

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA INCLUSÃO DE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS NO REGIME DE ICMS-ST POR ATOS INFRALEGAIS

IGOR FRIZERA DE MELO¹, MARCELO OTÁVIO DE ALBUQUERQUE BENEVIDES MENDONÇA², RAPHAEL MALEQUE FELICIO³.

¹Advogado do Azevedo Sette Advogados – igorfrizera@hotmail.com.

²Advogado e sócio do Villar & Mendonça Advocacia e Consultoria – marcelo@villarmendonca.com.

³Advogado e sócio do Casati, Maleque & Zen Advogados Associados – raphael@cmz.adv.br.

RESUMO

Segundo o art. 6º, da LC nº 87/1996, a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do ICMS ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. Acontece que, em atenção ao princípio da tipicidade fechada, previsto no art. 150, I, da CRFB/88 e nos arts. 3º e 97, do CTN, somente lei formal, elaborada pelo Poder Legislativo, pode definir os sujeitos de alcance da referida norma, sendo inconstitucional a delegação dessa competência ao Chefe do Poder Executivo Estadual.

Palavras-chave: ICMS-ST; Atos infralegais; Inconstitucionalidade; Ilegalidade.

UNCONSTITUTIONALITY AND ILLEGALITY OF THE INCLUSION OF MERCHANDISES, GOODS OR SERVICES ON THE ICMS-ST REGIME BY INFRALEGAL ACTS

ABSTRACT

According to article 6th of Complementary Law nº 87/1996 the state law may impose the ICMS taxpayers or depositaries at any title the responsibility for its payment, in which case will take the condition of substitute taxpayer. It turns out that in respect of the closed typicality principle, established in article 150, I, of CRFB/88 and in articles 3rd and 97 of the CTN, only formal law, established by the Legislative Power, can define the subjects in the range of the legal provision, being unconstitutional the delegation of those powers to the Head of the State Executive.

Keywords: ICMS-ST; Infralegal acts; Unconstitutional; Illegality.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, implementando o princípio da isonomia material em relação às microempresas e às empresas de pequeno porte, prevê no art. 146, inciso III, alínea “d”, que cabe à lei complementar definir

tratamento diferenciado a estas, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), das contribuições previdenciárias e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Além disso, o inciso IX, do art. 170, da Carta Magna, também estabelece que a ordem econômica brasileira deve adotar como princípio o “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país”.

Mais à frente, no art. 179, também impõe que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado”, esse tratamento será com o intuito de “incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”. A lei em comento trata-se da Lei Complementar nº 123/2006.

Ocorre que essa tributação simplificada para as microempresas e as empresas de pequeno porte tem sido afastada ante o disposto no art. 13, § 1º, XIII, “a”, da LC nº 123/2006, que exclui da forma simplificada de recolhimento de tributos as pessoas jurídicas que realizem fato gerador do ICMS devido “nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação (...)”, o que torna ainda mais necessária a elaboração de lei estadual que delimite o tema.

O regime de substituição tributária foi inicialmente previsto para o ICMS no art. 155, § 2º, XII, “b”, CRFB/88, que reza que cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária. Ante tal determinação constitucional, a Lei Complementar nº 87/1996, que dispõe sobre normas gerais relativas ao ICMS, tratou da substituição tributária nos arts. 7º, 8º, 9º, 10 e 26.

Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 03/1993 inseriu o § 7º no art. 150, da Carta Maior, prevendo que a lei poderá instituir o sistema de substituição tributária progressiva para os impostos e as contribuições. Acerca da nova sistemática, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou na ADIn nº 1851-4/AL pela constitucionalidade do regime de substituição tributária progressiva, entendendo pela sua praticidade e favorecimento ao controle e arrecadação por parte da Administração Pública.

Cumprir dizer que o termo “lei”, utilizado no dispositivo constitucional supracitado, faz referência à lei estadual instituidora do ICMS, cuja competência é constitucionalmente atribuída aos Estados pelo art. 155, II, da CRFB/88.

Dessa forma, compete às leis estaduais, na forma do art. 9º, I, do CTN, combinado com o art. 6º, da LC nº 87/1993, a definição das mercadorias, bens ou serviços sujeitas ao recolhimento do ICMS-ST.

