João Alberto de Arruda

Brasília-DF, 2005

JEAN CARLOS DO CARMO

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM
ANTECIPAÇÃO NO ICMS**

A banca examinadora verificou e avaliou a presente monografia. Após a apresentação pelo acadêmico, os membros opinaram pela sua aprovação.

Brasília/DF, _____junho de 2005

Professor

Coordenador de Monografia do Departamento

Professores que compuseram a banca:

Prof. (orientador)
Departamento de Contabilidade do Uniceub
Nota atribuída

Prof.
Departamento de Contabilidade do Uniceub
Nota atribuída

Prof.
Departamento de Contabilidade do Uniceub
Nota atribuída

Brasília-DF, 2005

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
LC	Lei Complementar
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

RESUMO

CARMO, Jean. Substituição Tributária com antecipação no ICMS. 2005. 41p. Ciências Contábeis. Uniceub, Brasília. 2005.

O presente trabalho tem por objetivo analisar a Substituição Tributária com antecipação no ICMS. Para tanto, fez-se uma fundamentação teórica sobre a constitucionalização do direito tributário, tributos, competência tributária, o sujeito ativo, passivo, substituto tributário, imposto, ICMS e substituição tributária. Foi dado um exemplo para facilitar o entendimento de sua base de cálculo. Foram identificadas os elementos essenciais de sua legalidade advinda da Emenda Constitucional n.º03/93 e posteriormente da Lei Complementar n.º 87/96 e suas conseqüências relacionadas com o fato gerador presumido e futuro. Foi realizada uma análise de um fato concreto de arrecadação do ICMS na modalidade de substituição tributária no âmbito do Distrito Federal, para que se tenha uma melhor visualização dos procedimentos analisados no decorrer do trabalho. E concluímos que o fisco concentra a cada dia a sua arrecadação de tributos em poucas pessoas que na sistemática normal é pulverizada em inúmeros contribuintes.

Palavras-chave: Substituição tributária, fato gerador presumido e arrecadação.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	07
1.1 Tema e Problema	07
1.1.1 Tema.....	07
1.1.2 Problema	07
1.2 Objetivos.....	07
1.2.1 Objetivo Geral.....	07
1.2.2 Objetivos Específicos.....	08
1.3 Justificativa	08
1.4 Metodologia da Pesquisa.....	08
1.5 Organização do trabalho.....	09
2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	10
2.1 A constitucionalização do direito tributário.....	10
2.2 Tributos.....	12
2.3 Competência tributária.....	15
2.4 Elementos fundamentais do tributo	16
2.5 Elementos da organização tributária	17
2.5.1 Sujeito ativo	18
2.5.2 Sujeito passivo.....	19
2.5.3 Substituto tributário	20
2.6 Classificação de tributos	20
2.6.1 Finalidade do tributo e do direito tributário.....	21
2.7 Imposto	21
2.8 Os princípios jurídicos e as limitações ao poder de tributar.....	22
2.9 ICMS.....	24
2.10 Substituição Tributária no ICMS	27
2.10.1 Substituição tributária para trás	29
2.10.2 Substituição tributária para frente	30
2.10.3 Substituição tributária e cobrança antecipada	33
2.10.4 Fato gerador tradicional e fato gerador presumido.....	33
2.10.5 Substituição tributária aspectos práticos.....	35
3.0 - DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	36
4.0 - CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	38
5.0 - REFERÊNCIAS	39
ANEXO	40

1- INTRODUÇÃO

A substituição tributária é um instituto jurídico que objetiva concentrar a arrecadação dos tributos em poucas pessoas, onde o substituto é o devedor do imposto, mas deve exercitar o direito de regresso, pois o consumidor final é quem deve suportar a carga tributária.

A pesquisa irá discorrer sobre alguns aspectos pertinentes a substituição tributária com antecipação do ICMS, abordando seus princípios e visando afirmar sua legalidade previsto na Emenda Constitucional nº.3/93 e na lei complementar n.º87/96.

1.1 – Tema e Problema

1.1.1 – Tema

A substituição tributária com antecipação no ICMS

1.1.2 - Problema

A questão que se busca responder neste trabalho, é se a substituição tributária “para frente” com antecipação no ICMS, não fere os princípios constitucionais, uma vez que há uma fato gerador futuro e presumido.

1.2 – Objetivos

1.2.1 – Objetivo Geral

Analisar a substituição tributária com antecipação no ICMS e suas conseqüências.

1.2.2 – Objetivos Específicos

- Identificar os elementos essenciais dos tributos e da substituição tributária;
- Identificar os aspectos e exigências legais da substituição tributária;
- analisar a substituição tributária com antecipação de ICMS, e identificar suas conseqüências no Distrito Federal.

1.3 - Justificativa

A substituição tributária é uma modalidade de arrecadação no ICMS muito complexa segundo os autores da pesquisa. Onde tem sido tema de vários debates de todos que atuam no campo do direito tributário. Que constantemente se defronta com problemas que envolve a substituição tributária.

Nesta perspectiva o trabalho se propõe a analisar as suas vantagens para os agentes arrecadadores onde se trata de sua operacionalização e sua legalidade.

1.4 – Metodologia da Pesquisa

Quanto às tipologias a pesquisa será exploratória, abordando a temática de forma descritiva e elaborada a partir de material já publicado, constituído, principalmente, de livros, artigos de periódicos de autores como: Hugo Brito Machado, Lais Vieira Cardoso e outros, bem como de material disponibilizado na Internet para exemplificar a base de cálculo do tributo e verificar a arrecadação do Distrito Federal. Em se tratando da pesquisa de campo, foi preciso de um levantamento de dados junto a Secretaria de Fazenda do Distrito Federal, onde a pesquisa exploratória proporcionou maior familiaridade com o problema.

1.5 – Organização do trabalho

O trabalho está organizado em capítulos: no capítulo primeiro está apresentados o tema, o problema da monografia, a metodologia para a obtenção da resposta e os objetivos do mesmo. No capítulo segundo, foi apresentada a fundamentação teórica com abordagem de autores a respeito do tema, bem como as bases legais pertinentes. Já no terceiro capítulo encontra uma análise de dados no âmbito do Distrito Federal para o tema exposto, por fim, a conclusão do trabalho e suas referências bibliográficas consultadas.

