

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A substituição tributária tem sido assunto mais que presente nas agendas dos governantes e das grandes empresas do setor privado. Parece ser inevitável esta modalidade de recolhimento, atingindo os ramos de atividade da fabricação de cigarros, sorvetes, pneus, distribuidoras de gasolinas e seus derivados e a autopeças automotivas.

Diversos mecanismos de simplificação já foram tentados, tais como a suspensão e o diferimento de ICMS, mas nem todos alcançaram os objetivos pretendidos pela Administração Tributária ao instituí-los: simplificação e maior eficiência nos mecanismos de controle-fiscalização.

A figura da substituição tributária, também instituída nesse mesmo contexto, demonstrou-se ser, dentre todos os mecanismos experimentados, o mais eficaz.

O regime de substituição tributária caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido em determinadas operações ou prestações a um sujeito passivo que não praticou o fato gerador determinante da obrigação tributária. Em outras palavras, na substituição tributária o contribuinte “A”, denominado contribuinte-substituído, realiza uma operação ou prestação que configura fato gerador do imposto, porém cabe ao contribuinte “B”, denominado contribuinte-substituto, o respectivo recolhimento.

Deverão então as empresas recolherem os impostos antecipadamente antes do fator gerador ocorrer, sem a garantia que aquele produto adquirido será vendido ou se a margem agregada imposta pelo governo expressa a realizada do mercado atual.

A substituição tributária foi a forma que os governantes tiveram para assegurar a arrecadação dos impostos e dificultar a sonegação.

### 1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

A constituição diz que a ocorrência do fato gerador é que define a obrigação tributária do ICMS (Impostos de Circulação de Mercadorias e Serviço), onde será obrigado ao sujeito passivo recolher os impostos ao sujeito ativo. Diante do exposto pode-se afirmar que o recolhimento do

ICMS só deveria ocorrer após o fato gerador, entretanto, a substituição tributária obriga ao contribuinte substituído a recolher este imposto antes mesmo do fato ter ocorrido e agregando uma margem sobre os produtos e serviços .

Diante desse contexto, procura-se responder ao seguinte questionamento: **Quando ocorre o fato gerador na substituição tributária ?**

### 1.3 OBJETIVOS

Para responder ao questionamento proposto tem-se os seguintes objetivos:

#### 1.3.1 Geral

Objetivo geral deste trabalho é identificar a ocorrência do fato gerador na substituição tributária.

#### 1.3.2 Específicos

- ✓ Demonstrar um referencial teórico do recolhimento sobre a substituição tributária.
- ✓ Decodificar a forma de escrituração fiscal e o recolhimento do imposto por substituição tributária.
- ✓ Identificar o instante em que se deve recolher o imposto e seus respectivos cálculos , bem como os produtos que estão obrigados a esse regime.

### 1.4 JUSTIFICATIVA

Faz-se necessário um estudo mais aprofundado do que é a substituição tributária, onde ela nasce, quem se beneficia e o sujeito passivo .

A figura da substituição tributária despertou diversas controvérsias dentre os juristas e estudiosos, muitos deles defendendo a inconstitucionalidade da substituição, apesar de ter facilitado enormemente a atividade fiscalizatória, trouxe consigo alguns senões, quais sejam: o fato gerador presumido nem sempre vem a se realizar, por motivos diversos, tais como a perda da

mercadoria pela expiração do seu prazo de validade, em virtude de furto ou mesmo a sua destruição por varias razões. Além disso nem sempre o valor presumido anteriormente corresponde ao valor da efetiva operação subsequente .

As razões pelas quais o Fisco opta pela arrecadação diretamente de um terceiro, e não do próprio contribuinte, avultam, decerto, da grande dificuldade de se fiscalizar milhares de contribuintes espalhados neste imenso país. Como exemplo, se o fisco fosse arrecadar o ICMS diretamente dos milhares de varejistas vendedores de cigarros certamente o custo dessa arrecadação seria demasiadamente oneroso. Nesse setor econômico, a substituição tributária assume uma importância destacada devido à possibilidade da arrecadação recair apenas nos fabricantes dos cigarros. (Alcoforado,- 2003).

Deste modo o presente trabalho justifica-se á medida que pretende trazer a tona um tema demasiadamente controverso e ao mesmo tempo demonstrar todo o processo da substituição tributária e a ocorrência , de fato , do fato gerador.

## 1.5 METODOLOGIA

O método utilizado para a presente pesquisa foi o método dedutivo. Quanto ao objetivo foi exploratório, quanto ao procedimento foi uma pesquisa bibliográfica e quanto á abordagem foi qualitativa.