No entanto, muitas delas não definem claramente as operações submetidas ao regime de substituição tributária, delegando ao Chefe do Poder Executivo a competência para, por meio de Decreto Estadual, incluí-las ou excluí-las no regime de substituição tributária, sem maiores formalidades.

A título de exemplo, o § 3º, do art. 21, da Lei Estadual nº 3.796/1996, do Estado do Sergipe, estabelece que “o Poder Executivo fica autorizado a acrescentar novas mercadorias ou serviços ao Anexo Único”, que elenca o rol de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Da mesma forma, o § 2º, do art. 24, da Lei Complementar Estadual nº 55/1997, do Estado do Acre, dispõe que “a atribuição de

responsabilidade por substituição tributária será implementada na forma do regulamento”, isso “em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em Regulamento”.

Tratamento semelhante também é encontrado nos arts. 7º, § 2º, e 8º, § 9º, da Lei Estadual nº 7.014/1996, do Estado da Bahia; no art. 23, § 10, da Lei Estadual nº 5.900/1996, do Estado de Alagoas; nos arts. 10 e 23, da Lei Estadual nº 12.670/1996, do Estado do Ceará; no art. 10, da Lei Estadual nº 4.257/1989, do Estado do Piauí; no art. 14, da Lei Estadual nº 400/1997, do Estado do Amapá; no art. 9º, da Lei Estadual nº 59/1993, do Estado de Roraima; no art. 24, § 4º, da Lei Complementar Estadual nº 19/1997, do Estado do Amazonas; no art. 47, I, “1”, e IV, da Lei Estadual nº 1.810/1997, do Estado do Mato Grosso do Sul; no art. 24, § 2º, da Lei Estadual nº 1.254/1996, do Distrito Federal; no art. 18, § 1º, da Lei Estadual nº 11.580/1996, do Estado do Paraná; e no art. 22-A, § 8º, “1”, da Lei Estadual nº 6.763/1975, do Estado de Minas Gerais.

Ante o exposto, o presente artigo visa analisar a constitucionalidade ou a legalidade da autorização conferida ao Chefe do poder Executivo para que, por meio de Decreto, inclua mercadorias, bens ou serviços no regime de substituição tributária, afastando, assim, parte dos benefícios garantidos pela LC nº 123/2006.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O art. 5º, II, da Constituição Federal, estabelece que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Entretanto, o princípio da legalidade é aplicado diretamente à administração pública com espeque no art. 37 da Carta Magna, que preconiza que "a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência".

Isso significa que a Administração não pode proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja.

Nesse particular, são valiosos os ensinamentos de Mello (2006, p. 90):

Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve não somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito brasileiro.

Michel Stassinopoulos, em fórmula sintética e feliz, esclarece que, além de não poder atuar *contra legem* ou *praeter legem*, a Administração só pode agir *secundum legem*. Aliás, no mesmo sentido é a observação de Alessi, ao averbar que a função administrativa se subordina à legislativa não apenas porque a lei pode estabelecer proibições e vedações à Administração, mas também porque esta só pode fazer aquilo que a lei antecipadamente autoriza. Afonso Rodrigues de Queiróz afirma que a Administração "é a *longa manus* do legislador" e que a "atividade administrativa é a atividade de subsunção dos fatos da vida real às categorias legais".

Repita-se que, diferente do particular, que pode fazer tudo o que a lei não veda, a Administração Pública somente pode agir segundo a legislação (arts. 1º e 37, da CRFB/88, c/c art. art. 2º, da Lei nº 9.784/99).

Acontece que, no Direito Tributário, o princípio da legalidade recebe maior destaque e relevância, à medida que o art. 150, I, da Carta Cidadã, e o art. 97, do CTN, dispõem que é vedado ao Fisco Federal, Estadual, Distrital ou Municipal exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. É o que se infere dos referidos dispositivos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Diante disso, verifica-se que, para o Direito Tributário, a instituição, a majoração e os principais elementos do tributo devem constar expressamente do texto de lei, no seu sentido formal, tratando-se de um desdobramento do princípio da legalidade: o princípio da tipicidade fechada (TORRES, 2005).