2 - FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1- A constitucionalização do Direito Tributário brasileiro

Martins (2003, p.46) afirma que “a Constituição é como um esqueleto ou um tronco de árvore. O esqueleto dá sustentação ao corpo. O tronco da árvore dá sustentação a toda árvore”. A Lei Maior dá sustentação a todo o ordenamento jurídico tributário. E as normas instituídas na Constituição de 1988 criou-se todo um capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional, onde são tratados os princípios gerais, das limitações do poder de tributar, os tributos de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Segundo os ensinamentos de Farias (2000), tem-se o direito tributário, como sendo um direito público, que protege essencialmente o interesse coletivo. Como parte integrante do Direito Público, tem-se o Direito Tributário, braço específico do direito, que controla a ação estatal de arrecadar dinheiro aos cofres públicos, por meio de imposições e da cobrança compulsória. Sendo assim o direito tributário é um conjunto de normas jurídicas que regula o poder estatal de tributar, ou seja, de exigir tributos, a norma jurídica posta, verificando todas que normatizam a substituição tributária, objetivando verificar se o tributo é devido ou não, como quanto e quando, que depois de pago, é extinta a relação tributária, a destinação da receita do tributo

O sistema jurídico é formado por um conjunto de normas. No entanto as normas que compõem o ordenamento jurídico não possuem entre si a mesma hierarquia, mas estão dispostas em degraus hierarquizados. Tem-se então, como o ápice do sistema tributário, a Constituição. A partir dela, de cima para baixo, os entes normativos extraem os seus respectivos fundamentos de validade. E assim o

direito tributário não é um ramo autônomo e separado dos demais ramos, uma vez , quando necessita de regras para solução de problemas, surgidos em razão de relação tributária, vai buscá-las em outros ramos do Direito.

Segundo Machado (2003), a União, Estados, Municípios e Distrito Federal recebem diretamente da Constituição Federal (CF) as suas competências e as limitações, a tais competências e exercitam-nas mediante a emissão de leis ordinárias. E através de Lei Complementar (LC) torna mais nítido o desenho do âmbito constitucional dos impostos, indicando seus elementos essenciais conforme o artigo 146 da CF, onde diz, que cabe lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matérias de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

E com as LC todos os entes federativos tem base legal para criarem seus Códigos Tributários, e no caso do Distrito Federal, os tributos foram instituídos através a LC nº004 de 30 de dezembro de 1994 onde estabelecem as normas gerais aplicáveis aos tributos de sua competência.

Assim, as normas integrantes do Sistema Tributário Nacional, como as LC terão com base a Constituição Federal. e pode levar algum resultado positivo.

Sendo assim, a CF prevê no Art.5º, item II, o seguinte:

- Art.5 Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
- II - ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei.

“Toda norma inferior que contrariar ou não se fundamentar em uma norma hierarquicamente superior é sempre inválida” (FARIAS,2000,p. 20). E com isso o tributarista não pode deixar de lado o direito constitucional, uma vez que lá estão as normas básicas do sistema tributário.

Assim, as normas que norteiam os tributos e suas modalidades, como a substituição tributária estão baseadas nos códigos tributários de cada ente federativo, que terá como o ápice a CF. E, somente serão válidas se a superior não sofrer vedação, ou não explicita estritamente no seu texto, os ditames para esse regime tributário.

E com isso, à instituição e cobrança de tributos por partes dos entes federados estão expressa na nossa CF em seu art. 145, onde se diz:

“ A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I – Impostos;
II – taxas...
III – Contribuição de Melhorias, decorrentes de obras públicas.”

2.2 – Tributo

A constituição de 1988, não conceitua tributo. Entretanto, leva em consideração implicitamente ao disciplinar o sistema tributário um conceito de tributo, que, sem dúvida, se aproxima muito mais daquele amplamente disciplinado no art. 3º do Código Tributária Nacional (CTN) como sendo:

Art. 3º tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituído em Lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Segundo Martins (2003, p.99),” tributo é uma prestação de dar, de pagar. Não se trata de obrigação de fazer ou não fazer. Tributo é o objeto da relação tributária. Tem por objetivo carrear para os cofres do Estado meios financeiros para a satisfação das necessidades da coletividade”.

Prestação pecuniária é a que pode ser exigida em moeda ou valor que nela se possa exprimir. Geralmente é cobrado em dinheiro.

O tributo é compulsório, pois é objeto de uma obrigação jurídica e não o fruto da liberdade do contribuinte, independe da vontade da pessoa de contribuir. A pessoa não paga o tributo porque quer ou gosta.

O CTN faz referência a prestação exigida “em moeda ou valor que nela se possa exprimir”. Se a prestação é pecuniária, já está expressa em moeda. Não é mais exigido tributo em espécie (*in natura*) ou em serviço (*in labore*). Tributo *in natura* seria o pago em mercadoria, e o *in labore* seria o pagamento com serviços prestados à comunidade por um ou alguns dias por ano.

Não se constitui o tributo em sanção de ato ilícito. Não é uma penalidade, como na sanção pelo o descumprimento da lei. Mesmo quem explora um ato ilícito paga imposto de renda, se tiver renda, como ocorre com as pessoas que vendem armas proibidas. O imposto não incide sobre a atividade ilícita prestada pela pessoa, mas sobre a renda auferida com a atividade, pois o fato gerador ocorreu, que é ter disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

A previsão do tributo deve estar inserida em lei para que possa ser cobrado, de acordo com o princípio de estrita legalidade tributária. Se não houve a previsão em lei, descrevendo o fato gerador, quem é o contribuinte, a base de cálculo, a alíquota, não poderá o tributo ser exigido.

A atividade administrativa plenamente vinculada é feita pelo lançamento do fiscal. Atividade administrativa plenamente vinculada envolve o ato de que a autoridade administrativa não tem a liberdade de agir, em mais de uma situação. A autoridade administrativa tem opções dentro da previsão da lei para poder agir, fazendo-o por conveniência ou oportunidade.

O art.145 da CF classifica em três as espécies de tributos, já Com base no art. 217 do Código Tributário e nos arts.148 e 149 da Constituição, inúmeros doutrinadores também consideram o empréstimo compulsório e as contribuições sociais como espécies de tributos, até porque a Constituição de 1988 tais obrigações também figuram no capítulo do Sistema Tributário.