Como principais fontes utilizou-se a Lei N. 11.408/96 e o Decreto legislativo estadual N. 19.528/96 e suas alterações, além de livros , sites, artigos, teses, monografias e dissertações etc.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONCEITOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

É o ramo do direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie; é a disciplina jurídica dos tributos (BORBA,2007, pg. 281)

### 2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE LIMITAM O PODER DE TRIBUTAR

As limitações constitucionais do poder de tributar ora aparecem como verdadeiras vedações ou proibições, que se traduzem em imunidade constitucionais, ora aparecerem para a proteção dos direitos e garantias individuais, ou , ainda, apresentam-se como limitações da competência tributária entre as diversas pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Em face da bilateralidade do direito, as limitações constitucionais, vistas pelo ângulo estatal, constituem restrições do poder de tributar; entretanto, vistas pelo ângulo dos individuais (pessoas físicas ou jurídicas), contribuintes dos tributos ,representam instrumentos de proteção e de resistência à pretensão estatal.

Quando se fala em estado de direito, de forma singela significa "a submissão do próprio estado a lei".

Entretanto, na prática, nem sempre é assim; inclusive no direito tributário, nem sempre essas limitações constitucionais são respeitadas ou por ignorância, erro ou falde (CTN, 2006, pg. 02).

#### 2.2.1 Princípio da Legalidade

No texto constitucional , encontra-se este princípio nos art. 5º,II,e 150 I. Genericamente , consagra o item II , do art. 5º: . Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei". A legalidade, especificamente em matéria tributária, está consagrada no art. 150 I:

"Sem prejuízo de outras garantias ao contribuinte , é vedado á união , aos estados, ao distrito federal e aos municípios : I - exigir ou aumentar tributos sem que a lei estabeleça".

Com isso pode-se afirmar que a causa da tributação é sempre uma lei e sem lei não há tributo (CTN,2006, pg. 02).

### 2.2.2 Princípio da Uniformidade da Tributação

A uniformidade da tributação é princípio amparado pela Constituição Federal (CF/88, no art. 151 , itens I,II e III.

Em primeiro lugar, é vedado á união instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional, que implique distinção ou preferência de um outro estado ou municípios, em prejuízo , logicamente , de um ou outro.

Entretanto, isto não tem nada a ver com os incentivos fiscais, política hoje amplamente empregada para o desenvolvimento de algumas regiões (CTN, 2006,pg. 02).

### 2.2.3 Princípio da Capacidade Contributiva

Este princípio que explicitamente existia no art. 202 da constituição de 1967, com a emenda constitucional n. 01/69, apenas figurava implicitamente e que na constituição de 1988 foi restaurado e incluído no § 1º, do art. 145 que diz:

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

Evidentemente, este princípio é ingente ao tributo da espécie tributária ("imposto") incidindo sempre sobre uma atividade, situação ou operação onde haja a exteriorização da capacidade contributiva ou econômica.

Capacidade econômica não se confunde com capacidade financeira. Onde a capacidade econômica das grande industrias é bem maior que as das pequenas empresas .

Tributar com maior ônus o detentor de maior capacidade contributiva , até no plano econômico aparece como única forma para se buscar a melhor distribuição da renda e diminuir a desigualdade social (MARTINS, 2007, pg.173).

## 2.3 TRIBUTOS

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo o valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CNT,2004, pg,.85).

É o objetivo da relação tributária. É uma prestação de dar, de pagar.

Não se trata de obrigação de fazer ou de não fazer (MARTINS,2007,pg.150)

### 2.3.1 Espécie De Tributos

Ao basear-se pelas normas gerais do Direto Tributário e pelo que está previsto no capítulo constitucional, que trata do Sistema Tributário Nacional, e pela corrente que congrega a maioria dos especialistas da área, as espécies de tributos são cinco:

- Impostos;
- Taxas;
- Contribuições de melhoria;
- Contribuições sociais;
- Empréstimos compulsórios.

### 2.3.2 Impostos

O imposto definido pelo CTN, como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (CNT,2006,pg.04)

### 2.3.3 Taxas

A taxa é um, tributo cobrado em função de uma atividade específica do estado, ou seja, é vinculada a uma contraprestação específica do estado relativa ao contribuinte (CTN,2006,pg.13)

#### 2.3.4 Contribuições de melhoria

É cobrada para dar suporte ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor para cada imóvel beneficiado (CTN,2006, pg.14)

#### 2.3.5 Contribuições sociais

As Contribuições Sociais existem para financiar a seguridade social. É importante ressaltar que esta espécie de tributo, apesar de estar sujeita às normas gerais do Direito Tributário, elas não estão obrigadas a atender o princípio da anterioridade. Contudo, só poderão ser exigidas 90 (noventa) dias após a data da publicação da lei que a houver instituído ou modificado (CTN, 2006,pg.15).

#### 2.3.6 Empréstimos compulsórios

O Empréstimo Compulsório, nos dias atuais, só pode ser instituído pela União e mediante lei complementar para atender às seguintes situações:

- I - Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II – No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

### 2.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

É a repartição do poder de tributar, constitucionalmente atribuído aos diversos entes públicos, de modo que cada um tenha o poder de instituir e arrecadar os tributos de sua exclusiva responsabilidade; envolve o poder de fiscalizar e cobrar tributos, e o de legislar a respeito, não tem competência o ente público desprovido de poder de legislar.