Neste ponto, é importante ressaltar que a palavra “lei” foi utilizada nos referidos dispositivos em seu sentido estrito, ou seja, somente podem tratar de tais matérias normas emanadas do Poder Legislativo, observando seu trâmite legal para aprovação e promulgação, conforme leciona a doutrina brasileira:

O princípio da especificação conceitual – que costuma ser denominado, impropriamente, de tipologia ou tipicidade – diz respeito ao princípio da legalidade, materialmente considerado como conteúdo imposto ao legislador e indelegável. Que legislador?

Instituir ou regular um tributo de forma válida, em obediência ao art. 150, I, da Constituição, supõe a edição de lei, como ato formalmente emanado pelo Poder Legislativo da pessoa constitucionalmente competente (União, Estados, Distrito Federal ou Município) que, em seu conteúdo, determine:

- a) A hipótese da norma tributária em todos os seus aspectos ou critérios (material-pessoal, espacial, temporal);
- b) Os aspectos da consequência que prescrevem uma relação jurídico-tributária (sujeito passivo – contribuinte e responsável – alíquota, base de cálculo, reduções e adições modificativas do *quantum* a pagar, prazo de pagamento);

- c) As desonerações tributárias como isenções, reduções, abatimentos, deduções de créditos presumidos, devolução de tributo pago e remissões;
- d) As sanções pecuniárias, multas e penalidades, assim como anistia;
- e) As obrigações acessórias em seu núcleo substancial;
- f) As hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário;
- g) A instituição e a extinção da correção monetária do débito tributário.

A matéria acima elencada configura as notas e as qualificações mínimas, indelegáveis, determinantes das abstrações conceituais das descrições e prescrições inerentes à norma tributária, instituidora de certo tributo e, pois, constante de lei. Somente se considera instituído o tributo se a norma contiver a cobrança do tributo. O fenômeno da legalidade material é assim uma especificação conceitual determinante, impropriamente chamada, por alguns juristas, de “tipicidade”.

O Código Tributário Nacional, interpretando corretamente a Constituição, em seu art. 97, traz o rol da matéria reservada privativamente à lei, sendo despida de validade a delegação de competência feita pelo poder Legislativo ao Executivo, cujo objeto se referir a qualquer um dos temas ali elencados. O dispositivo referido contém implícita a exigência de lei para devolução de tributo legitimamente pago, dedução e créditos presumidos, as obrigações acessórias e a instituição ou extinção de correção monetária do débito tributário (BALEEIRO, 2013, p. 944).

Nos termos propostos acima, para que os Estados incluam determinadas mercadorias, bens ou serviços no regime da substituição tributária, há a necessidade de expressa previsão legal, esta no seu sentido formal, ou seja, elaborada pelo Poder Legislativo, de maneira a respeitar o disposto no art. 155, § 2º, XII, “b”, da CRFB/88, no art. 6º, da LC nº 87/96, e no art. 97, do CTN, senão vejamos:

3.4 A matéria relacionada à não-cumulatividade que impuser deveres ao contribuinte e à Administração não poderá ser veiculada via decreto ou via qualquer outro ato proveniente da Administração Pública, pois, em razão do princípio da legalidade – art. 5º, II da CF –, o cidadão não está obrigado a cumprir com nenhum dever que tenha sido instituído por instrumento infralegal. Assim como toda a atividade da Administração, deve estar pautada em lei – art. 37 da CF (MENDONÇA, 2005, p. 230).

Destaca-se que o § 7º, do art. 150, da CRFB/88, traz o conceito de substituição tributária, ao prever que “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”, ficando “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

De maneira semelhante, o art. 128, do CTN, esclarece que

sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Portanto, em atenção aos dispositivos supramencionados, Carneiro ensina que a substituição tributária se verifica quando

a lei determina que o terceiro ocupe a posição de contribuinte desde a ocorrência do fato gerador. Quando ocorre o fato gerador, e conseqüentemente nasce a obrigação tributária, surge o dever de pagar tributo diretamente em relação ao responsável, que de imediato integra o polo passivo da relação jurídica (CARNEIRO, 2011, p. 509).

Como a substituição tributária torna mais simples e menos onerosa a arrecadação tributária por parte da Administração Pública, trata-se de um instituto que está sendo amplamente utilizado pelo Fisco Estadual, mas sem seguir os rigores previstos na Carta Maior, como é o caso da inclusão de mercadorias no regime de ICMS-ST por meio de atos do Executivo e não por lei *stricto sensu*.