A análise feita dos arts. 145, 148 e 149 da Constituição mostra que o Sistema Tributário Nacional as espécies tributárias são cinco: o imposto, taxas, a contribuição de melhoria, as contribuições sociais e o empréstimo compulsório.

Segundo Fabretti (2004) o art. 149 da Constituição Federal introduziu com nova espécie tributária, as contribuições especiais. Estas atualmente se subdividem em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico; sobre categorias profissionais e econômica, provisória sobre movimentação financeira. Contudo, essa nova espécie, que é arrecadada pela União e não está sujeita à repartição da receita com os Estados e Municípios, vem crescendo, representando, cada vez mais, percentual relevante no total da arrecadação dos tributos federal.

A doutrina e a jurisprudência vêm procurando demonstrar que as contribuições especiais são uma quarta espécie do gênero tributo, sob vários argumentos, todos merecedores de respeito.

Nota-se, entretanto, na legislação federal, a tendência de referir-se a “ tributos e contribuição sociais” que vem sendo acompanhada pela jurisprudência. Assim por esse critério seriam tributos os elencados CTN (arts. 145 a 162 da CF) e Contribuição Sociais as referentes ao financiamento da Seguridade Social (art. 195 da CF).

Pelas espécie de tributos , a Secretaria da Fazenda do Distrito Federal (www.fazenda.df.gov.br) diz que são cinco as espécies tributárias:

1) Taxa

É um tributo que pode ser cobrado em razão do exercício efetivo do poder de polícia (poder da administração de limitar e disciplinar direito, interesse, ou liberdade), e ainda pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos prestados ou colocados a sua disposição. Exemplos:

Taxa de Inspeção Sanitária = taxa cobrada por alguns municípios quando efetivamente utilizando o seu “poder de polícia”, fiscalizam as instalações sanitárias de bares e restaurantes.

Taxa de Coleta de Lixo = taxa de competência dos municípios cobrada a partir de uma contraprestação por parte da Administração Pública de prestar efetivamente o serviço de limpeza e coleta de lixo.

2) Contribuição de Melhoria

Este tributo é cobrado para custear obras públicas de que decorra valorização imobiliária. Ou seja, se a Administração pública faz uma obra e como consequência dessa obra o seu imóvel passa a ter um maior valor de mercado, o poder público, respeitando os limites da constituição federal e do código tributário nacional, pode cobrar por essa valorização imobiliária.

3) Imposto

É um tributo cujo fato que gera a obrigação de pagar é uma situação que independe de qualquer atividade estatal específica em relação ao contribuinte. O que se arrecada com esse tributo é usado para fazer frente às despesas gerais, como por exemplo: pagamento de servidores, construção de escolas, estradas e hospitais.

O benefício não é individual, é para toda a comunidade.

A constituição federal é quem diz quais são os impostos e quem tem a competência para instituí-los e cobrá-los.

4) Empréstimo Compulsório

Esse é um tributo de competência exclusiva da União e poderá ser instituído em casos de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e investimento público urgente e relevante. Ou seja, a União, nos casos excepcionais citados, poderá obrigar a população ou parte dela a emprestar-lhe dinheiro com a promessa de devolvê-lo após o período determinado.

5) Contribuições parafiscais (ou especiais)

É um tributo que, em princípio, compete exclusivamente à União e está subdividido em 3 espécies:

Contribuição Social. (ex. o Programa de Integração Social - PIS). OBS: Apesar de ser de competência exclusiva da União, existe previsão constitucional para que os Estados o DF e os Municípios possam instituir contribuições sociais.

2.3 – Competência tributária

Segundo Machado (2003) o art. 6º do CTN esclarece que a pessoa de direito Público Interno competente para decretar um tributo, também é competente para a legislação plena sobre o mesmo, desde que qualquer delas não contrarie a Constituição Federal. Ou seja ela poderá instituir o tributo, descrevendo sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota.

O artigo 7º fixa a regra da indelegabilidade tributária, vez que esta é de atribuição constitucional, mas admite que as funções de arrecadar e fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos e decisões administrativa em matéria tributária possam ser transferidas de uma pessoa de Direito Público. Também é possível incumbir a pessoa de Direito Privado, naturais e jurídicas, a função ou encargo de arrecadar tributos, nesta última hipótese contra a vontade da própria pessoa, sem que esta atribuição ou cometimento constitua delegação de competência, segundo o princípio da legalidade porquanto a ninguém é dado legislar em matéria tributária, poder este exclusivo dos órgãos estatais legislativo.

2.4 –Elemento fundamentais do tributo

Os elementos que caracterizam o tributo são os fatos geradores, a base de cálculo, a alíquota, e o montante do tributo.

Fabretti (2004), define o fato gerador como sendo a concretização da hipótese tributária prevista em abstrato na lei, que faz nascer a obrigação tributária.

O CTN o define nos arts. 114 e 115:

“Art.114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

“Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

No âmbito do Distrito Federal o fato gerador que faz nascer a obrigação tributária está em seu Código tributário em seu art. 7º § 1º com o mesmo teor do CTN .

E define que o fato gerador da obrigação principal pode ser instantâneo, periódico e complexo. Sendo que o primeiro é quando se concretiza em um único ato, destacando o caso da venda de um imóvel com pagamento à vista. O periódico

quando, embora possa ocorrer diariamente, a lei determina que o montante do tributo seja apurado em determinado período, o que acontece com o ICMS na apuração mensal. Já o complexo é o que depende de uma série de operações para se apurar a base de cálculo e o montante do tributo devido, onde se destaca o Imposto de Renda da pessoa física, que já obteve a renda, que para apurar o fato gerador deverá comparar receitas com despesa durante certo período. E finalizando temos o fato gerador persistente, que é aquele que não tem um prazo para sua conclusão, ou seja a lei deve criar um critério artificial, ou seja, fixar um data em que se considera o fato gerador para a cobrança do tributo, que é o caso do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) , e o Imposto sobre Propriedades Predial e Territorial Urbana (IPTU).

A base de cálculo é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota para se apurar o valor do tributo a pagar. Na qual deve ser definida em lei complementar segundo o artigo 146 da Constituição Federal.

A alíquota é o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago.