## 2.5 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Obrigação   o poder jurídico pelo qual uma pessoa (sujeito ativo), com base na lei , pode exigir de outra, ou de um grupo de pessoas (sujeito passivo), o cumprimento de uma presta o possível, lícita, determinável e possuindo expressão econ mica (objeto). Partindo desse conceito genérico de obriga o, pode-se dizer que a obriga o tributária   o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base exclusivamente na legisla o tributária, pode exigir do particular uma presta o tributária positiva ou negativa.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 113, classifica a obriga o tributária em principal e acessória "(BORBA,2007, pg. 281).

### 2.5.1 Obriga o Tributária Principal

Obriga o tributária principal   aquela que 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 (CTN,2006 pg.22).

### 2.5.2 Obriga o Acessória

A obriga o tributária acessória decorre da legisla o tributária e tem por objeto o cumprimento de presta es, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecada o ou da fiscaliza o dos tributos.

Enquanto a obriga o tributária principal só pode decorrer de lei, a obriga o tributária acessória pode ser estabelecida por qualquer das normas que integram a legisla o tributária.

A obriga o tributária acessória visa a atender aos interesses do fisco no tocante às fiscaliza o e arrecada o dos tributos e corresponde a qualquer exigência feita pela legisla o tributária que n  seja o pagamento do tributo. Assim, a mencionada obriga o pode consubstanciar fazer (declara es de bens, exhibi o de livros, presta es de informa es, etc...) ou obriga o de n  fazer n  destruir documentos e livros obrigatórios pelo prazo exigido por lei, tolerar exame em livros e documentos, n  impedir a fiscaliza o, etc..(CTN,2006, pg. 22).

## 2.6 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

Identificada a obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos como um tributo, esta obrigação só pode ser em virtude da ocorrência do fato gerador.

Assim, por exemplo, no caso do ICMS, fato gerador deste imposto é a realização da operação relativa a circulação de mercadorias e serviços.

Fato gerador : Aquele que determina a origem e o surgimento da obrigação tributária. (Site: [tributario.net/dicionario](http://tributario.net/dicionario))

Nesta definição estão mencionadas, como elementos relevantes para a caracterização do fato gerador , os seguintes : a) a previsão em lei, b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o direito tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica; c) a circunstâncias de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação 'ex lege' de pagar um tributo determinado.

### 2.6.1 Fato Gerador Presumido

A emenda constitucional n. 3 de 17-3-93, acrescentou o inciso 7º do art. 150 da constituição federal de 1988, criou uma figura híbrida de responsabilidade e substituição tributária, que o próprio legislador constituinte denominou de fato gerador presumido, quando diz: "A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido."

- ◆ figura do fato gerador presumido, mesmo sendo previsto na constituição , não há como subsistir , pois esta responsabilidade não pode ter natureza tributária, uma vez que se exige o pagamento antes da ocorrência do fato gerador.

Na realidade, apresenta-se como uma exigência contrafática, já que obriga o responsável a pagar uma obrigação que não nasceu, mas que o próprio legislador constituinte denominou de fato gerador presumido.

Não é possível a aplicação da presunção neste campo específico da tributação, pois ao aceitar tal situação seria o mesmo que alguém ter que pagar antecipadamente por obrigação presumida e que poderá ocorrer, como também poderá não ocorrer.

Inexiste nexos causal da exigência, pois a obrigação não nasceu, considerando que o fato gerador não ocorreu. Fere, ainda, em relação ao responsável, o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, dentro outros.

Todavia, sem discutir se esta responsabilidade de pagar tributo ou contribuição decorre da obrigação de constituinte ou de responsável, no conceito previsto no art. 121, parágrafo único, itens I e II, do CTN, na prática a verdade é que as produtoras de petróleo, laboratórios farmacêuticos, montadoras de veículos etc., vêm cumprindo esta obrigação ilegal e a CF não permite, isto é, recolhendo, o ICMS não sobre o valor da saída do fabricante, mas recolhendo sobre o preço ao consumidor ou com base numa pauta fiscal.

Evidentemente, estas empresas, por serem privadas, dispõem desta faculdade de cumprir esta obrigação e com isso não há o que se discutir, isto na condição de responsável, pois o fato gerador não ocorreu e, portanto, não há que se falar em ligação direta com o fato gerador para caracterizar a sujeição como contribuinte (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

A impugnação ou a ação promovida pelos compradores a pretexto de que houve transferência do ônus não encontra respaldo no regime jurídico brasileiro, pois a repercussão do ônus, em matéria tributária, não legitima o comprador para impugnar obrigação cumprida por terceiro.