Nesse aspecto, o tema “substituição tributária” toca na questão do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, cuja regulação somente pode ocorrer por lei formal, jamais por atos infralegais (como é o caso dos Decretos expedidos pelo Chefe do poder Executivo), segundo consta no art. 97, do CTN. Outra não é a posição da doutrina:

Forma crescente de desrespeito ao Princípio da Legalidade que deve ser apontada é quando o próprio Legislativo – com o beneplácito de parte dos tribunais – abriu mão de seu dever de tratar, sem qualquer interferência do Poder Executivo, de matéria tributária. A constituição Federal não prevê tal delegação. Ao outorgar ao Poder Executivo o poder para definir o alcance da tributação, ofende o poder Legislativo o princípio da separação dos poderes, acarretando perda da liberdade e da segurança jurídica do contribuinte (SCHOUERI, 2013, p. 308).

Resta claro, portanto, que a teleologia do art. 6º, da LC nº 87/1993, ao estatuir que “lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”, é no sentido de que compete ao poder Legislativo Estadual definir as hipóteses sobre as quais incide o encargo previsto.

Inclusive, existem precedentes no Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendendo pela ilegalidade da transferência da competência do poder Legislativo Estadual para definir os sujeitos sobre os quais incidirão os efeitos da substituição tributária em relação ao ICMS ao Chefe do poder Executivo Estadual, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO – ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR – RESERVA LEGAL -NOMENCLATURA BRASILEIRA DE MERCADORIAS/SISTEMA HARMONIZADO (NBM/SH) – I - Não atende ao princípio da reserva legal, o dispositivo da Lei estadual capixaba 5.298/96, que transfere ao Poder Executivo a competência para atribuir responsabilidade tributária a quem comercia, "toda e qualquer mercadoria classificada na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado – NBM/SH". A NBM/SH é uma relação que abarca todos os bens suscetíveis de comércio lícito no Brasil, não podendo ser colocado no comércio, qualquer bem que nela não esteja relacionado. Com efeito, se a relação envolve "toda e qualquer mercadoria", a Lei transferiu ao Executivo a competência para impor responsabilidade substitutiva em relação a todos os ramos de comércio, indistintamente. II - Quando o Legislador, no Art. 6º da Lei Complementar 87/96 concedeu à lei estadual o condão de atribuir o encargo de substituto tributário, ele quis que o Poder Legislativo Estadual determinasse os casos e as pessoas em que o encargo deve recair. Dizer que o encargo pode incidir, a critério do Poder Executivo, sobre quem comercia qualquer objeto suscetível de mercancia lícita é fraudar o princípio da reserva legal. Em assim fazendo, o Legislador

está generalizando – jamais, determinando. III - A fixação da base de cálculo, com fundamento em livre estimativa do Poder Executivo maltrata Art. 97, III, do CTN e o Art. 8º da LC 87/96. As normas complementares determinam que a base de cálculo para antecipação aproximem-se, tanto quanto possível, do real valor da mercadoria. Por isso, o Art. 8º determina a realização de pesquisas de mercado. Esse preceito foi esquecido pelo Legislador capixaba, ao tomar como base de cálculo, "até que sobrevenham novos levantamentos", valores prefixados em regulamento. (STJ – RMS 11600/ES – Primeira Turma – Rel. Min. Humberto Gomes de Barros – J. 14/08/2001 – DJ 01/10/2001 p. 162)

TRIBUTARIO. ICMS. EXIGENCIA ANTECIPADA. MERCADORIAS PROCEDENTES DE OUTROS ESTADOS. PAUTA FISCAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA. I - A DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR E DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA E DA BASE DE CALCULO DO IMPOSTO ESTA SUJEITA AO PRINCIPIO DA RESERVA LEGAL, NÃO PODENDO A LEI COMETE-LA AO REGULAMENTO (CTN, ART. 97). II - NO CASO, TRATA-SE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA ANOMALA, PORQUANTO, ALEM DE NÃO RESULTAR DE LEI, SUJEITA AS MERCADORIAS INDICADAS EM ATO ESPECIFICO DO SECRETARIO DA FAZENDA, QUANDO PROCEDENTES DE OUTROS ESTADOS, AO PAGAMENTO ANTECIPADO DO ICMS SOBRE AS SAIDAS A SEREM PROMOVIDAS NO TERRITORIO CEARENSE. III - RECURSO ORDINARIO CONHECIDO E PROVIDO. (STJ – RMS 4291/CE – Segunda Turma – Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro – J. 07/11/1996 – DJ 25/11/1996 p. 46171)

Nesse aspecto, merece destaque o voto proferido pelo relator do RMS 11.600/ES, Ministro Humberto Gomes de Barros:

A lei estadual transferiu ao Poder Executivo a competência para atribuir responsabilidade por substituição a quem comercie "toda e qualquer mercadoria" integrante da NBM/SH. Ora, se a NBM/SH relaciona "toda e qualquer mercadoria", a Lei transferiu ao Executivo a competência para impor responsabilidade substitutiva em relação a todos os ramos de comércio, indistintamente.

A garantia da reserva legal tem como escopo impor limite à atividade executiva fiscal. Dela resulta situação em que o Fisco alcança apenas a alçada estabelecida pelo Poder Legislativo. Qualquer ação fiscal além desse limite é ilícita.

Quando o Legislador, no Art. 6º da Lei Complementar 87/96 concedeu à lei estadual o condão de atribuir o encargo de substituto tributário, ele quis que o Poder Legislativo Estadual determinasse os casos e as pessoas em que o encargo deve recair. Dizer que o encargo pode incidir, a critério do Poder Executivo, sobre quem comercia qualquer objeto suscetível de mercancia lícita é fraudar o princípio da reserva legal. Em assim fazendo, o Legislador está generalizando - jamais, determinando.

No caso houve, portanto, delegação aberta e irrestrita de competência. Ajusta-se perfeitamente a reprimenda lançada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, quando examinou lei semelhante, editada pelo Estado de São Paulo. Isso Ocorreu no julgamento dos EREsp 58.512. Tal repreensão está contida no voto condutor de nosso Acórdão, lançado pelo eminente Ministro Pádua Ribeiro, nestes termos:

"No caso é necessário que a matéria seja examinada à vista das regras legais em vigor. Essas regras exigem que, para se definir um substituto, só a lei e, não, o decreto. No caso, o acórdão do egrégio Tribunal a quo, às folhas 90, diz que a Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975 art. 22, inciso I, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.758, de 10 de fevereiro de 1989, autorizou o Poder Executivo, através de decreto, a atribuir a condição de substituto à comerciante industrial e a outros. A lei estadual jamais poderia assim proceder, no nosso entender. Deveria ela própria criar a figura do substituto tributário e dizer que o comerciante industrial e outros são tributários. Atribuir essa tarefa ao decreto significa violar todos os princípios que definem o sistema tributário em vigor, como, aliás, salientou o ilustre advogado com toda veemência." (fl. 604)

Não vale, pois, dizer que o Poder Executivo pode atribuir responsabilidade por substituição a quem comercie qualquer objeto lícitamente negociável. Tanto equivaleria a dizer que ao Fisco é lícito impor tal encargo a todos os negociantes. É necessário que a lei diga, com segurança: "tem responsabilidade por substituição, o distribuidor de bebidas a granel, o concessionário de automóveis", assim por diante.

A delegação dissimulada fraudula e, por isso contraria os preceitos contidos nos artigos 97 do CTN e 6º, da Lei Complementar 87/96.

Isso se agrava quando o art. 13, § 1º, XIII, "a", e 18, § 4º-A, I, da LC nº 123/2006, exclui do regime do simples nacional o recolhimento do ICMS devido

nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiá; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de

substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação.

É incompatível com o sistema constitucional brasileiro a restrição à utilização de um direito fundamental a um tratamento tributário diferenciado destinado às microempresas e empresas de pequeno porte (previsto nos arts. 146, III, “d”, e 170, da CRFB/88), como é o caso do simples nacional instituído pela LC nº 123/2006, por atos do Chefe do Executivo, sem qualquer discussão no âmbito do Poder Legislativo.