O montante do tributo é o resultado obtido pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

2.5 – Elementos da obrigação tributária

Para Martins (2003), é a relação jurídica que estabelece entre o sujeito ativo, que pode exigir de um sujeito passivo uma prestação de caráter patrimonial, em virtude de uma causa que pode ser a vontade da parte ou a vontade de lei.

A lei descreve a hipótese de incidência, a situação hipotética em que o contribuinte terá de pagar o tributo. Ocorrido a hipótese de incidência, temos o fato

gerador da obrigação tributária. O fato gerador faz nascer a relação tributária. O sujeito passivo terá a obrigação legal de pagar o tributo ao sujeito ativo. O Estado passa a ter o direito de receber a prestação pecuniária do contribuinte.

Segundo do a CTN em seus art.113 a obrigação tributária se divide em principal e acessória:

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Martins (2003, p.152) “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. O sujeito passivo entrega numerário ao Estado.

Já a acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Positivas refere-se a deveres administrativos, como escriturar livros fiscais. E prestações negativas são abster-se o contribuinte de receber mercadoria sem exigir nota fiscal.É apenas um meio de a autoridade administrativa controlar a forma pela qual foi determinado o montante do tributo.

2.5.1 - Sujeito ativo

Martins (2003), o sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, o credor, é sempre um pessoa jurídica de direito público a quem a Constituição Federal deu competência para instituir e cobrar o tributo, o objeto dessa relação jurídica de natureza tributária está conceituado no art. 119 do CTN.

“Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

Somente as pessoas jurídicas dotadas de poder legislativo é que podem ser sujeitos ativos. São sujeitos ativos a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A pessoa jurídica de direito público que se constituir pelo desmembramento territorial de outra sub-roga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

2.5.2 - Sujeito passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, como diz o art. 121 do CTN e completa com o parágrafo único onde o divide em:

- 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.

O art. 9º do Código tributário do Distrito Federal diz que a obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica, ou seja usou palavras sinônimas da CTN.

O contribuinte é a pessoa física ou jurídica, e é conhecida como sujeito passivo direto. O contribuinte do IPTU é proprietário do imóvel, o titular do domínio útil, não importa se o imóvel está alugado e não se encontra em uso pelo proprietário.

O responsável sem revestir-se da condição de contribuinte, cuja obrigação decorre de disposição expressa de lei. É o que poderia ser chamado de sujeito passivo indireto. O empregador é responsável pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre os pagamentos feitos a seus empregados. O empregador não é contribuinte do imposto, pois não é obrigado ao pagamento do tributo, mas é responsável, porque a lei lhe atribui essa condição.

2.5.3 - Substituto Tributário

A Emenda Constitucional nº3/93 acrescentou o § 7º ao art. 150 da CF, introduzindo no Sistema Tributário Nacional a substituição tributária “para frente”, ou seja, a lei pode atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condições de substituto e responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição cujo fato gerador deverá ocorrer posteriormente. Portanto, um fato gerador futuro e presumido.

2.6 – Classificação de tributos

Segundo Martins (2003), quanto à competência impositiva, os tributos são: federais, estaduais, distritais e municipais.

Quanto à vinculação à atividade do Estado, os tributos podem ser divididos em vinculados e não vinculados. São vinculados quando sua arrecadação é destinada para fins específicos, como a contribuição de melhoria para a construção de uma obra pública. Não são vinculados os impostos, pois sua arrecadação não tem destinação específica. É usada para fazer frente às necessidades da coletividades.

Quanto à função, os tributos podem ser classificados em fiscais, extrafiscais e parafiscais.

Relacionado com o fiscal, o Estado arrecada valores para o bem geral da coletividade, como o imposto. Já o extrafiscal têm por objetivo a interferência no domínio econômico, mas também para restringir certas conduta das pessoas, como de atividades nocivas, que é o caso do tributo contra o cigarro. E os parafiscais são vinculados à satisfação de certas situações que não são características do Estado, como as contribuições sociais.

Também é possível fazer a divisão entre tributos diretos e indiretos.

Nos tributos diretos, quem paga e suporta o ônus é o contribuinte de direito, não repassando nada a terceiro, caso do IR. Nos tributos indiretos, quem realmente suporta o tributo é o contribuinte de fato, que, ao comprar a mercadoria, tem repassado pelo contribuinte de direito o tributo para o preço dela, o ICMS.

2.6.1 - Finalidade do tributo e do Direito Tributário

Para Machado (2003), a finalidade do tributo é a obtenção de recursos que o Estado tem para realizar seus fins sociais, mas, não só função arrecadatória tem o tributo, pode incentivar o setor produtivo e combater as desigualdades regionais.

Já o Direito Tributário é o conjunto de normas estabelecida com finalidade de limitar a atividade de tributação, ou seja atende ao interesse do particular, do contribuinte, protegendo-o contra o governante que age em nome do interesse público.

2.7 – Imposto - Especificidade

O art.16 do CTN nos oferta o conceito de jurídico de imposto:

art.16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Para Machado (2003), o imposto é espécie de tributo. Está, assim, abrangido pelo conceito de tributo, que é o gênero, e como tal está definido no art.3º do Código Tributário Nacional.

A obrigação de pagar o imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado, relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é um situação da vida do contribuinte, relacionada a sua atividade, ou a seu patrimônio, e sempre independente do agir do Estado.

A situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vincula a nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. Assim, quando o Estado cobra o imposto de renda, por exemplo, toma em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade com aquele de quem vai cobrar o imposto.

Para a determinação do valor dos impostos, pode a lei determinar que se leve em conta características pessoais do contribuinte ou, simplesmente, as características do objeto sobre o qual incidem. Onde destacamos o pessoal que é imposto cujo montante é determinado, levando-se em consideração elementos do sujeito passivo respectivo. E o real cujo montante é determinado levando-se em consideração apenas o objeto sobre o qual incide, importando a coisa e não a pessoa.

2.8 – Os princípios jurídico da tributação e as limitações ao poder de tributar

A competência tributária, o poder que os entes políticos têm para instituir tributos. Ao contrário, encontra limites na Constituição Federal (art.5º, II, genérico; arts.150 a 152) e no Código Tributário Nacional (arts. 9º a 11) merecendo destaques os princípios a seguir.