Inexiste relação ou nexos entre o comprador e o estado, pois quem pagou foi o contribuinte ou o responsável, no caso a pessoa que realizou as operações relativas à circulação de mercadorias e o comprador não tem nenhuma legitimidade, nem há que se falar em contribuinte de fato, que inexistente no sistema jurídico brasileiro.

## 2.6.2 Materialidade Do Fato Gerador

A esta descrição do fato ou do conjunto de fatos, o direito positivo denomina de fato gerador, materialidade do fato gerador ou, ainda, de aspecto substancial do fato gerador.

Com isto pode-se dizer que, sendo a hipótese de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza a "prestação de serviços", em seu aspecto material, somente pelo fato de

alguém prestar serviços, pura e simplesmente, não tem-se a certeza de que ocorreu realmente o fato gerador, uma vez que tem a preencher também os aspectos adjetivos do fato gerador, quais sejam:

#### a) Aspecto Temporal

Para a ocorrência do fator gerador, não basta alguém realizar um fato maritalmente descrito na lei, é preciso também aliá-lo ao seu aspecto temporal.

A legislação tributária determina o momento da consumação ou da ocorrência do fato gerador, o que não deve ser confundido com o prazo da pagamento do tributo, ou, ainda, com o pagamento do serviço executado pelo cliente.

Para explicar o aspecto temporal, o Imposto sobre os Produtos Industrializados demonstra bem claramente a questão. O aspecto material ou substancial do IPI é industrializar um produto, que é entendido como qualquer operação que lhe modifique a natureza, a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo. Assim, o industrial faz concretamente, dentro de sua fábrica, a operação de industrialização, entretanto, só por esse fato não gera a obrigação de pagar IPI. É preciso que o produto saia do estabelecimento ( ICHIHARA, 2005 Pg. 121,135).

#### b) Aspecto Espacial

Este é decorrente do princípio da territorialidade da lei tributária, como regra. Implicitamente, subentende-se que a lei federal se aplica em todo o território nacional, a lei estadual, em seu respectivo território, e a lei municipal, apenas e exclusivamente, dentro do território municipal.

Esta circunstancia, que geralmente vem implícita, poderá vir explicitamente na lei tributária. É de fundamental importância na determinação da ocorrência do fato gerador, portanto, em virtude da circunstancia do lugar, poderá ou não ocorrer o fato gerador.

Com efeito, IPI é um imposto federal, não obstante isso, um produto fabricado em São Paulo pagará esse tributo, o que não acontecerá se for na zona Franca de Manaus.

Foi o aspecto espacial, ou lugar onde foi realizado o fato concreto ou fato impositivo que determinou se ocorreu ou não fato gerador ( ICHIHARA, 2005 Pg. 121,135).

#### c) Aspecto Valorativo

Este aspecto se relaciona com base de cálculo e alíquota, quando se trata das taxas, apresenta questões de difícil solução ( ICHIHARA, 2005 Pg. 121,135).

#### d) Aspecto Pessoal

O legislador escolhe, para ocupar o pólo passivo da obrigação tributária, uma pessoa ou determinados tipos de pessoas.

Somente o indicado, implícita ou explicitamente, pode ser considerado o sujeito passivo, na qualidade de contribuinte ou responsável. Faltando essa indicação legal, não será obrigado a pagar determinado tributo, por falta de preenchimento do aspecto pessoal ou como decorrência da estrita legalidade.

#### 2.6.3 Classificação Do Fato Gerador

O legislador poderá escolher como situação de fato, capaz de gerar a obrigação tributária, um fato simples, por exemplo , prestar um serviço, industrializar etc., ou um fato complexo, por exemplo, a apuração do lucro real das pessoas jurídicas no caso do imposto de renda (vende, deduz o custo, adiciona rendas extra-operacionais, deduz despesas operacionais e não operacionais, faz as adições e deduções e depois chega-se ao lucro real, que é o antigo lucro tributável).

Entretanto essa classificação não apresenta relevância jurídica ou prática, não obstante adotada pela maioria dos autores.

O mesmo se diga em relação a divisão do fato gerador em instantâneo e periódico ou complexo.

Instantâneo são os fatos geradores que se exaurem instantaneamente e se repetem toda vez que ocorrer tal fato. Por exemplo , no caso do ICMS, a venda da mercadoria pelo industrial ao atacadista ; do atacadista ao varejista; do varejista ao consumidor etc.; em cada uma dessas operações, instantaneamente, ocorre o fato gerador.

Periódico ou complexivos são os fatos geradores que ocorrem apenas periodicamente, em dado momento determinado pela lei. Por exemplo, no caso do imposto de predial e territorial urbano, imposto de renda etc. (HÁRADA,2006,pg.160).