Além disso, conforme ensinamentos de Eros Roberto Grau (2012, p. 253), a norma contida nos arts. 146, III, “d”, e 170, ambos da CRFB/88, “trata-se, formalmente, de princípio constitucional impositivo (Canotilho), já que lhe foi conferida pela Emenda Constitucional n. 6/95”. Logo, caracteriza-se como um objetivo que deve ser perseguido pelo legislador.

Assim, uma vez publicada a LC nº 123/2006 prevendo uma forma de tributação mais simples em favor das micro e pequenas empresas, e ultrapassada a questão da constitucionalidade da substituição tributária quando do julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1851 – AL, qualquer restrição ao gozo do direito fundamental em comento também deve constar expressamente de lei (federal ou estadual) formal.

Desse modo, sob qualquer ângulo que se analise a questão, não há dúvidas quanto à ilegalidade da transferência da competência estabelecida no art. 6º, da LC nº 87/1993 ao Chefe do Poder Executivo Estadual, já que se trata de matéria de reserva legal, de competência exclusiva do poder Legislativo Estadual, a qual não cabe delegação.

3 METODOLOGIA

O presente estudo foi pautado em pesquisa da legislação nacional e de todos os 26 (vinte e seis) estados e do Distrito Federal que tratam acerca da substituição tributária do ICMS.

Além disso, na pesquisa bibliográfica, foram consultadas diversas literaturas relacionadas ao objeto de estudo, tais como livros de autoria de juristas renomados e artigos publicados em revistas conceituadas.

Também foram analisados julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), a fim de identificar a posição das Cortes Superiores do Poder Judiciário brasileiro sobre a questão ora debatida.

4 CONCLUSÕES

O presente trabalho teve a finalidade de verificar a constitucionalidade da delegação da competência prevista no art. 6º, da LC nº 87/1993, ao Chefe do Poder Executivo Estadual, ou seja, se o poder conferido ao Governador de Estado para definir, por meio de Decreto, os sujeitos sobre os quais incidirão os efeitos da substituição tributária do ICMS está ou não de acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Apurou-se que o art. 150, I, da CRFB/88, combinado com os arts. 3 e 97 do CTN definem que a instituição, o aumento e os principais elementos (sujeito ativo, sujeito

passivo, base de cálculo, alíquota, entre outros) do tributo devem obrigatoriamente constar de lei formal, devidamente elaborada pelo Poder Legislativo.

Verificou-se que a substituição tributária se trata da atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido pelo contribuinte a terceiro não contribuinte, mas que se encontra ligado ao fato gerador da obrigação. Logo, é matéria de reserva legal, ante o princípio da tipicidade fechada.

Além disso, identificou-se que a previsão constitucional dos arts. 146, III, “d”, e 170, de tratamento, inclusive tributário, diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte se trata de direito fundamental, cuja implementação deve ser perseguida pelo legislador. Assim, uma vez publicada a LC nº 123/2006, qualquer restrição ao gozo dos benefícios do Simples Nacional deve constar expressamente de lei.

Portanto, outra não é a conclusão senão a de que é inconstitucional a transferência da competência para definir os sujeitos que sofrerão as consequências legais do regime do ICMS-ST ao Chefe do Executivo Estadual, já que é de competência exclusiva do Poder Legislativo Estadual e fere o princípio da tipicidade fechada.

5 REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BICHARA, Luis Gustavo A. S.; MARQUES, Thiago de Mattos. ICMS – Substituição Tributária com Antecipação do Imposto – Limites na Definição da Base de Cálculo. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 199. abril/2012. p. 74-82.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 3.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

HARADA, Kiyoshi; HARADA, Marcelo Kiyoshi. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Rideel, 2012.

_____. **ICMS**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. A Substituição Tributária no ICMS e a Questão do Preço Final. In.: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 67. abril/2001. p.57-72.

MARANCA, Alfredo Portinari; HIDALGO, Mauro. **Regulamento do Simples Nacional Comentado**. 2.ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: Comentários à Legislação Nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 20ª ed. rev. e atual, Ed. Malheiros, 2006.

MENDONÇA, Christine. **A Não-Cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

____. Estudo de Direito Comparado sobre o instituto da substituição tributária. In: SOUSA, Olga M. A. **Interesse Público**. ano 11. n.58. nov.-dez./2009. p.183-217. Belo Horizonte: Forum, 2009.

SCHOUEIRI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. vol.II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.