A Constituição Tributária, com os seus princípios constitucionais tributários, desempenham um papel de grandiosa importância para o contribuinte, pois os protege dos abusos do poder tributante, uma vez que, quando o poder tributante ofende o conjunto principiológico esposado pelo Texto Constitucional é capaz de feri-lo de modo inaceitável.

Para Martins (2003) dos princípios explicitados, o da legalidade, ou seja, nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser por lei. Já o princípio da igualdade tributária reza que todos são iguais perante a lei para efeito de tributação, não podendo haver exceção entre pessoas que se encontrem na mesma situação. Trata-se de aplicação específica do princípio da igualdade contido no *caput* do art. 5º da constituição. Sendo o contribuinte que tem maior capacidade contributiva deve pagar maior imposto do que os que têm capacidade contributiva inferior. Assim, os contribuintes de maior capacidade contributiva devem ser tratados da mesma forma, diversa, porém, dos contribuintes de menor capacidade contributiva.

Os tributos da União devem ser aplicados de maneira uniforme em todo o território nacional. Do contrário, estaria havendo tratamento desigual. Menciona o princípio da uniformidade que o tributo deva ser uniforme ou que não implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinado a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

No princípio da anterioridade da lei mostra que nenhum tributo pode ser exigido no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Com exceção do IPI, IOF, imposto de importação, imposto de exportação e o imposto extraordinário por motivo de guerra, que podem ser exigidos ou aumentados no mesmo exercício em que for alterada a lei.

Veda o inciso V do art. 150 da Constituição que as diversas entidades tributantes estabeleçam limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por intermédio de tributos interestaduais ou intermunicipais. Criando o princípio da liberdade de

tráfego. A ressalva diz respeito à cobrança de pedágio pelo uso de vias conservadas pelo Poder Público.

O princípio da capacidade contributiva tem origens no ideal de justiça distributiva, em que cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade, de acordo com a presunção de renda ou capital, contribuindo para os cofres públicos à medida que se manifesta uma proporção em maior ou menor grau. Daí a noção de distribuição de carga tributária igualitária, em razão das possibilidades de cada contribuinte.

Em seu inciso IV do art. 150, dentro das limitações do poder de tributar, é vedado aos tributantes utilizar o tributo com efeito de confisco, ou seja, o confisco é a absorção pelo poder do Estado da propriedade do particular, sem pagar-lhe justa indenização que a constituição prevê.

2.9 - ICMS

Segundo Machado (2003) o ICMS é um imposto indireto, de competência atribuída aos estados, concebido pela Carta Constitucional de 1988, que sucedeu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) realizado por comerciante, industriais e produtores, criado pela Emenda Constitucional nº18, de 1965, que era competência dos Estados. Já no inciso II do art. 24 constituição de 1967 a competência dos Estados e do Distrito Federal que por sua vez originou-se de um desmembramento do antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), porém com um substancial aumento de sua base tributária, uma vez que foram incluídas novas hipóteses dentro de seu campo de incidência. O antigo ICM possuía como hipótese de incidência, via de regra, as operações de circulação de mercadorias, já ao seu sucessor, o ICMS, foram agregadas outras situações, quais sejam, as

prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e as prestações de serviços de comunicação. Houve portanto uma dilatação do campo de incidência do ICM, aumento da base tributária, dando origem assim, a partir da atual Constituição, ao ICMS nos atuais contornos, que em muito se diferenciam, haja vista a inclusões destas novas hipóteses, gerando assim novas relações tributárias e novos contribuintes.

O ICMS tem como base legal o Art. 155, Inciso II, § 2.º e 3.º da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996 conhecida como lei Kandir.

O ICMS é o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Ele é um imposto indireto pois o seu valor estará embutido no valor cobrado ao consumidor final, e não-cumulativo, ou seja, deve-se compensar o que for devido em cada operação ou prestação realizada pelo contribuinte com o imposto anteriormente cobrado por este ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente às mercadorias entradas ou adquiridas ou aos serviços tomados, de modo que o valor a recolher resulte da diferença, a mais, entre o débito do imposto referente as saídas de mercadorias e as prestações de serviços efetuadas pelo estabelecimento e o crédito relativo as mercadorias adquiridas e aos serviços tomados, levando-se em conta o período mensal ou a apuração por espécie de mercadoria ou serviço, conforme o regime de apuração adotado.

Para Aranha (2001), a base de cálculo básica do ICMS é o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria, no caso da importação o valor constante dos documentos de importação. No caso de serviços, o preço do serviço. São essas as

bases gerais, havendo, evidentemente, as bases específicas todas previstas na Lei Kandir.

Contribuinte do ICMS, na expressa dicção da LC n. 87, é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Diz a lei complementar que, mesmo sem habitualidade, reveste a condição de contribuinte, quem importe mercadoria do exterior, quem seja destinatária de serviço prestado fora do Brasil ou adquirente, via licitação, de mercadorias apreendidas ou em situação análoga. Nas mesmas condições, é contribuinte quem adquire lubrificante e combustíveis líquidos e gasosos, derivados de petróleo, oriundo de outro Estado, quando não destinados à comercialização .

Baleeiro,(1998), observa que o imposto sobre o consumo incidem geralmente em operações plurifásicas, ou seja, em operações nas quais a mercadoria passa por várias etapas de circulação, desde o ciclo produtivo e distributivo, até atingir o consumidor final. Para que não haja uma oneração excessiva do preço final da mercadoria, com a incidência em cascata dos impostos, ou seja, com a incidência do imposto na etapa seguinte sobre o preço total do produto, inclusive o valor já tributado na etapa anterior, e assim por diante nas próximas etapas de forma que incida imposto sobre o valor do imposto anteriormente cobrado, é aplicada a regra do valor acrescido, também conhecida como o princípio da não-cumulatividade.

Cardoso (2004, p.66), observa que no caso do ICMS, “a incidência do imposto sobre todas as faces de produção e circulação sem a dedução do imposto recolhido poderia onerar a produção ou inviabilizar a comercialização do produto”. O tributo

finda, portanto, por ser suportado pelo consumidor final, uma vez que este não terá se creditar do valor recolhido. Conseqüentemente, o consumidor final é quem deve demonstrar a capacidade contributiva, ou a capacidade de arcar com o ônus econômico do tributo, pois nos tributos que incidem sobre o consumo se evita onerar o ciclo produtivo e de distribuição dos produtos e dos serviços.