## 2.7 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo (BC) do ICMS é o aspecto quantitativo do fato gerador. Em poucas palavras, podemos defini-la como o valor da operação ou da prestação do serviço para fins de cálculo do imposto. Não se confunde com o valor da mercadoria, embora o seja em alguns casos.

Na composição da base de cálculo, entram, além do valor da mercadoria, o valor do frete, do seguro, dos descontos condicionais etc. Isto quer dizer tudo que for cobrado ao destinatário. Entra também o Imposto sobre Produtos Industriais (IPI), quando a destinação da mercadoria for o uso a consumo ou o ativo fixo. Com relação ao desconto condicional, ressalta-se que é o desconto financeiro, dependente de uma condição futura, como a seguir se explica: se pagar até o dia 10, terá desconto de 5%. Ocorrendo ou não este pagamento condicionado, na data, a base de cálculo permanece inalterada. Assim, mesmo que haja o desconto, este comporá o valor de incidência, enquanto que os descontos incondicionais, incidentes nos pagamentos à vista, diminuem a base de cálculo. Com relação ao frete, entra na BC inclusive o transporte intramunicipal, afirmação que causa espanto aos neófitos no estudo deste imposto, pois entendem que não há incidência do ICMS no frete intramunicipal. Embora seja correta a afirmativa da não incidência, a composição da BC pouco tem a ver com o fato de haver ou não a incidência do ICMS sobre os valores que a integram. É a lei que determina quais valores deverão integrar a BC e, assim, estabelece que compõe a base de cálculo o preço da mercadoria, que é a base do valor da operação.

A lei incluiu o valor do ICMS em sua própria base de cálculo, considerando o destaque na nota fiscal de finalidade apenas controlística, resultando, assim, uma tributação de imposto sobre o imposto. (site [www.editoraferreira.com.br](http://www.editoraferreira.com.br)).

## 2.8 ALÍQUOTA

Alíquota é o percentual com que um tributo incide sobre o valor da coisa tributada. Fixado em lei, este percentual se aplica sobre a base de cálculo do fato gerador, determinando-se, assim, a importância devida ao fisco. (site [www.dji.com.br/financeiro\\_tributario](http://www.dji.com.br/financeiro_tributario)).

## 2.9 REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ESTADO DE PERNAMBUCO

O regime de substituição tributária é caracterizado pelo deslocamento da responsabilidade pelo pagamento do ICMS relativo a determinadas operações ou prestações para um sujeito que não pratica o fato gerador do imposto, denominado contribuinte-substituto.

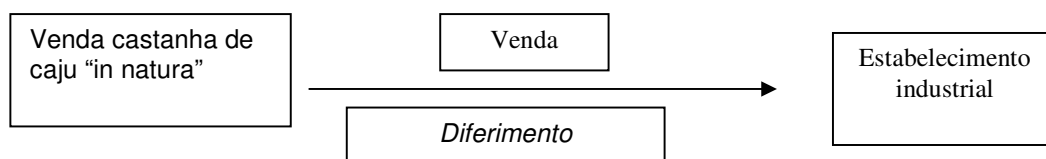
O contribuinte-substituto será sempre definido como tal na norma específica que dispuser sobre o regime de substituição tributária aplicável à mercadoria ou serviço.

A substituição tributária pode ser relativa às operações ou prestações :

**a) antecedentes** – também chamada de substituição “para trás” ou “regressiva”, ocorre quando o imposto a ser recolhido é relativo a fato gerador passado, ou seja, a operação/prestação que já ocorreu.

É o que ocorre no diferimento, em que se transfere para o adquirente da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelo remetente e, cumulativamente, adia-se o termo inicial do prazo de recolhimento do imposto devido.

**Exemplo: Quadro 1**

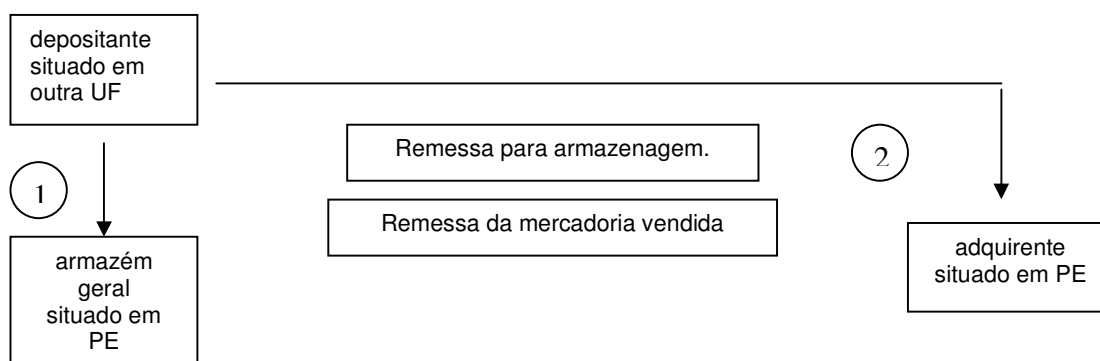


O estabelecimento industrial recolherá o ICMS diferido até o 5º (quinto) dia útil do mês subsequente àquele em que ocorrer a entrada.

Fonte : Dec. N. 14.876/91, art. 13

**b) concomitantes** - Dá-se a substituição tributária concomitante quando duas operações/prestações ocorrem simultaneamente e um dos sujeitos passivos substitui o outro relativamente à obrigação tributária principal.

**Exemplo: Quadro 2**

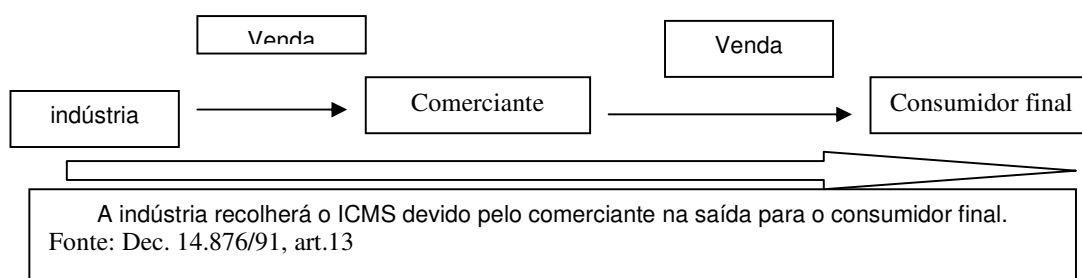


Fonte: Dec. 14.876/91, art.13

A substituição tributária relativa à saída (2) promovida pelo contribuinte de outra Unidade da Federação ocorre no mesmo momento em que o armazém geral promove a saída da mercadoria depositada. O ICMS é devido ao Estado no qual estiver localizado o armazém geral, remetente da mercadoria depositada. A Nota Fiscal de venda emitida pelo depositante não contém destaque do ICMS. Este será efetuado na Nota Fiscal emitida pelo armazém geral, que recolherá, na qualidade de contribuinte-substituto, o imposto devido pelo depositante. (Dec. nº 14.876/91, arts. 58, II, “a” e 663)

**c) subseqüentes** – também conhecida como substituição “para frente” ou “progressiva”, refere-se a operações/prestações futuras. Há uma cobrança antecipada do imposto com base em uma base de cálculo presumida.

**Exemplo: Quadro 3**



Na substituição tributária relativa às operações subsequentes a antecipação pode ser, quanto às fases de circulação da mercadoria:

- ✓ **Parcial**- abrange apenas a saída seguinte aquela promovida pelo contribuinte-substituto;
- ✓ **Plena**- abrange todas as saídas posteriores aquela que o contribuinte-substituto promover, realizadas pelos sucessivos estabelecimentos adquirentes, contribuintes-substituídos, até a última fase da circulação interna, ou seja, até a saída do produto para o consumidor final.

A substituição tributária progressiva plena pode ser, quanto ao valor do ICMS antecipado.

- ✓ **Com liberação**- nas saídas subsequentes fica dispensado qualquer outro pagamento do imposto, regimes de substituição tributária progressiva adotados em Pernambuco.
- ✓ **Sem liberação** – o imposto deverá ser recolhido quando o valor da antecipação retido pelo

contribuinte-substituto for inferior àquele cobrado pelo contribuinte-substituído intermediário na operação subsequente.

Exemplo: Quadro 4

| Quanto às Fases De Circulação Da Mercadoria | Quanto ao Valor do Imposto | Produtos  |
|---|----------------------------|---|
| <b>Plena</b>                                | <b>Com Liberação</b>       | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ açúcar de cana (Dec. nº 15.507/91);</li> <li>✓ aparelho de barbear, lâmina de barbear, navalha, isqueiro, lâmpada, pilha e bateria elétricas, reator e starter (Dec. nº 23.317/2001);</li> <li>✓ cerveja, chope, refrigerante, água mineral ou potável, xarope ou extrato concentrados e bebidas eletrolíticas (Dec. nº 28.323/2005);</li> <li>✓ combustíveis e lubrificantes (Dec. nºs 19.114/96, 21.755/99, 23.977/2002 e 24.023/2002; Convênios ICMS 03/99, 139/2001, 02/2002, 54/2002);</li> <li>✓ disco fonográfico, fita virgem ou gravada e outros suportes para reprodução ou gravação de som ou imagem, filme fotográfico ou cinematográfico e slide (Dec. nº 22.318/2000);</li> <li>✓ trigo em grão, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo, pão, biscoitos, bolachas, bolos e outros produtos similares (Dec. nº 27.987/2005)</li> <li>✓ pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha (Dec. nº 28.248/2005);</li> <li>✓ produtos farmacêuticos (Dec. nº 28.247/2005);</li> <li>✓ ração para animais domésticos (Dec. nº 27.031/2004)</li> <li>✓ revendedor autônomo (Dec. nº 14.876/91);</li> <li>✓ sorvete (Dec. nº 27.032/2004)</li> <li>✓ tintas, vernizes, solventes, ceras, impermeabilizantes, piche e outros (Dec. nº 18.503/95);</li> <li>✓ veículos automotores (Dec. nºs 14.876/91 e 23.217/2000).</li> </ul> |
|   | <b>Sem liberação</b>       | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ cigarro, outros produtos derivados do fumo e papel de cigarro (Dec. nº 14.876/91);</li> <li>✓ cimento de qualquer espécie (Dec. nº 14.876/91)</li> </ul>   |
| <b>Plena</b>                                | <b>Sem Liberação</b>       | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ autopeças, artigos de armarinho, confecções em geral e tecidos, adquiridos em outra Unidade da Federação a estabelecimento industrial, atacadista ou importador que tenham firmado termo de acordo com a SEFAZ/PE (Dec. nº 14.876/91, art. 58, XXVI);</li> <li>✓ álcool etílico hidratado combustível – AEHC, álcool etílico anidro combustível – AEAC e álcool para fins não-combustíveis, exceto quando acondicionado em embalagem própria para venda no varejo a consumidor final (Dec. nº 21.755/99).</li> </ul>   |

A substituição tributária progressiva parcial também poderá ser, quanto ao valor do ICMS antecipado, com ou sem liberação. Se for com liberação, a saída promovida pelo contribuinte-substituído estará livre de cobrança do imposto. Sendo sem liberação, o contribuinte-substituído deverá debitar-se normalmente na saída que promover e apropriar os créditos do ICMS normal e do ICMS antecipado.

O contribuinte-substituto sub-roga-se em todas as obrigações do contribuinte-substituído, relativamente às operações/prestações internas. A substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte-substituído, na hipótese de o documento fiscal próprio não indicar o valor do imposto, objeto da substituição, quando o respectivo destaque for exigido pela legislação tributária.

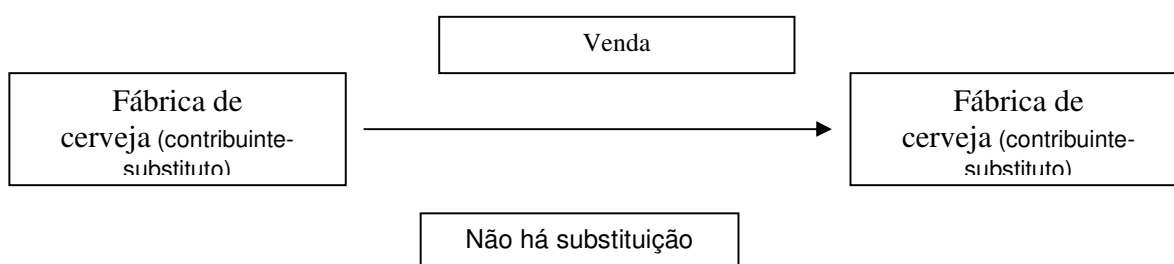
O regime de substituição tributária pode ser adotado apenas por um Estado, neste caso abrangendo os contribuintes nele situados, ou por várias Unidades da Federação, mediante a celebração de um acordo (convênio ou protocolo).

## 2.10 INAPLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO

A substituição tributária não se aplica:

a) quando o estabelecimento destinatário for contribuinte-substituto em relação à mesma mercadoria;

**Exemplo:** Quadro 5

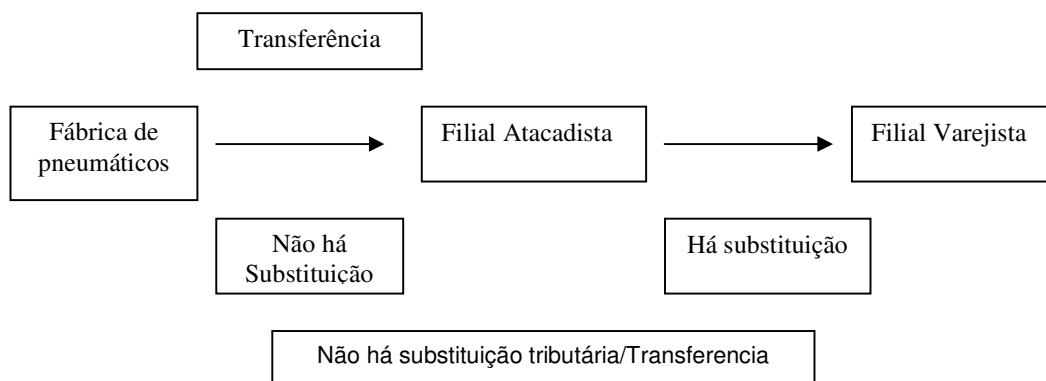


Fonte: Dec. 14.876/91, art. 13

b) quando se tratar de transferência para outro estabelecimento, exceto varejista, do respectivo contribuinte-substituto, hipótese em que o adquirente assumirá a condição contribuinte-substituto quando promover a saída da mercadoria para contribuinte não dispensado

da substituição, a condição de transferência não está condicionada ao fato de ter sido a mercadoria produzida pelo estabelecimento remetente. Sendo assim, não haverá substituição mesmo quando a mercadoria transferida pelo contribuinte-substituto houver sido adquirida de terceiros.