2.10 – Substituição tributária no ICMS

Cardoso (2004, p.30) define a figura da substituição tributária como sendo “aquela que situa o sujeito passivo, o substituto, como sendo um obrigado, em virtude de lei, no lugar do devedor principal, o substituído, cabendo ao primeiro o direito de regresso em relação ao segundo”. E este fenômeno possui o intuito de facilitar a arrecadação excluindo aquele que realiza o fato imponible da relação jurídica tributária, como ocorre nos impostos sobre o consumo com a exclusão do consumidor final.

Com base na atual Constituição em seu art. 155,§2, inciso XII, alínea b, cabe lei complementar dispor sobre substituição tributária, e a Lei Complementar n.º 87/96 contempla dos artigos 6º a 10 as normas a respeito de substituição tributária.

Machado (2003) nos dá um breve histórico , que após a implantação do ICM, fruto da Emenda nº. 18 à constituição de 1946, empresários da indústrias de panificação e do comércio de bebidas, insatisfeito com o que consideravam concorrência desleal, sugeriram ao Fisco a cobrança antecipada desse imposto. No caso do trigo, os defensores da cobrança antecipada que o imposto seria calculado sobre a margem de valor agregado fixada em apenas 40%. Essa margem seria bem menor à efetivamente agregada na industrialização do produto, sendo desvantajoso, obviamente para os sonegadores. Seria vantajoso para os contribuinte que vinham

pagando o imposto realmente devido, porque este imposto , embora antecipado, seria calculado sobre a margem significativamente menor, e a diferença era capaz de cobrir o custo financeiro da antecipação com larga vantagem para o contribuinte. Seria vantajoso para o Fisco porque, eliminada sonegação, o imposto arrecadado seria seguramente maior.

A margem de valor agregado, que na época era de 40%, terminou sendo aos poucos elevada, e hoje alguns Estados é superior a 170%. E apesar de tudo a pratica vingou, e hoje grande número de mercadoria está submetida ao regime denominado de substituição tributária.

Para Machado (2003) a substituição tributária na constituição tributária, em matéria tributária, precipuamente, distribui as competências para instituição dos tributos, que prevê e impõe limitações para o exercício dessa tarefa pelos entes políticos da Federação. Também dispõe a Constituição acerca da repartição das receitas tributárias, sendo tal, uma imposição do modelo federativo adotado.

Assim é que, incluída entre as limitações ao poder de tributar trazidas pela Constituição, está a regra inscrita no artigo 150, § 7.º, a qual foi acrescentada pela reforma tributária empreendida pela EC nº03 de 1993 onde estabelece:

"§ 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".

Aqui, constata-se que a substituição tributária é um fenômeno previsto no CTN e que, a partir da EC 03/93, passou a ter assento constitucional, de modo que se conclui ser ele evento, indiscutivelmente, harmônico com o sistema constitucional tributário e todas as suas diretrizes ou princípios.

Já a substituição tributária na LC 87/96 – Como medida de política fiscal, no sentido de ver diminuída a sonegação, a Lei Complementar do ICMS, adotando a técnica da substituição tributária, diz em seu artigo 6.º:

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

No Código Tributário do Distrito Federal os dizeres do art.6º da LC 87/96 estão no seu art.9º § 2º. Como se vê o art. 6º transfere para o legislador estadual a atribuição para dispor sobre a substituição tributária, onde também estabelece as espécies de substituições que está disposto em seu § 1º, onde diz que:

“ a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitante ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquota interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.”

2.10.1 – Substituição tributária para trás

A operações ou prestações , cujo fato gerador já ocorreu ou teve início, é conhecida como substituição tributária para trás. Aqui a norma procura concentrar a arrecadação do ICMS em contribuintes que têm organização administrativa, quando adquirem mercadoria de pessoas que não têm essa organização, ou seja, adquire mercadoria de outro comerciante, geralmente pequeno produtor. Este normalmente não tem escrita contábil, é substituído pelo industrial ou comerciante que se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo substituído. Um exemplo clássico é a aquisição de leite pelas indústrias ao produtor.

2.10.2 – Substituição tributária para frente

A substituição tributária para frente, também conhecida com subseqüente, uma terceira pessoa (responsável) recolhe o tributo devido pelo contribuinte substituído, em um dado momento, quando o respectivo fato gerador concreto ainda está para acontecer. Geralmente, isto ocorre, nas operações de vendas realizadas por industriais a atacadistas ou distribuidores, caso típico é o da substituição tributária de cervejas e refrigerantes, na qual, o industrial é atribuída a condição de contribuinte substituto pelas operações a serem realizadas pelos estabelecimentos que lhes adquirem tais mercadorias. Transfere ao industrial a responsabilidade do pagamento do tributo, atribuindo a ele a condição de substituto.

Para Neto (1997) a substituição tributária tem o objetivo de concentrar a arrecadação dos tributos em poucas pessoas. Com isso facilita-se a arrecadação e a fiscalização dos tributos porque reduz ao mínimo o número de contribuinte responsáveis diretos pelo pagamento do imposto.

O artigo 8º da LC Nº87/96 descreve para fins de substituição tributária que sua base de cálculo 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 subseqüentes, obtidas 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 subseqüentes.
- § 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 ou do serviço;
 - II. da saída subseqüente 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 praticado no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade 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 e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

A base de cálculo da substituição tributária no ICMS no Distrito Federal esta regulamentada pela Lei n.º 1.254 de 08 de novembro de 1996 no inciso VII do art.6, que dispõe sobre o ICMS, que mais uma vez copiou os dizeres da LC 87/96.

Neto (1997) descreve que o inciso I conhecida como substituição tributária “para trás” será sempre o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria. E a base de cálculo nas operações futuras ou “para frente” é o preço final a consumidor. Porém, esse preço de venda a consumidor final não se concretizou no mundo dos fatos por se uma mera presunção. Sendo presumido o valor, naturalmente ele poderá ser diferente do real. Por isto o art. 8º, II, §§ 2ºa4º, estabeleceu critérios para sua fixação.

O primeiro critério utilizado para fixar o valor da operação a ser realizado como consumidor final, utiliza como base inicial o valor da operação praticada pelo contribuinte substituto ou substituído intermediário, acrescido de seguro, frete, e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores, que sobre esse valor parcial será aplicado um percentual de agregação e o valor obtido adiciona-se aquele que serviu para aplicação do percentual, e está fixada a base de cálculo da substituição tributária.

O segundo critério, previsto no §2º, determina que seja utilizado o preço único ou máximo de venda a consumidor final estabelecido pelo órgão competente, caso

não siga esta norma do parágrafo, estará constituindo uma infração contra a ordem econômica, sujeita a penas da lei.

O terceiro critério faculta a que a lei estabeleça como base de cálculo da substituição tributária o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador. Com isso o contribuinte substituído esta impossibilitado de vender a mercadoria ou prestar o serviço por preço diferente daquele sugerido pelo fabricante ou importador.

Catete et al (2001) demonstra uma situação prática de substituição tributária das prestações ou operações subseqüentes e a importância da determinação da base de cálculo; suponha-se que um produto cujo preço normal de venda pelo remetente fosse o equivalente a R\$ 100,00, com uma alíquota de 17% para a operação própria, ou seja, aquela realizada normalmente pelo industrial, em que se adicionasse R\$ 10,00 de custos adicionais como frete, despesas acessórias, entre outros, além disso uma margem de agregação presumida de 50%, resulta-se na seguinte equação para obtenção da base de cálculo do ICMS retido.

- a) preço normal de venda: R\$ 100,00.
- b) despesas acessórias R\$ 10,00.
- c) base de cálculo da própria operação R\$ 110,00.
- d) ICMS da própria operação calculada a 17% sobre R\$ 110,00 = R\$ 18,70
- e) base de cálculo do imposto retido (R\$ 110,00 + 50%) = R\$ 165,00
- f) ICMS retido (R\$ 165,00 x 17% - R\$ 18,70) = R\$ 9,35
- g) Valor total da nota fiscal R\$ 119,35

Como mostra o exemplo, esta regra é a mais utilizada para a retenção na fonte do ICMS por substituição tributária, sendo a que apresenta maior resistência, refere-se à margem do valor agregado que são estabelecidos por leis específicas.

2.10.3 – Substituição Tributária e cobrança antecipada

A substituição tributária não implica necessariamente cobrança antecipada do imposto. No caso de mercadoria, feita a agropecuarista não organizados em empresas, portanto, sem condições de manter a escrituração e documentários exigidos pela legislação tributária, ao adquirente pode ser atribuída a condição de contribuinte substituto , segundo o art. 128 , do CTN.

No entendimento de Machado (2003), a substituição tributária que se trata , é denominada substituição tributária para frente, a qual foi conceituada nos parágrafos anteriores. Esta é atribuída a fabricante, ou a distribuidor, a condição de contribuinte substituto dos adquirentes de seus produtos. Reunindo neste caso a substituição tributária e a antecipação.

Em relação a algumas mercadorias, alguns Estados praticam também a cobrança antecipada do ICMS, sem substituição tributária. O imposto é cobrado no momento da entrada da mercadoria no território do Estado. Sendo pago no momento da entrada, ou em certo prazo.

2.10.4. Fato gerador tradicional e fato gerador presumido

Cardoso (2004), que o ICMS está previsto no artigo 155,II, da Constituição Federal. E seu fato gerador é a operação que causa a circulação de mercadoria e a prestação de serviço de transporte e de comunicação. O momento do nascimento da obrigação tributária do imposto, ocorre, via de regra, na saída da mercadoria do estabelecimento ou sobre a prestação do serviço, podendo ainda a lei eleger outro momento. Estes momentos apenas identificam oficialmente, no tempo e no espaço, a ocorrência da preexistente operação mercantil, sendo que o nascimento da obrigação tributária no ICMS está condicionada a ocorrência da referida operação.

A questão ganha maior complexidade com o advento da Emenda Constitucional n.º 03, que inseriu o §7 ao artigo 150 da Constituição Federal, "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".

Neto (1997), nos ensina que não realizando o fato gerador presumido, deverá o contribuinte formular o pedido de restituição ao fisco, e sobrevindo decisão contrária irrecurável, deverá devolver com os acréscimos legais.. Conforme nos diz o §1º e § 2º da LC nº87/96:

“§1º Formulando o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

“§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.”

Diante dos parágrafos supra citados os dizeres são os mesmo do art.26 do lei que dispõe sobre ICMS no âmbito do Distrito Federal colocados na Lei n.º1254 de 8 de novembro de 1996.

Observa-se claramente que o legislador constitucional no cuidado de tributar toda a cadeia comercial até o consumo, não só modifica a figura do sujeito passivo da obrigação tributária, como também, inova ao criar a figura do fato gerador presumido, até então inexistente em nosso sistema tributário. A técnica legislativa implica na presunção de que em uma operação com mercadoria, a mesma irá sempre alcançar o consumidor final e utilizando-se do valor agregado, que é um percentual que incide sobre a base de cálculo do substituto tributário e que supostamente representaria o preço do produto no consumo final, estaria se

tributando toda a cadeia, com a ressalva de que se o produto não chegar ao destino final, haveria a restituição imediata da quantia paga.

2.10.05 – Substituição tributária aspectos práticos

Segundo o entendimento de Catete *et.al* (2001), a substituição tributária nas prestações ou operações antecedentes e concomitantes não é alvo de questionamentos e discussões, como ocorre com a substituição nas prestações ou operações subseqüentes, o problema concentra-se, como visto anteriormente, no fato gerador e no estabelecimento da base de cálculo, posto que nas prestações ou operações antecedentes a base de cálculo é o valor da prestação ou operação realizada, no passado, pelo contribuinte substituído; nas prestações ou operações concomitantes a base de cálculo é o valor da prestação ou operação realizada, no presente, pelo contribuinte substituído; entretanto nas prestações ou operações subseqüentes a base de cálculo é o valor presumido para a prestação ou operação que será realizada, no futuro, pelo contribuinte substituído.

Machado (2003), nos ensina que a Emenda Constitucional 03/93, a despeito do entendimento dos tribunais, ainda assim a cobrança antecipada estava a depender de lei complementar federal . E o Congresso Nacional a força dos governadores dos Estados obtiveram a aprovação da Lei Complementar nº87 onde nos dias atuais possa regulamentar a antecipação do tributo.