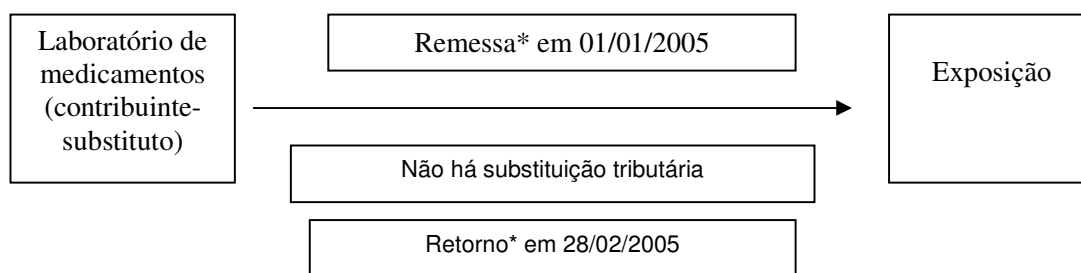
**Exemplo: Quadro 6**



Fonte: Dec. 14.876/91, art. 13

c) nas remessas em que a mercadoria deva retornar ao estabelecimento remetente e no respectivo retorno;

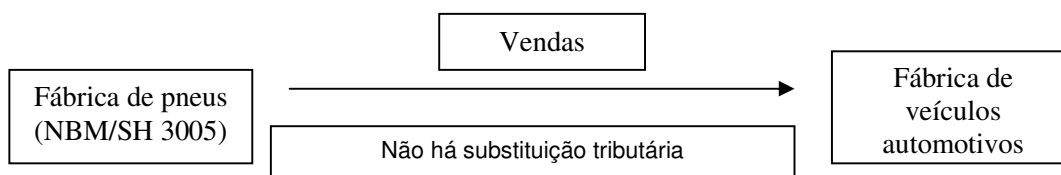
**Exemplo: Quadro 7**



Fonte: Dec. 14.876/91, art. 13

d) quando a mercadoria destinar-se à industrialização, ressalvados os casos expressamente indicados na legislação.

**Exemplo: Quadro 8**



Nesta hipótese os pneus serão utilizados como produtos intermediários na fabricação de veículos automotores.

Fonte: Dec. 14.876/91, art. 13

### 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho mostrou o nascimento da substituição tributária no país e como é utilizada no estado de Pernambuco .

Onde foi fundamentada o art. 7 da constituição de 1988 Que dava-se inicio a substituição, com a contra partida do fato gerador não ter ocorrido e tendo o contribuinte a responsabilidade de recolher o ICMS sobre a venda , sem circulação da mercadoria.

De fato seria este o melhor modo que os governantes achou para que a arrecadação do ICMS aumentasse . Sem fala na grande quantidade de empresas existentes no Brasil seria necessária mais que o dobro de auditores fiscais .

Além do governo submeter aos contribuintes ao recolhimento o ICMS sobre as vendas ainda não ocorridas , tem a pretensão de agregar aos produtos uma porcentagem , por eles determinadas , que alegam esta de acordo com o mercado financeiro.

Sendo o país um dos que tem a maior carga tributária , ficará difícil as empresas de médios e pequenos portes se manterem em pé , já que deverão recolher o imposto até antes de receberem os títulos dos seus clientes e poderão ou não vender as mercadoria que já foram pagas os impostos.

## REFERÊNCIAS

- ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes, **A Substituição Tributária do ICMS**, 2005  
Monografia (Graduação Contábeis)- Universidade Federal de Pernambuco
- BORBA, Cláudio Borba, **Direito Tributário** ed. 2 São Paulo: Campus, 2007
- Estudos e pesquisas**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br>>
- Estudos e pesquisas**. Disponível em: <<http://www.sefaz.pe.gov.br>>
- Estudos e pesquisas**. Disponível em: <<http://www.victorhugo@yahoo.com>>
- HÁRADA, Kioyshi, **Código Tributário Nacional** ed. 12 São Paulo: Rieel, 2006
- ICHIHARA, Yoshiak, **Direito Tributária** ed. 14 São Paulo,: Atlas, 2005.
- MARTINS, Sergio Pinto, **Manual de Direito Tributário** ed. 6 São Paulo: Atlas ,2007
- MELO, José Eduardo Soares, **A não-Cumulatividade Tributária** ed 2 São Paulo:  
Dialética,2004