3.0 – DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Para o entendimento de um trabalho sobre substituição tributária, buscou-se a identificar suas peculiaridades dentro da legalidade, onde foram obedecidos os requisitos previstos na Constituição, não deixando de observar a hierarquia das normas dentro do campo do Direito Tributário. Onde se pode também identificar os elementos essenciais para a criação desta modalidade de arrecadação tributária que através de uma Emenda Constitucional introduziu a sujeição passiva tributária antecipada, criando assim o fato gerador presumido, e estabelecendo o responsável pelo recolhimento do tributo antes da ocorrência do fato jurídico perfeito.

E através de dados coletados junto à Secretaria de Fazenda do Distrito Federal analisou-se a substituição tributária e suas conseqüências de arrecadação no âmbito do Distrito Federal, que demonstrou que houve um aumento na arrecadação com a substituição tributária no ICMS. A coleta foi feita junto a subsecretaria da fazenda através de sua gerência de estudos econômicos tributário e núcleo de análise e projeção de arrecadação, onde foi feita uma análise comparativo do ano de 2004 em relação ao ano de 2003.

No ano de 2003 o Distrito Federal através de recolhimento com substituição tributária arrecadou um valor de R\$ 260.651.978,36, e R\$ 222.916.852,18 com recolhimento fora do Distrito Federal, perfazendo um valor total de R\$ 483.568.830,54. Sendo assim, parcialmente que a arrecadação fora do Distrito Federal foi inferior a interna.

No ano subsequente a arrecadação total foi de R\$541.343.462,61 sendo superior ao ano de 2003 em R\$57.774.632,07, mas uma vez a arrecadação interna do Distrito Federal foi maior que a arrecadação de fora, onde o Distrito Federal

conseguiu arrecadar um valor interno de R\$273.934.399,81 e valores recolhidos fora no valor de R\$267.409.062,80.

Quando se compara os valores do ano de 2003, que foi de R\$ 483.568.830,54 com total do ano de 2004 que resultou em R\$ 541.343.462,61, percebeu que houve uma aumento de 11,94%, e analisados com uma inflação divulgada pelo Banco Central do Brasil que foi 7,4%, fica claro que houve um crescimento acima da inflação. Sendo assim que a cada dia o fisco aumenta sua arrecadação com substituição tributária reduzindo o numero de contribuinte para fiscalização e aumentando a quantidade de substituto que pulverizam a distribuição de produtos.

4.0 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O trabalho procurou colocar dentro das análises pesquisadas identificar se a substituição tributária com antecipação no ICMS está dentro dos limites legais estabelecidos no texto constitucional e que a Emenda Constitucional 03/93 possibilitou a cobrança do imposto mesmo que haja um fato gerador subsequente, sendo que não há portanto nada de inconstitucional. E com a criação da lei complementar 87/96, que veio para regulamentar o ICMS, dispõe um capítulo sobre substituição tributária que se tornou uma operação seguramente legal, onde é criada sua base de cálculo e sua restituição em forma de crédito fiscal quando o fato gerador presumido não se realizar.

Não resta dúvida sobre a importância do regime de substituição tributária para os Estados brasileiro, que abastece os cofres públicos com o ingresso antecipado de receita. Fazendo com que os fornecedores ficam restritos por se tratarem de produtos de poucos concorrentes e pulverizam a distribuição de difícil acesso para a fiscalização.

Assim, para solucionar problemas, a figura da substituição tributária seria como forma de modalidades tributárias, que os Estados têm para arrecadar de uma forma mais rápida os tributos comparado com o ICMS comum.

Como recomendação, fica a necessidade de capacitação dos servidores públicos que atuam como agentes do Fisco, pois o conhecimento e o entendimento da legislação são imprescindíveis para que os contribuintes não paguem por mercadoria que não estão inclusas dentro da legislação de cada Estado com o regime de substituição tributária.

5.0 – REFERÊNCIAS

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Direito Tributário: apreendendo. B. Horizonte: Dey Rey, 2001

BALEEIRO, Aliomar . *Direito Tributário Brasileiro*.11ed. Rio de Janeiro, 1988

BRASIL, *Constituição Federal de 1988*. Brasília: Senado Federal, 2003

CARDOSO, Lais Vieira. Substituição Tributária no ICMS. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004

CATETE, Antônio Carlos de Freitas; LIMA, Heliane Xavier Pereira et al. *Substituição tributária no ICMS* . Jus Navigandi, Teresina, a. 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2265>>. Acesso em: 23 maio. 2005.

FABRETTI, Lúdio Camargo, Dilene Ramos. Direito Tributário para Cursos de Administração e Ciências Contábeis. 3.ed.São Paulo:Atlas, 2004

FARIAS,Luis Carlos Silva. *Da Substituição Tributária do ICMS*. Curitiba:Juruá, 2000

NETO, Matteus Viana. A Lei Complementar nº87/96 Interpretada.São Paulo-SP:De Direito,1997

NACIONAL, *Código Tributário* . 2 ed. São Paulo:Rideel, 2002

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional artigos 1 a 95. v.1.São Paulo:Atlas, 2003

MARTINS,Sergio Pinto.*Manual de Direito Tributário*.2.ed.São Paulo:Atlas,2003

Sites:

Disponíveis em:

www.bcb.gov.br/htms/relint/port/2004/12/ri200412inp.pdf. acesso em 31 de maio de 2005.

www.receita.fazenda.df.gov.br/acesso em 29 de abril de 2005

ANEXO

SUBSECRETARIA DA RECEITA		
DIRETORIA DE ARRECADAÇÃO		
GERÊNCIA DE ESTUDOS ECONÔMICO-TRIBUTÁRIOS		
NÚCLEO DE ANÁLISE E PROJEÇÃO DA ARRECADAÇÃO		
ICMS - SUBSTITUIÇÃO		
2003	Substituição Tributária no Distrito Federal	260.651.978,36
	Substituição Tributária fora do Distrito Federal	222.916.852,18
2004	Substituição Tributária no Distrito Federal	273.934.399,81
	Substituição Tributária fora do Distrito Federal	267.409.062,80

Fonte: Sistema Integrado de Gestão Governamental – Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal