

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

Diego Barros de Andrade

Rio de Janeiro

2008

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS
DIEGO BARROS DE ANDRADE

Rio de Janeiro

2008

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

Diego Barros de Andrade

**Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal do
Rio de Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.**

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2008

Andrade, Diego Barros de.

Regime de substituição tributária no ICMS / Diego Barros de Andrade. – 2008.

90 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 85-90.

1. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) - monografias.

CDD 341.39632



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: ___/___/_____.

Banca Examinadora:

RESUMO

ANDRADE, D. B. **Regime de substituição tributária no ICMS**. 2008. 90 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

A Substituição Tributária (ST) é o regime pelo qual a responsabilidade pelo tributo devido em relação às operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte, tendo este direito de recomposição do valor pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador que não realizar. Significa transferir a responsabilidade pelo pagamento, por decisão de lei, de um determinado alguém (contribuinte), na tarefa de recolher o tributo, para outrem (também contribuinte) que passa a se chamar contribuinte substituto, em contraposição àquele primeiro que, doravante, denomina-se contribuinte substituído. Ou seja, o que recebe a incumbência legal de recolher o imposto em nome de outro (que por meio de desconto ou repasse é quem realmente paga o tributo), o substitui nesta função, daí os conceitos óbvios de substituto e substituído. Porém, não se pode compreender como pagamento de dívida alheia, e sim como pagamento de dívida própria, pois expressa na lei como tal. Existem na legislação do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) três espécies de substituição tributária, sendo elas: em operações concomitantes, em operações antecedentes e, em operações subseqüentes. Esta última apresenta inúmeras questões não pacificadas na doutrina, tais como: presunção/ficção do fato gerador, presunção/arbitramento da base de cálculo de cálculo, margem de valor agregado etc., que são discutidas nesta monografia, como também seus conceitos básicos e a figura do substituto tributário. A primeira parte trata do histórico do sistema de arrecadação por substituição tributária. A segunda parte analisa a substituição tributária na legislação do ICMS. A terceira parte medita sobre a natureza do substituto tributário. A quarta parte dedica-se às espécies de substituição tributária e suas peculiaridades.

Palavras-chave: Tributário; Substituição tributaria; ICMS; Substituto tributário.

ABSTRACT

ANDRADE, D. B. **Regime de substituição tributária no ICMS**. 2008. 90 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

The Tax Substitution is the scheme in which the responsibility for the overdue imposition related to the operations of merchandise transaction or provide services (ICMS) is assigned to another taxpayer, having this one the right of recomposition of the amount payed by the tax substitution corresponding to the taxable event realized by another. It means to transfer the responsibility of the payment, by a law decision, from a determined person (taxpayer), in the task of pay the tribute, to another (taxpayer likewise) that becomes to be called as substitute taxpayer, in opposition of that one who become to be called as replaced taxpayer. In other words, who receive the legal obligation to pay the tax in the place of another (who actually pay the tax trough a discount or a repass), replace he other in this function. However, it can not be understood as an alien debt payment, but an own debt payment, as it is set by the law. There is three types of tax substitution on the Brazilian Impost related to the operations of merchandise transaction or provide services of interstate and inter transportation and of communication legislation, wich are: Tax Substitution in Concomitant Operations, Backward Tax Substitution and Forward Tax Substitution. The last one presents many questions non pacified in the Brazilian doctrine, such as: presumption or fiction of the taxable event, presumption or arbitration of the tax base, value-added margin etc., that is examined on this monograph, as well examine it basic concepts and the legal nature of the figure called as taxpayer substitute. The first part refers to the history of the tax substitution collection system. The second part examines the tax substitution on the legislation of the referred impost. The third part meditates about the tax substitution legal nature. The forth part analyzes the three types of tax substitution and its peculiarities.

Key-words: Tax; Tax Substitution; ICMS; Taxpayer Substitute

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABDF – Associação Brasileira de Direito Financeiro

ADCT – Ato das Disposições Transitórias da Constituição da República Federativa do Brasil

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IBDF – Instituto Brasileiro de Direito Financeiro

RE – Recurso Extraordinário

Resp – Recurso Especial

ST – Substituição Tributária

STF – Supremo Tribunal Federal

ST_F – Substituição Tributária Para Frente

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO

No mundo Antigo, a receita pública era adquirida por extorsão, pilhagem, saque, exploração do povo inimigo, sendo esta fase chamada de parasitária. Em um momento posterior, no período medieval, o patrimônio do Estado confundia-se com o privado, ou seja, as finanças pessoais do rei eram misturadas com as do Estado, formando uma unidade. Desta forma era o Feudalismo, onde os tributos eram receita secundária e as rendas provenientes de guerras e conquistas eram as principais formas de arrecadação de verbas para o patrimônio público, além da exploração de seus bens, quando os recursos eram auferidos baseados na idéia da propriedade do domínio do senhor feudal, e no início da Idade Média as rendas decorrentes do domínio real. Nesta época não há uma cobrança de tributos ampla e os serviços públicos são ineficientes. Esta primeira fase do Estado Financeiro denomina-se Estado Patrimonial ou Dominial.

No período seguinte surge a fase regaliana da receita pública, na qual há cobrança decorrente da exploração de direitos regalianos ou de privilégios concedidos aos reis, príncipes e etc., de explorar diretamente determinados serviços ou conceder esse direito a terceiros mediante o pagamento ao Estado de determinadas contribuições que não correspondiam a tributos devido a idéia ainda presente de propriedade do senhor feudal, sendo mais parecidos com “preços” pela utilização do serviço (pedágio em pontes e estradas, por exemplo).

Com a evolução do Estado, formou-se o Estado de Polícia, correspondente à fase tributária da receita pública, onde já existe uma separação entre o patrimônio público e o privado. Aqui o Estado obtém seus recursos através da coação aos cidadãos, mediante a imposição de tributos que passam a constituir a sua fonte principal de receita pública. Nesta fase em que surge o absolutismo político (ditaduras), o Estado torna-se intervencionista e paternalista.

Atualmente, nos encontramos na fase social, em que o Estado passa a usar o tributo também com uma finalidade extrafiscal, objetivando resolver determinado problema no campo econômico, social e até mesmo político.¹ Aqui os tributos são a principal fonte de renda do Estado, que o permitem custear todo sistema de serviços públicos e amparo a população, como previdência social, construção de estradas e etc., sendo vital para o seu sucesso a eficiência da arrecadação.

É neste contexto que o legislador tenta criar institutos e formular princípios para facilitar e otimizar ao máximo a arrecadação, e ao mesmo tempo diminuir os seus custos com esta atividade, além de minimizar as evasões fiscais. Neste sentido foi criado o fenômeno da substituição tributária.

Instituído pela Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) em seu artigo 150 §7º, trazido pela emenda constitucional nº 3 de 1993, e regulado pela Lei Complementar 87/96, o instituto da Substituição Tributária visa dar ao Fisco maior praticidade e eficiência no exercício de sua atividade de arrecadação de impostos plurifásicos e facilitar a fiscalização desta, além de evitar a sonegação de tributos.

A Praticidade é um princípio geral e difuso, não encontrando formulação escrita no nosso ordenamento jurídico, mas sendo implícito e definido como a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis, adequando-se ao fato de que

¹ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro & Direito tributário**. 15 ed. atual. Com as alterações no CTN e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p.52.

muitas vezes, para tornar uma norma exequível, cômoda e viável, é necessário utilizar presunções, ficções e enumerações taxativas.

Com a adoção deste instituto, a lei pode atribuir a responsabilidade do pagamento de determinado tributo à outra pessoa, não àquela que realizou o fato gerador.

Ao se falar em substituição tributária surge de imediato, a questão da responsabilidade tributária, tanto a descrita no art. 121 quanto no art. 128 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966 (Código Tributário Nacional - CTN), segundo o qual a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo o cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Tal dispositivo guarda consonância com o disposto no artigo 121 do mesmo CTN, que ao estabelecer a sujeição passiva indireta introduz originalmente o conceito de responsável.

Tal artigo refere-se apenas a duas formas de sujeito passivo da obrigação tributária, quais sejam o contribuinte e o responsável, não se referindo à figura do substituto a qual a doutrina tenta enquadrar em uma das anteriores, havendo quem o considere como forma de responsável (sujeito passivo indireto), como Rubens Gomes de Souza², e quem o denomine “destinatário legal tributário”, sendo uma espécie de sujeição passiva direta, de acordo com Sacha Calmon Navarro Coelho³, além de outras teorias a serem abordadas ao longo deste trabalho.

A existência de diferentes posições quanto à classificação do substituto tributário, se justifica no fato de que não se poderia igualar essa figura a nenhuma das hipóteses do artigo 121, parágrafo único do CTN, revelando-se uma omissão do legislador. Se difere do contribuinte, que é aquele que tem relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador, pagando a dívida tributária própria, por fato gerador próprio; ao revés do responsável tributário, que é aquele que a lei impõe a obrigação de pagar dívida tributária de terceiros, por fato gerador alheio; enquanto que o substituto seria aquele que paga dívida tributária própria por fato gerador de terceiro, sendo o “destinatário legal tributário”, pois a lei atribui a ele o referido pagamento com o surgimento da obrigação tributária, diferentemente do responsável

² SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975 *apud* DINIZ, Pedro. ICMS do Rio de Janeiro comentado. 1. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007. p. 120.

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001 *apud* DINIZ, Pedro. ICMS do Rio de Janeiro comentado. 1. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007. p. 120.

em que a obrigação tributária surge com o um contribuinte e depois é transferida a ele por alguma hipótese legal.

Existem ainda três tipos de Substituição Tributária, sendo elas: a Para Frente, a Para Trás e a Em Operações Concomitantes.

O primeiro tipo, ao qual se dará maior enfoque nesse trabalho tendo em vista sua maior complexidade, é o que se verifica quando há presunção da ocorrência do fato gerador, havendo a arrecadação na fonte da cadeia produtiva com presunção da base de cálculo que, em outras palavras, significa a determinação do valor da operação antes mesmo de sua ocorrência. O maior foco de discussão na substituição tributária encontra-se justamente a ele atrelado visto que incide sobre a presunção da base de cálculo ser definitiva ou relativa. Melhor dizendo, caracteriza-se pela atribuição a determinado contribuinte (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante ou importador) do pagamento do valor do imposto incidente nas subseqüentes operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final. (Art. 6º, parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 87/96).

No segundo, não há que se falar em base presumida, visto que o pagamento é posterior a ocorrência do fato gerador. Nesta situação, o recolhimento se verifica na segunda etapa do ciclo econômico, pois o valor é estabelecido com o preço real e pago na operação subseqüente e posteriormente repassando-o ao Fisco. Ou seja, a lei elege o momento e o responsável pelo recolhimento do tributo devido pelos contribuintes envolvidos nas etapas anteriores. Da mesma forma, no diferimento, no momento do encerramento, se tem definido o comando de recebimento e o contribuinte responsável pela exação.

No terceiro, diverge a doutrina sobre a sua existência e aplicabilidade. Esta espécie determina a necessidade de recolhimento no instante em que ocorre o fato gerador, havendo atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte que não aquele que esteja realizando a operação ou a prestação de serviço.

Deve-se ressaltar que a arrecadação de impostos por meio da substituição tributária visa atingir os fins de praticidade e eficiência além de, principalmente, evitar a sonegação, na medida em que o fisco percebeu, como no exemplo do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que seria mais fácil atribuir a arrecadação do imposto aos poucos fabricantes que vendiam seus produtos, ao invés de atribuí-la aos milhares de fornecedores, seus reais devedores, e depois repassando ao erário, favorecendo inclusive a fiscalização.

O tema em questão tem por objetivo a análise dos principais pontos relativos à Substituição Tributária na legislação pátria, como sua origem, os princípios que regem sua

existência, suas espécies, os tipos tributos em que pode incidir e sua respectiva classificação. Ainda, alguns temas afins para possibilitar uma visualização mais clara acerca do instituto (sendo eles a pauta fiscal e a diferença entre presunção e ficção jurídica), suas características e conceitos, o sistema de alíquota, fato gerador, hipótese de incidência e base de cálculo adotada.

As divergências doutrinárias sobre aspectos inerentes ao assunto, sendo os mais relevantes relacionados a adoção de uma base de cálculo presumida definitiva ou relativa, e a antecipação do fato gerador e sua constitucionalidade, ambos inseridos na espécie de substituição tributária em operações subsequentes e as respectivas posições adotadas pelos tribunais, principalmente as do Supremo Tribunal Federal (STF), além da discussão sobre a existência da espécie de substituição tributária em operações concomitantes.

O instituto da Substituição Tributária é um dos pontos mais controvertidos no sistema tributário nacional, resultando em divergências doutrinárias, legislativas e jurisprudenciais, demonstrando sua extrema relevância.

Apesar de não consistir em inovação no ordenamento jurídico brasileiro, sua constitucionalidade é permanentemente questionada, sobre suas diversas espécies, bem como algumas características inerentes a cada uma delas. Por um longo período se discutiu a legalidade do regime de substituição tributária, pois apesar de estar genericamente prevista no art 128, CTN, o instituto não foi imediatamente regulamentado, entretanto em face da facilidade de controle e de arrecadação dos tributos que proporcionava, foi utilizada por diversas administrações fazendárias a despeito da ausência da devida normatização com base no próprio Princípio da Praticidade.

A atualidade da referida discussão pode ser identificada na propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2777/SP perante o Supremo Tribunal Federal que, ainda em julgamento, questiona um de seus pontos mais importantes qual seja a determinação da base de cálculo em uma de suas espécies mais utilizadas, que é a Progressiva.

No transcorrer da presente monografia, serão desenvolvidas questões tanto sobre os pontos pacíficos, a exemplo dos apresentados na delimitação do tema, como os mais controvertidos, sendo os que seguem.

A Classificação do Substituto Tributário como um Sujeito Passivo Direto (Contribuinte) ou Indireto (Responsável) na obrigação tributária e suas respectivas reflexões.

Diferenciação entre Tributos Diretos e Indiretos, correspondendo os primeiros àqueles em que se reúne em uma só pessoa as condições de contribuinte (relação simples em que há o sujeito ativo que recolhe o tributo – Estado – e o passivo, que deve e paga o tributo para o

sujeito ativo, como exemplo o IPTU), e os últimos, por sua vez, de maior complexidade, à relação jurídico-tributária que se estabelece entre o Estado e o sujeito passivo, em que este paga o tributo correspondente e se ressarce cobrando de terceiro através da inclusão do imposto no preço. Cumpre ressaltar ainda os Tributos Monofásicos e Plurifásicos, sendo, aqueles, os que incidem em apenas uma fase da cadeia produtiva, e estes os que incidem em mais de uma fase, existindo aqui a não-cumulatividade proibindo incidências em cascata, superpostas.

A partir dessa diferenciação e análise, será possível a identificação das hipóteses de ocorrência da Substituição Tributária, bem como da existência de relação entre Contribuinte de Fato e Contribuinte de Direito, para se saber quem arca com o ônus tributário ao se verificar a ocorrência do fato gerador.

O regime goza de peculiaridades que não permitem a sua confusão com a “Pauta Fiscal” (tema afim), assim como o diferem da adoção de uma Ficção Jurídica ou Presunção Jurídica com relação ao Fato Gerador da obrigação tributária. A análise do Fato Gerador, da Alíquota e da Base de Cálculo.

Sua origem no Direito Brasileiro; aplicabilidade dos princípios Constitucionais Tributários da Legalidade, Praticidade, Não-Cumulatividade e do Não-Confisco; suas espécies (Para Frente, Para Trás e Em Operações Concomitantes); a análise pormenorizada de sua aplicação ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e, ainda, as características e cabimento da ação de repetição de indébito por fato gerador não ocorrido ou ocorrido parcialmente (pagamento a maior).

Outro ponto relevante é a adoção do posicionamento que defenda a antecipação do fato gerador na substituição tributária para frente (subseqüente, progressiva, ultra-operante, ou por antecipação) – aquela em que se cobra tributo por fato que ainda não ocorreu - como uma Ficção Jurídica, o que tornaria, para parte da doutrina, este sistema inconstitucional por estar a lei considerando como existente fato que pode ou não ocorrer. Isto porque haveria a imposição legal de uma verdade, devendo haver pagamento com sua ocorrência ou não, o que não encontra fundamento legal no Direito Tributário Brasileiro. Em oposição, a tese da Presunção de sua ocorrência, a legitimaria por apenas “prever” o fato gerador e se respaldaria no cabimento de devolução do tributo com a sua não ocorrência.

O tópico mais controvertido a respeito da substituição tributária é em relação à definição da Base de Cálculo adotada em operações subseqüentes. Goza o tema de notável relevância visto que o Supremo Tribunal Federal (STF) ainda discute (Ação Direta de Constitucionalidade 2777/SP) se deve ser adotada uma base de cálculo Definitiva, ou seja,

não cabendo ação de repetição de indébito por tributo pago a maior, ou relativa, em que se compara a base utilizada na hora da cobrança do imposto com aquela do momento da operação, devolvendo-se ao contribuinte a diferença. Quanto a isso, afirmam alguns autores que a adoção da Base de Cálculo definitiva feriria o Princípio da Capacidade Contributiva, além de possuir efeito confiscatório, tendo em vista que o Fisco estaria recolhendo mais do que lhe é devido. Contudo, não são esses os argumentos apoiados pelo STF, que, declinando-se sobre a tese oposta, é favorável à Praticidade Tributária e teme que a adoção de uma Base de Cálculo relativa possa trazer insegurança jurídica, resultando em enormes perdas ao erário, contrastando com a definitiva que, a seu ver, impossibilitaria esses problemas.

Através da escolha da Substituição Tributária enquanto tema da presente monografia, objetiva-se a análise dos diferentes posicionamentos doutrinários baseados nos muitos pontos controvertidos que permeiam o assunto, a identificação de possíveis fragilidades nos argumentos apresentados visando a verificação das mais notáveis reflexões na ordem jurídica, econômica e social que decorreriam da adesão a um posicionamento em específico bem como a apresentação de críticas com fundamentos teóricos e de acordo com a legislação vigente além do evidenciamento das posições doutrinárias e jurisprudenciais que corroboram com a linha doutrinária a qual se pretende aderir.

Outra finalidade é explicitar o tema em questão de forma a evidenciar, de acordo com a jurisprudência e a doutrina dominante, as características a ele inerentes assim como conceituar os termos técnicos a ele relacionados e que são de suma importância para a compreensão do instituto, bem como suprir questionamentos levantados e superados por aqueles.

2 HISTÓRICO

Embora a Substituição Tributária tenha nascido no Brasil há apenas quarenta anos, aproximadamente, juntamente com o Código Tributário Nacional, a sua origem no direito internacional é bem mais antiga. Segundo Hamilton Dias de Souza “Trata-se de mecanismo de origem antiga, remontando ao sistema impositivo vigente na Europa no fim do século XVIII, adotado pelos entes tributantes como forma de alargar a sujeição passiva tributária, e cuja utilização foi sempre justificada pelos doutrinadores”⁴.

No Brasil, a Substituição Tributária inicia a sua jornada em 1966 com o nascimento do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66). Em seu artigo 58, §2º, II, já revogado, o Código dispunha:

§2º- a lei pode atribuir a condição de responsável.

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele

⁴ SOUZA, Hamilton Dias. ICMS – Substituição tributária. **Revista dialética de direito tributário nº 12**. Dialética, 1996. p. 16.

remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.⁵

Posteriormente, com o advento do Ato Complementar, nº 34, de 1967, a redação deste inciso foi modificada, sendo adicionadas duas alíneas que foram novamente modificadas pelo Decreto-Lei nº 406, de 1968, em seu artigo 13.

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo:

- a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.
- b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o art. 46, nos demais *casos*.

Com a Lei Complementar nº 44 de 1983, acrescentando parágrafos do Decreto-lei nº 406, de 1968 (2º, 3º e 6º), a redação foi tomando a sua forma completa:

Art.2º(...)

§ 9º Quando for atribuída a condição de responsável ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será:

- a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;
- b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

§ 10 Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea "a" do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no parágrafo 6º do artigo 23 da Constituição Federal.

Art.3º(...)

§ 7º A lei estadual poderá estabelecer que o montante devido pelo contribuinte, em determinado período, seja calculado com base em valor fixado por estimativa, garantida, ao final do período, a complementação ou a restituição em moeda ou sob a forma de utilização como crédito fiscal, em relação, respectivamente, às quantias pagas com insuficiência ou em excesso.

Art.6º(...)

§ 3º A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;
- d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos

⁵ Lei n.º 5.172/66, art. 58, §2º. Código Tributário Nacional.

em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.⁶

A Constituição de 1988 abrigou o instituto da substituição tributária em seu artigo 155, § 2º, XII, b, tendo o Convênio ICM nº 66/88, com força de lei complementar à vista do artigo 34 § 8º, do ADCT, incluindo em seu texto normativo normas da Lei Complementar nº 44 de 1983. Referido convênio assegurou aos Estados a possibilidade de exigência do pagamento antecipado do tributo por substituição tributária progressiva

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

§ 3º Os Estados poderão exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte.

[...]

Art. 15 Na hipótese do parágrafo 3º do artigo 2º, a base de cálculo do imposto é o valor da mercadoria ou da prestação, acrescido de percentual de margem de lucro, aplicando-se a regra do artigo 17.

[...]

Art. 17 Na hipótese do inciso II do artigo 25, a base de cálculo do imposto é o preço máximo, ou único, de venda do contribuinte substituído, fixado pelo fabricante ou pela autoridade competente, ou, na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a fretes e carretos, seguros, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido de percentual de margem de lucro fixado pela legislação.

7

O parágrafo sétimo do artigo 150 da Constituição Federal foi acrescido através da Emenda Constitucional nº 3, de 1993:

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.⁸

Tal parágrafo, como se pode observar nos dizeres do ministro Ilmar Galvão no julgamento da Ação direta de Constitucionalidade nº 1851 Alagoas, não criou a substituição tributária para frente, mas inovou o regime inserindo o “fato gerador presumido” e a “garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo recolhido caso não se verifique o fato presumido”.

Por fim, com a aprovação da Lei Complementar nº 87, de 1996, conhecida como Lei Kandir, que em seus artigos 5º a 10 procedeu com regulamentação das três modalidades existentes de substituição tributária, ratificou-se ainda mais o instituto no ordenamento jurídico tributário.

⁶ Lei Complementar n.º 44/83.

⁷ Loc.cit.

⁸ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 150, § 7º.

O regime de Substituição Tributária foi primeiramente recepcionado pelas legislações dos Estados do Nordeste e do Norte. O objetivo primordial foi o de garantir a arrecadação do ICMS incidente sobre determinados produtos de difícil fiscalização, evitando a sonegação. Isso se deu devido ao fato de estes produtos caracterizarem concentração de fabricantes e de atacadistas, com comercialização pulverizada. Gradualmente, o regime foi se estendendo a outros produtos e hoje, alcança praticamente a sua totalidade.

Pode-se citar, ainda, o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em 2002, da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 1851 Alagoas, proposta em 1998, em que se afirmou a constitucionalidade da cláusula segunda do convênio 13/97, que proíbe a restituição do ICMS pago a maior, como se vê

Cláusula segunda Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.⁹

Em 8 de maio de 2002, o STF adotou o argumento do Ministro Ilmar Galvão, relator do caso em questão, ao dizer que, por meio da presunção de valores, a finalidade da substituição tributária é a de tornar viável o sistema de arrecadação do ICMS já que haveria enorme dificuldade se fosse necessário considerar o valor real de cada operação realizada por inúmeros contribuintes. Desta forma, o cálculo do ICMS antecipado é feito sobre um valor arbitrariamente estipulado pelas autoridades fazendárias, somente surgindo o direito à restituição quando o fato gerador presumido não se realizar.

Além disso, no mesmo julgamento, foram declarados inconstitucionais os dispositivos do decreto 37.406/98 que vinculavam o gozo de benefícios à não interposição de ação ou recurso contra a sistemática da substituição tributária.

Art. 1º - Passa a vigorar com as seguintes modificações o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 35245, de 26 de dezembro de 1991.

Art. 498 – [...]

§ 1º - A base de cálculo prevista neste artigo, bem como a relativa à operação própria efetuada pelo sujeito passivo por substituição, nas operações internas e de importação, fica reduzida, de 1º de janeiro a 30 de junho de 1998, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 12% (doze por cento).

[...]

§ 5º - O benefício contido no § 1º é opcional, ficando condicionado à manifestação expressa, do contribuinte substituído, pela adoção do regime de substituição tributária, mediante a celebração de Termo de Acordo em Regime Especial com o Fisco, instrumento que estabelecerá as condições para operacionalização dessa sistemática de tributação, especialmente quanto à fixação de cálculo.

⁹ Convênio 13/97, cláusula segunda.

§ 6º - Para fins de habilitar-se à fruição do benefício de que trata o § 1º, deverá ainda o contribuinte substituído atender cumulativamente às seguintes condições:

I - não tenha ajuizado ação contra a sistemática de substituição tributária, ou, caso tenha promovido qualquer ação nesse sentido, abdique expressamente, pela desistência homologada judicialmente, comprometendo-se a não intentar nova demanda com o mesmo objetivo;

II - não tenha protocolizado, na instância administrativa ou na judicial, pedido de devolução do ICMS decorrente da diferença do preço praticado em relação ao valor que serviu de base de cálculo para a substituição tributária, ou, caso tenha pedido de tal natureza em tramitação administrativa ou judicial, desista expressamente da solicitação, comprometendo-se a não pleitear qualquer devolução do tributo em virtude da referida diferença;

III - não tenha lançado, na conta-corrente do ICMS, créditos que tenham como origem a diferença a que se refere o inciso II, ou caso tenha promovido tais lançamentos, proceda ao estorno, ou recolha de imediato o montante pertinente aos créditos assim apropriados.

§ 7º - Perderá o benefício previsto no § 1º o contribuinte que vier a descumprir o compromisso firmado em qualquer dos incisos do parágrafo anterior, obrigando-se ao recolhimento imediato do tributo relativo à diferença decorrente da aplicação da sistemática normal de tributação, em cotejo com o regime de tributação com base de cálculo reduzida.¹⁰

Por fim, temos a proposição da ADI 2777 São Paulo, ainda não julgada, onde se discute a possibilidade de devolução do tributo recolhido a maior no sistema de substituição tributária, em virtude da criação de dispositivos neste sentido na legislação daquele estado, por meio da modificação da lei 6374/89, pela lei 9176/95, nos seguintes termos

Artigo 3º - Fica acrescentado ao Capítulo III da Lei 6.374, de 1º de março de 1989, a seção III "Das Disposições Gerais Relativas à Sujeição Passiva por Substituição em Relação às Subseqüentes Operações" (artigos 66-A a 66-G):
"Seção III

Das Disposições Gerais Relativas à Sujeição Passiva por Substituição em Relação às Subseqüentes Operações

Artigo 66-A - A sujeição passiva por substituição em relação às operações subseqüentes compreende, também, o transporte efetuado por terceiros, desde que o respectivo esteja incluído na base de cálculo.

Parágrafo único - O disposto neste artigo não se aplica às operações interestaduais em que o tomador do serviço de transporte seja destinatário da mercadoria.

Artigo 66-B - Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:

I - caso não se efetive o fato gerador presumido na sujeição passiva;

II - caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.

§ 1º - O pedido de restituição, sem prejuízo de outras provas exigidas pelo fisco, será instruído com cópia da documentação fiscal da operação ou prestação realizada, que comprove o direito à restituição.

§ 2º - O Poder Executivo disporá sobre os pedidos de restituição que serão processados prioritariamente, quer quanto à sua instrução, quer quanto à sua apreciação, podendo, também, prever outras formas para devolução do valor, desde que adotadas para opção de contribuinte.

¹⁰ Decreto 37.406/98, art. 1º.

Artigo 66-C - A sujeição passiva por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte pela liquidação total do crédito tributário, observado o procedimento em regulamento, sem prejuízo da penalidade cabível por falta de pagamento do imposto.

Artigo 66-D - O imposto devido por substituição tributária:

I - será calculado mediante aplicação da alíquota interna;

II - corresponderá à diferença a maior entre o imposto devido pela operação ou prestação do contribuinte e aquela devido pela operação ou prestação própria do responsável.

Artigo 66-E - Em relação ao imposto devido por substituição tributária, aproveita ao responsável tributário o regime jurídico aplicável ao substituto, no que concerne a isenções, alíquota e base de cálculo.

Artigo 66-F - Na regulamentação do regime jurídico-tributário de sujeição passiva por substituição com retenção do imposto, o Poder Executivo, além das demais normas, que não poderão ampliar a aplicação do regime, disporá sobre:

I - hipóteses de sua não aplicação, total ou parcial, inclusive em relação a determinada saída do sujeito passivo por substituição;

II - suspensão de sua aplicação, no todo ou em relação a contribuinte substituto que descumprir as obrigações da legislação;

III - momento da retenção do imposto;

IV - redução do percentual da margem do lucro a que se refere o artigo 28, quando constatada que a margem efetivamente praticada é inferior à prevista.¹¹

Sendo assim, resta evidenciado que tais artigos contrariam àquela posição adotada pelo STF na ADI n° 1851 Alagoas, sendo então motivo de nova ação, proposta pelo próprio governador de São Paulo. Mais adiante será feita nova abordagem do assunto, tendo por enfoque principal o conteúdo da decisão proferida na primeira ação e os votos até então proferidos nesta última.

Percebe-se, no decorrer desse breve histórico, que o instituto da substituição tributária não é recente e é objeto de constantes modificações. Assim, o assunto ainda não se encontra pacificado sendo pauta de inúmeras discussões, inclusive no STF.

¹¹ Lei 9.176/95, art. 3°.

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEGISLAÇÃO DO ICMS

Neste capítulo abordar-se-á os dispositivos que regulam o instituto da substituição tributária em relação ao imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), para depois se analisar de forma mais minuciosa alguns de seus elementos.

3.1 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

3.1.1 Legislação em vigor

A Carta Magna prevendo o regime de substituição tributária atribuiu competência à lei complementar para regular esse regime, conforme o art. 155, § 2º, XII, b. Atualmente, o

regime de substituição tributária em relação ao ICMS vem regulado especificamente na Lei Complementar nº 87/96. Esta norma jurídica, em seu art. 6º, autoriza os Estados e o Distrito Federal a atribuírem à terceira pessoa a responsabilidade de pagar o tributo:

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

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

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)¹²

O legislador estadual não poderá inovar, devendo ficar adstrito à regra matriz do instituto. Assim, as leis instituidoras do ICMS de cada Estado e do Distrito Federal trazem dispositivos que tratam da substituição tributária. Importante ressaltar que se deve interpretar este dispositivo no sentido de que para a utilização do sistema de arrecadação em tela é exigida dos Estados a edição de lei estadual versando sobre a matéria. Desta forma, proíbe também que seja regulada por outras espécies normativas.¹³

A legislação do rio de janeiro, por exemplo, disciplina o regime da substituição tributária através da Lei 2.657/96, modificada recentemente pela Lei 5.171/07:

Art. 21 - A qualidade de contribuinte substituto, responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, poderá ser atribuída, nas hipóteses e condições definidas pela legislação tributária:

I - ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido em operações anteriores;

II - ao produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, importador, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes;

III - ao depositário, a qualquer título, em relação à mercadoria depositada por contribuinte;

IV - ao remetente, pelo pagamento do imposto devido em decorrência da diferença entre a alíquota interna e interestadual, em operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens para uso, consumo ou ativo permanente, a destinatário contribuinte localizado neste Estado;

V - ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

VI - ao adquirente ou destinatário da mercadoria, pelo pagamento do imposto em operações antecedentes ou subseqüentes.

§ 1º - Caso o contribuinte substituto remetente esteja localizado em outra unidade federada, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do

¹² Lei Complementar 87/96.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (antecipação do fato gerador)**. 2ªed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 95.

imposto dependerá da celebração de acordo entre o Estado do Rio de Janeiro e a unidade federada de origem da mercadoria.

§ 2º - Sem prejuízo das penalidades cabíveis, poderá perder a qualidade de contribuinte substituto aquele que reiteradamente descumprir a legislação, cabendo a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao contribuinte adquirente ou destinatário da mercadoria.

§ 3º - No caso do § 2º, poderá ser exigido o pagamento do imposto devido em relação a cada operação por ocasião da saída da mercadoria do estabelecimento do remetente, devendo uma via do comprovante do pagamento acompanhar o transporte da mercadoria.

§ 4º - Na ausência de acordo entre o Estado do Rio de Janeiro e as demais unidades federadas, fica o Poder Executivo autorizado a celebrar Termo de Acordo com contribuinte localizado em outra unidade da Federação para que este assuma a qualidade de contribuinte substituto prevista neste artigo.¹⁴

Deve-se ressaltar que a lei estadual está livre para regular dentro dos termos da Constituição e da lei complementar 87/96, como pode ser observado nos dispositivos da lei do Estado do Rio de Janeiro, logo não podendo conceder benefícios dentro do sistema. Tanto é que até mesmo o sistema de restituição de tributo pago a maior, não previsto na citada lei complementar, estabelecido na legislação paulista (art. 66-B, II, lei 6.374/89, inserido pela lei 9.176/95) está sendo alvo da ADI 2777/SP por ser considerada por alguns como espécie de benefício fiscal.

Artigo 66-B - Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária: (Acrescentado pelo art. 3º da Lei nº 9.176, de 02-10-95 - DOE 03-10-95)

I - caso não se efetive o fato gerador presumido na sujeição passiva;

II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.

¹⁵(grifo nosso)

3.1.2 Espécies de Substituição Tributária no ICMS

3.1.2.1 *Sobre Mercadorias*

Quando aplicada em operações relativas a mercadorias, o local da operação para fins de cobrança do imposto é

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

¹⁴ Lei 2.657/96, Rio de Janeiro.

¹⁵ Lei 6.374/89, São Paulo.

- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;
- h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos.¹⁶

3.1.2.1.1 Operações anteriores

Nesta hipótese de substituição tributária, a legislação atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em relação às operações anteriores. A lei elege o momento e o responsável pelo recolhimento do tributo dos contribuintes envolvidos nas etapas anteriores, o adquirente ou recebedor do produto como é o caso do diferimento, que tem definidos no momento do encerramento, o comando de recolhimento e o contribuinte responsável pela exação.

3.1.2.1.2 Operações subseqüentes

A ST em relação às operações subseqüentes caracteriza-se pela atribuição a determinado contribuinte (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante ou importador) pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas subseqüentes operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final. (Art. 6º, parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 87/96).

3.1.2.1.3 Operações concomitantes

Esta espécie de Substituição Tributária caracteriza-se pela determinação da necessidade de recolhimento no instante em que ocorre o fato gerador. Nesta espécie se encontra a Substituição Tributária dos serviços de transportes de cargas como, por exemplo,

¹⁶ Lei Complementar 87/96, art. 11, I.

no caso da substituição tributária do serviço de transporte iniciado no Paraná para o contribuinte paranaense contratante (eleito substituto) de autônomos e não inscritos.

3.1.2.2 *Sobre serviço de transportes*

O ICMS sobre o serviço de transporte é devido ao local do início da prestação. Considerando este fato, as Unidades da Federação, por intermédio do Convênio ICMS nº 25/90, estabeleceram que, por ocasião da prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra Unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido poderá ser atribuída:

- a) ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS;
- b) ao destinatário da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS, na prestação interna;
- c) ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica.

3.1.3 Contribuintes

Estabelece o parágrafo primeiro do artigo 9º da lei complementar 87/96

Art. 9º [...]

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.¹⁷

3.1.3.1 *Contribuinte Substituto*

É o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive do valor decorrente da

¹⁷ Lei Complementar n.º 87/96.

diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final. Em regra geral será o fabricante ou importador no que se refere às operações subseqüentes.

3.1.3.2 *Contribuinte Substituído*

É aquele que tem o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços pagos pelo contribuinte substituto.

3.1.3.3 *Responsável*

O contribuinte que receber, de dentro ou de fora do Estado, mercadoria sujeita à substituição tributária, sem que tenha sido feita a retenção total na operação anterior, fica solidariamente responsável pelo recolhimento do imposto que deveria ter sido retido. Ou seja, o substituto se torna solidariamente responsável pelo tributo devido pelo contribuinte substituído.

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:

- a) da entrada ou recebimento da mercadoria ou serviço;
- b) da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não-tributada;
- c) ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

3.1.4 Quando se aplica

O regime da sujeição passiva por substituição tributária aplica-se nas operações internas e interestaduais em relação às operações subseqüentes a serem realizadas pelos contribuintes substituídos. Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado¹⁸.

Ressalte-se que, nas operações interestaduais, em relação a algumas mercadorias, a sujeição ocorre, também, quanto às entradas para uso e consumo ou ativo imobilizado desde

¹⁸ Lei Complementar 87/96, arts. 6º e 7º.

que o destinatário das mercadorias seja contribuinte do ICMS e nestes casos não incidirá na operação a margem presumida, pré-definida pelo Governo, na base de cálculo do regime da substituição tributária.¹⁹

3.1.5 Quando não se aplica

Os casos em que não se aplica a Substituição Tributária devem ser estabelecidos na legislação de cada Estado, não dispondo a Lei Complementar 87/96 sobre o assunto. Dá-se como exemplo²⁰:

- a) às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria. Por exemplo, a saída de fabricante de lâmpada para outra indústria de lâmpada;
- b) às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa;
- c) à operação que destinar mercadoria para utilização em processo de industrialização.

3.1.6 Mercadorias sujeitas

As mercadorias sujeitas ao sistema de substituição tributária devem ser estabelecidas em lei de cada Estado (parágrafo 2º do art. 6º da Lei Complementar 87/96). Esta é uma exigência daquele parágrafo, pois ao dizer que deve ser estabelecida por lei não só obriga a todos os estados que quiserem adotar o instituto a editar leis para sua regulação dentro do permitido por aquela lei complementar, como também proíbe a sua adoção por outras espécies normativas. Segundo Marco Aurélio Greco

[...] a especificação das mercadorias não pode ser realizada por ato infralegal nem por convênio; é tarefa da lei ordinária de cada Estado. Prever um certo tipo de mercadoria significa adotar critérios objetivos que conduzam a ele, e só a ele; para este fim, a previsão pode se dar mediante indicação nominal da mercadoria (por exemplo, sorvete, cimento, automóvel etc.) ou mediante a especificação das características objetivas que o identifiquem. Não me parece que previsões genéricas (de classes de produtos) atendam à exigência da lei complementar (por exemplo, produtos supérfluos ou veículos, sem maiores especificações).

Tem sido reiteradamente afirmado que o fio condutor, e razão justificadora, da antecipação/substituição é a identificação do ciclo econômico daquela

¹⁹ Lei Complementar 87/96, art. 9º, § 2º.

²⁰ Lei 2.657/96, art. 29, Rio de Janeiro.

mercadoria; além disso, é a partir do exame fático deste ciclo e suas características que será possível identificar as pessoas a quem poderá ser atribuída a responsabilidade e dele resultará a definição do montante a ser considerado para fins de cobrança antecipada etc. Portanto, a lei deve conter a enumeração específica das mercadorias, e não conceitos genéricos que englobem mercadorias diferentes (por exemplo, “gêneros de primeira necessidade”). Esta exigência é de rigor, pois só em relação às mercadorias previstas é que poderá ser instituída a figura; admitir conceitos abrangentes e imprecisos seria esvaziar o preceito complementar e reduzir a garantia do contribuinte, nele consagrada.

Para fins desta previsão, no entanto, quando se tratar de produto de alto caráter técnico não vejo violação ao dispositivo na utilização, pela lei estadual, do critério consistente na indicação de códigos da *Nomenclatura de Mercadorias*, que muitas vezes são instrumento mais preciso de descrição do produto do que sua mera denominação corrente. Nesta hipótese, o problema que surge é o de que a lei estadual, por se apoiar em *Nomenclatura* editada pela União, ficaria sujeita a ter seu conteúdo comprometido sempre que houvesse alguma alteração do código adotado, ensejando delicados problemas de conexão entre os dispositivos legais, para fins de aferição do seu real conteúdo perceptivo. Ilegalidade nesta forma de especificar as mercadorias, porém, não me parece existir.²¹

Dá-se toda razão ao autor ao teorizar sobre exigência de enumeração das mercadorias abrangidas pela lei estadual, além disso, deve-se realmente ter cuidado ao afirmar a solução de acompanhar a indicação de códigos da *Nomenclatura de Mercadorias*, pois esta é determinada de acordo com padrões internacionais, com especificações de cada bloco econômico internacional, adotando o Brasil o padrão do MERCOSUL. Logo seria no mínimo inconveniente ter a lei estadual que ser modificada cada vez que se alterasse os códigos de nomenclatura previstos no Sistema Harmônico Universal de nomenclatura, mesmo com o fato deste não ser tão freqüentemente modificado.

3.1.7 Base de cálculo

Não será discutido aqui sobre a questão da possibilidade de relativização da base de cálculo na substituição tributária para frente, pois devido à relevância deste assunto, será tratado em tópico especial. Neste ponto nos atemos a expor os dispositivos e o regramento acerca do assunto.

A Lei Complementar nº 87/96 em seu artigo 8º, ao tratar do regime de sujeição passiva por substituição, determina que a base de cálculo será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (margem de lucro). Esse percentual é estabelecido em cada caso

²¹ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 102-103.

de acordo com as peculiaridades de cada mercadoria. Ou seja, Base de Cálculo = (Valor mercadoria + frete + IPI + outras despesas) x margem de lucro.

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

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações 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, do bem ou do serviço; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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 praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

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

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)²²

No surgimento de fatos geradores antecedentes e concomitantes, a base de cálculo da substituição tributária será espelhada pelos valores financeiros desembolsados na operação ou prestação, seja pelo substituído ou pelo substituto tributário.

²² Lei Complementar 87/96.

Quanto às operações ou prestações antecedentes, a legislação define dois momentos distintos para a obrigação do recolhimento do ICMS na substituição tributária, sendo elas: a entrada da mercadoria no estabelecimento, isto quer dizer que o adquirente é o substituto tributário; na saída da mercadoria do estabelecimento, surgindo, assim, a figura do diferimento do imposto. Desta forma, há um só recolhimento albergando as duas hipóteses de incidência, e será pago o imposto não recolhido na cadeia tributária anterior que foi diferida, e o imposto relativo a operação realizada pelo próprio contribuinte substituto e ainda na impossibilidade das duas situações anteriores o imposto será pago em qualquer saída ou evento.

3.1.8 Margem de valor agregado

A margem de valor agregado na substituição tributária para frente será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. A mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a margem de valor agregado estabelecida em Convênio ou Protocolo. Aqui se situa novamente a figura já analisada da base de cálculo presumida, no caso da substituição tributária progressiva, não cabendo nova discussão.

Para Marco Aurélio Greco, em relação a ST_F, o art. 8º, inciso II, da Lei Complementar 87/96

[...] dá um conceito abrangente de margem, no sentido de que não é apenas um percentual a ser acrescentado ao preço mais seguro, frete etc. O conceito de margem que se extrai da lei complementar é um conceito mais amplo, consistente na diferença entre o valor da operação do substituto (e verbas enumeradas na lei) e a realizada na ponta do consumo. Este conceito é compatível com a figura, pois o interesse arrecadatário do Fisco é o de receber o ICMS sobre o ciclo econômico inteiro – portanto, sobre o preço de ponta, na última operação realizada com aquela mercadoria, a consumidor final. É este o preço que vai definir o interesse arrecadatário do Estado.

Os §§ 2º e 3º do art. 8º contêm duas regras claras a este respeito. O § 2º estabelece em caráter imperativo (“é”), de modo que, havendo preço fixado por órgão público, somente este poderá ser adotado para fins de substituição. [...]

[...] O § 3º, por outro lado, é mais flexível, deixando a critério do legislador estadual (“poderá”) a decisão quanto a adotar, ou não, o preço final sugerido pelo fabricante ou importador como base de cálculo da substituição.

Por outro lado, quando a lei se refere à margem ela o faz utilizando a expressão “margem de valor agregado”, “inclusive lucro”. [...] De fato, é da substância econômica do imposto buscar alcançar o calor agregado em cada etapa do ciclo econômico. Porém, a dimensão da agregação feita não

corresponde tecnicamente ao lucro da empresa. “Lucro” é resultado final depois de computados todos o elementos ativos e passivos. O ICMS não é imposto que deve onerar “lucro”; a realidade indicadora de capacidade contributiva é o binômio formado pelo consumo resultante de um processo de produção e circulação de riqueza. Pretender que o ICMS atinja o “lucro” será provocar uma inconstitucionalidade por invasão da competência constitucional reservada à União para instituir o imposto sobre a renda e mesmo a contribuição social sobre lucro.

Ou seja, para fins de definir a base de cálculo do ICMS na antecipação/substituição tributária a Lei Complementar 87, de 1996, prevê seja computada a margem de valor agregado, da qual pode resultar a apuração de um lucro pelo substituído. Alerta-se para o fato de que a expressão “inclusive lucro” é meramente didática, no sentido de apontar para a circunstância de que a margem não se confunde com o lucro; mas não é uma autorização para o legislador estadual adicionar outros montantes como se fossem “lucros possíveis” ou “lucros que o contribuinte poderia ter auferido”, com isto inchando a base de cálculo e tornando-a superior ao valor que é praticado a consumidor final. Se o substituído vender efetivamente a mercadoria “sem lucro” e, por vezes, em razão de circunstâncias de mercado, até com prejuízo, a letra “c”, ora comentada, não é autorização para que o legislador arbitre um lucro e cobre ICMS sobre valor inexistente.²³ (grifo nosso)

Assim, a margem de valor agregado não só é um percentual aplicado em cada etapa, sendo ela a diferença entre o preço praticado na ponta do ciclo econômico e o valor da operação própria (o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário) acrescido das demais despesas (o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço), somado à “a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes”, representantes de uma ou mais etapas do ciclo econômico, podendo corresponder esta a tanto um percentual (que, aplicado, leve ao preço na ponta do ciclo) como por um valor em dinheiro.²⁴

3.1.9 Dependência de Convênio e Aplicação

A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

O contribuinte substituto para cálculo e recolhimento do ICMS da substituição tributária observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria. Exemplo: empresa situada no estado do PR, remetendo mercadorias sujeitas à substituição tributária para SP, deverá observar às disposições da legislação paulista, no que se refere à alí-

²³ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 110-112.

²⁴ Ibid. p. 110-111.

quota, base de cálculo, margem de valor agregado e demais normas aplicáveis ao recolhimento do ICMS da substituição tributária.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.²⁵

3.1.10 Forma de cálculo

Em relação ao aspecto quantitativo do fato gerador do ICMS, a base de cálculo do imposto e a alíquota da operação determinarão o valor do débito de ICMS.

Por se tratar de imposto, a base de cálculo, por força do art. 146, III, a, da CF, há de estar prevista em lei complementar. Os arts. 8º a 13 da Lei Complementar nº. 87/96 apontam qual deve ser, em cada uma das situações, a base de cálculo do imposto, podendo ser resumida de forma geral pelo valor da operação ou do preço do serviço.

Nas espécies de substituição tributária em operações concomitantes ou anteriores o cálculo é feito simplesmente com a aplicação da alíquota no preço de venda ou serviço, ficando o valor do tributo devido retido com o substituto tributário.

Na substituição tributária em operações subseqüentes, como o contribuinte substituto pratica o fato gerador ao promover a saída das mercadorias de seu estabelecimento e, pela sistemática do regime, paga o ICMS em relação aos fatos geradores futuros praticados pelos contribuintes substituídos, sabemos que este terá:

- a) o ICMS da operação própria;
- b) o ICMS das operações subseqüentes.

Considera-se, para fins de exemplificação, os ensinamentos do ministro do STF Gilmar Mendes, em voto proferido na ADI 2777/SP, disponibilizando as tabelas elaboradas por este nos anexos “I”, “II” e “III” desta monografia, que englobam não só a situação abaixo

²⁵ Lei Complementar 87/96.

exemplificada, como também a hipótese de não aplicação da substituição tributária, para maior compreensão do funcionamento do instituto em estudo.

Primeiro, fixa-se a base de cálculo correspondente ao valor total presumido da operação final:

$$V_{op} = 100$$

$$V_D = 20$$

$$V_{AG+L} = \underline{280} \quad \mathbf{400} \quad (26)$$

Após, aplica-se a alíquota correspondente à operação final:

$$10\% \text{ s/}400 = \mathbf{40}$$

Do valor daí resultante (40), abate-se o valor do imposto devido pela operação própria (10% s/ 100 = **10**).

Tem-se, assim, o imposto a ser pago por **ST_F**:

$$40$$

$$\underline{-10}$$

$$\mathbf{30}$$

Vejamos como isso tudo é lançado na Nota Fiscal:

(1) o valor da operação própria:

Valor total do produto = 100,00

(2) o valor do ICMS devido pela operação própria:

ICMS da operação própria = 10,00

(3) o valor da base de cálculo devido pela Substituição:

Valor ICMS **ST_F** = 30,00

Por fim, na Nota Fiscal é lançado o valor total da operação que corresponde à soma do valor da operação própria com o valor do ICMS em **ST_F**:

Valor da operação própria = 100,00

Valor do ICMS em **ST_F** = + 30,00

Valor total da Nota = **130,00**

Na **ST_F**, a compensação dá-se entre o valor do tributo que decorrerá da operação final presumida e o valor do tributo devida pela operação inicial:

ICMS pela operação final = 40,00 (10% s/ 400,00)

ICMS pela operação própria = - 10,00

ICMS pela **ST_F** = 30,00 ²⁷

Ou seja, primeiro se presume o valor da operação final, aplica-se a alíquota correspondente à operação final. Calcula-se o valor devido pela operação própria e por fim o abate do valor devido pela operação total, sendo o resultado o valor devido pela substituição tributária.

²⁶ Onde: V_{op} = valor da operação própria

V_D = valores diversos (seguro, frete, etc.);

V_{AG+L} = margem de valor agregado, inclusive lucro. ADI 2777/SP

²⁷ ADI 2777/SP

4 SUJEIÇÃO PASSIVA NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Verificando-se a ocorrência do fato gerador descrito na hipótese de incidência prevista na lei, surge a obrigação tributária; dever do sujeito passivo de pagar o tributo devido ao sujeito ativo (pessoa jurídica de Direito Público titular da competência para exigir o seu cumprimento – art. 119 do CTN).

O art. 121 juntamente com o art 128 do CTN definem as espécies de sujeição passiva:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

[...]

Art. 128. 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.²⁸

²⁸ Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional.

Logo, pode-se perceber que o CTN prevê apenas duas formas discrepantes de sujeição passiva, sendo elas o contribuinte (sujeição passiva direta) e o responsável (sujeição passiva indireta).

4.1 Sujeito Passivo Direto ou Contribuinte

Aliomar Baleeiro define contribuinte da seguinte forma:

O contribuinte caracteriza-se pela relação pessoal e direta com o fato gerador: quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou o fato previsto na lei. Por exemplo, quem importa ou exporta a mercadoria; quem emite o título; quem é proprietário, foreiro ou possuidor do imóvel ou quem o herda etc.²⁹

Oportuno se faz o momento para definir dois tipos de contribuintes diferenciados pela doutrina. Como a substituição tributária, conforme já foi comentado, incide sobre os tributos ditos “indiretos”, surge a figura do contribuinte de direito (*de iure*) e do contribuinte de fato (*de facto*).

Mas antes disso, cumpre ressaltar, quanto àquela classificação de tributo “indireto”, a posição do ilustre tributarista Hugo Machado de Brito:

A classificação dos tributos em diretos e indiretos não tem, pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. É que não existe critério capaz de determinar quando um tributo tem o ônus transferido a terceiro, e quando é o mesmo suportado pelo próprio contribuinte. O imposto de renda, por exemplo, é classificado como imposto direto; entretanto, sabe-se que nem sempre seu ônus é suportado pelo contribuinte. O mesmo acontece com o IPTU, que em se tratando de imóvel alugado é quase sempre transferido para o inquilino³⁰.

Neste sentido, pode-se dizer que no exercício de atividade empresarial todos os encargos tributários, como a contribuição à previdência do empregador sobre salários dos empregados envolvidos diretamente na prestação de um serviço, que acabam sendo incluídos no preço e conseqüentemente suportados pelo consumidor final, poderiam ser confundidos com os tributos “indiretos”, que são os que incidem diretamente no consumo. Observa-se que essa posição minoritária também é apoiada por Alfredo Augusto Becker, que sustenta: “[...] todos os tributos repercutem. Noutras palavras, os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social”.³¹

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2008. Capítulo IV, seção 1, p. 721.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. p.227.

³¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo : Lejus, 1998.

Apesar do exposto pelos supra citados autores, a classificação dos tributos em direto e indireto é a adotada pela doutrina majoritária, inclusive pelo STF, conforme se pode apurar na Súmula 71: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto” (observa-se que tal súmula foi esclarecida pela de nº 546).

Voltando à questão principal, segundo Alfredo Augusto Becker, contribuinte de fato seria aquele que arca com o ônus do tributo, mesmo não sendo parte legítima para tal. Já o contribuinte de direito é aquele que está na lei como sujeito passivo, ou seja, quem deveria sofrer o encargo, mas que, na verdade, apenas o recolhe e entrega ao sujeito ativo, havendo repasse total de seu ônus, ou ainda aquele a quem a lei escolheu como sujeito passivo, neste caso o substituto. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres

Contribuinte de direito é o *solvens*, a pessoa que, realizando a situação que constitui o fato gerador, fica obrigada ao pagamento do tributo. O contribuinte de direito tem simultaneamente o débito (*Shuld*) e a responsabilidade (*Haftung*).

Contribuinte de fato é a pessoa que sofre o encargo financeiro do tributo mas que não realiza o fato gerador nem participa da relação tributária. O contribuinte de fato é figura típica dos impostos indiretos, nos quais repercute sobre terceiros o ônus financeiro da incidência. Assim, por exemplo, no ICMS, que é imposto indireto, o contribuinte de direito é o comerciante que promove a saída da mercadoria e que recolhe a prestação tributária ao Estado, enquanto o contribuinte de fato é o comprador ou consumidor, que suporta no próprio bolso a carga econômica da imposição. [...]³²

Becker faz ainda importante conceituação acerca da incidência econômica do tributo, colaborando sobremaneira para a compreensão dos posicionamentos que serão demonstrados sobre a figura do substituto. Segundo o autor, a mesma corresponderia a parcela ou totalidade do ônus econômico suportado pela pessoa, a incidência jurídica do tributo, significando o surgimento da obrigação tributária conseqüente à incidência da regra jurídica, e por fim, a repercussão econômica do tributo, traduzindo a transferência do ônus econômico do tributo de uma pessoa para outra, o que ocorre, como visto, nos casos de tributos indiretos.³³

4.2 Sujeito Passivo Indireto ou Responsável

Não interessa aqui um exame detalhado da figura do responsável, sendo a sua exposição e conceituação limitadas a breves considerações visando atender ao fim, na presente monografia, de compará-lo com as figuras do contribuinte e do substituto tributário,

³² TORRES, Ricardo Lobo. **Direito Financeiro e Tributário**. 11ª ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p 258.

³³ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit. p. 540-541.

não tendo cabimento a abrangência de todos os mandamentos previstos no CTN (arts. 128 a 138) como a responsabilidade dos sucessores, de terceiros ou por infrações. Em linhas gerais, responsável seria aquele, que sem ser contribuinte, sem ter relação direta com o fato gerador, tem sua obrigação de pagar tributo por dispositivo expresso de lei.

Baleeiro diferencia o que seria responsabilidade em sentido amplo e responsabilidade em sentido restrito, segundo ele, ambas usadas pelo CTN, nos arts. 121 e 128

Há duas acepções da palavra responsabilidade, utilizadas pelo Código Tributário Nacional. Uma lata, comum a todo dever jurídico, claramente expressa no art. 128, e implícita nos demais dispositivos do mesmo código, e outra restrita e técnica, designante de espécie de sujeito passivo diferente do contribuinte (art.121).

O sentido lato da expressão é comum às relações jurídicas em geral. É que inexistente dever jurídico sem responsabilidade.

[...] se o legislador, ao invés de eleger um contribuinte, coloca no pólo passivo da norma tributária uma outra pessoa, diferente daquela partícipe do pressuposto, estaremos diante do responsável [em sentido restrito]. O responsável integra o aspecto subjetivo da consequência, mas não o aspecto pessoal da hipótese.³⁴ (comentário nosso).

Hugo de Brito Machado, lembra ainda que o conceito de responsável antes do advento do CTN era mais restrito, abrangendo apenas aqueles que se submetem à exigência do tributo como decorrência do inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte.³⁵ Nesse sentido, acrescenta Sacha Calmon Navarro Coelho que pelo sistema do CTN, o responsável tributário assume esta condição por dois modos, ou substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por motivos previstos em lei, ou recebendo por transferência o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual, por motivos diversos, não pode ou não deve satisfazer a prestação.³⁶

Luciano Amaro ensina que “A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma *modificação subjetiva no pólo subjetivo da obrigação*, na posição de que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”³⁷. E Ricardo Lobo Torres completa “[...] o responsável, ao contrário do contribuinte, tem a responsabilidade (*Haftung*) exclusiva, solidária ou subsidiária, sem ter o débito (*Shuld*). [...]”³⁸.

4.3 Substituto Tributário

³⁴ BALEEIRO, ALIOMAR. Op. cit. p.722-724.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 170.

³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 592.

³⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 303

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p 259.

A figura do substituto tributário é polêmica não só no Brasil. Zelmo Denari, procurando resumir as principais posições estrangeiras sobre o tema³⁹ identifica, num primeiro momento, a posição de Enrico Allorio:

[...] chega a negar a existência do fenômeno tributário através de diversos argumentos, afirmando, inclusive, que o termo substituição é equívoco, porque se *confunde o momento pré-jurídico com aquele jurídico*. No momento pré-jurídico – afirma Allorio – o legislador poderia optar por Tício ou Sempronio, como contribuinte. Mas, no momento jurídico, único relevante, optou por Tício, que, portanto, não substitui ninguém: é o contribuinte. Inexiste substituição, mas simples critério de atribuição de sujeição passiva.⁴⁰

Logo após, Denari explicita oposição à idéia de Allorio feita por Giannini, que afirmou a existência do substituto tributário por este estar inovando a relação jurídica tributária, pois a figura do contribuinte originário (substituído) que é ordinariamente considerada na lei, sendo estabelecido em relação a ele o fato gerador, alíquota e base de cálculo. Sendo assim, o substituto seria modalidade de sujeição passiva.⁴¹

Identifica também o que chama de “Doutrina Clássica”, defendida por Pugliese, Brumenstein, Tesoro e Amílcar Falcão, no Brasil, que entende ser a substituição tributária uma forma de execução contra terceiros.⁴² Sobre esta, afirma que Giannini novamente se opõe, sob o fundamento de que o substituto não seria um terceiro que integra a relação jurídica tributária, mas o próprio devedor do imposto.

Cita ainda a teoria liderada por Victor Uckmar, da Universidade de Gênova, que doutrina haver na substituição tributária uma representação *ex lege*, onde o substituto tributário atuaria como representante legal do substituído, quando recolhe aos cofres públicos o tributo devido. Denari refuta essa opinião por não haver qualquer prestação de contas entre o substituto e o contribuinte.⁴³

Outra posição ressaltada por Denari é a de Perez de Ayala, na Espanha, segundo o qual

O substituto tributário é obrigado a pagar o tributo desde que instaurada a relação tributária entre o fisco e o contribuinte. Desta forma, o sujeito passivo da obrigação tributária seria, na verdade o contribuinte, ficando o

³⁹ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 1ª ed. rev. e atual. Nos termos da Constituição de 1988. São Paulo: forense, 1990. p. 273.

⁴⁰ ALLORIO, Enrico. **Diritto processuale tributario**. 4ª ed. Torino, Utet. p. 136 *apud* DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 1ª ed. rev. e atual. Nos termos da Constituição de 1988. São Paulo: forense, 1990. p. 274.

⁴¹ *Ibid.* p. 140.

⁴² DENARI, Zelmo. *Op. cit.* p. 274.

⁴³ *Ibid.* p. 275.

substituto como sujeito passivo obrigado a executar a obrigação, ou seja, atuaria no momento executivo da obrigação.⁴⁴

Por fim, Zelmo Denari se posiciona no sentido de não admitir dualismo na substituição tributária, considerando o substituto como sujeito passivo da obrigação tributária, excluindo o contribuinte da relação jurídica tributária.⁴⁵

No Brasil, atualmente, a discussão se concentra na diferenciação ou similaridade com as figuras do responsável e do contribuinte. Isto porque, por usar expressão tão genérica, “responsável tributário”, o CTN deixa de definir a figura do substituto tributário, assim como a de todas as demais modalidades diversificadas de sujeição passiva, transferência e sucessão, cabendo à doutrina discutir o assunto, que ainda não entrou em consenso. O primeiro a tratar do assunto, neste país, foi Rubens Gomes de Souza, que fez a seguinte divisão entre os sujeitos passivos: Sujeição passiva direta e Sujeição passiva indireta. Esta última era subdividida em Por substituição e Por transferência, que também se subdividia em Solidariedade, Sucessão e Responsabilidade.

Para ele, a transferência ocorreria quando a obrigação, após ter surgido contra uma pessoa determinada, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa (solidariedade, sucessão ou responsabilidade).⁴⁶

Já a Substituição ocorreria quando em virtude de uma disposição expressa de lei a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio tributado. Neste Caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por um indireto.⁴⁷

Assim, na transferência, a pessoa para qual foi transferida a obrigação tributária teria que arcar com o ônus dela, ou seja, o sujeito passivo direto – aquele que fez surgir a obrigação tributária - se veria livre da obrigação e quem seria o responsável (em sentido lato) por esta seria o sujeito indireto sendo então responsabilizado pela dívida alheia.

Na substituição a pessoa que realiza o fato gerador também seria diferente da que efetua o seu pagamento, porém aqui ele paga por dívida própria, oriunda da lei, pois desde a ocorrência do fato gerador, ele já se torna o responsável pelo pagamento, não havendo aqui aquela transferência posterior. Como assevera Sacha Calmon, a substituição decorreria de um raciocínio jurídico, qual seja quem realiza o fato gerador é que deve pagar o tributo.⁴⁸ Ou seja,

⁴⁴ Ibid. p. 276.

⁴⁵ Loc. cit.

⁴⁶ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3ª ed., Rio de Janeiro, Financeiras, 1960, p. 71-72. *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p.598-600.

⁴⁷ Loc. cit.

⁴⁸ Loc. cit.

o sujeito passivo natural, que tirou proveito econômico do fato jurídico, é o contribuinte, mas em virtude da praticidade de arrecadação e maior segurança desta, o legislador atribui essa condição de devedor ao substituto. Assim, como o contribuinte não faz o pagamento direto ao fisco, ocorreria a sua substituição por quem efetivamente tem a obrigação, desde o princípio, de o fazer.

Essa posição, num primeiro momento, foi criticada por Paulo Barros de Carvalho, que asseverava que de acordo com aquele pensamento, a própria lei é que substituiria o sujeito passivo por outro indireto, não havendo então substituição, e sim instituição de sujeito passivo diverso pela lei. Para ele, não existe, em termos propriamente jurídicos, essa divisão entre sujeito passivo direto e indireto, acreditando interessar, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional. Afirma ainda que tal classificação seria fruto de má influência de disciplinas não jurídicas, principalmente de caráter econômico – criticando aqui a visão de Rubens Gomes de Souza. O autor nega ainda a natureza tributária do dever imputado aos responsáveis legais tributários, presente nos arts. 29 a 38 do CTN, ou seja, os sucessores, terceiros e por infrações, acreditando que esta teria apenas natureza de sanções administrativas. Logo, esta visão exclui a figura do substituto do conceito de responsável tributário.⁴⁹

Outra importante asserção do autor, seguindo posicionamento de Becker, diz respeito ao fato de que o responsável tributário, na verdade, assume obrigação tributária própria, já que decorrente de lei e não obrigação alheia como havia dito Rubens Gomes de Souza, já que ao surgir sua obrigação, ela é dele (responsável – sujeito passivo) contra o Estado (sujeito ativo).

⁵⁰

Em posição contrária encontra-se Sacha Calmon Navarro Coelho, que cria sua teoria em cima da anteriormente fundada por Rubens Gomes de Souza. Para Coelho, na divisão proposta por Souza, devem ser feitas as seguintes alterações, pelos fatos que serão explicados em seguinte: Sujeição passiva direta se dividindo em Contribuinte e Substituto tributário do contribuinte; Sujeição passiva Indireta por transferência do dever tributário em razão de expressa determinação legal ou “*ex voluntate*” se dividindo em Sucessão, Terceiros (por imputação legal), e Assunção “*ex voluntate*” (aval, fiança, oferta de bens imóveis em garantia de débito de terceiros).⁵¹

Coelho se posiciona afirmando

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007. p. 333-335.

⁵⁰ Ibid. p. 350-357.

⁵¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 611.

[...] a substituição tributária não implica, em momento algum, substituição de sujeitos passivos, mas a substituição de pessoas que deveriam ser diretamente sujeitos passivos, pela simples razão de, “economicamente”, estarem no cerne das situações eleitas como jurígenas, prestigiando o princípio da capacidade contributiva.⁵²

O distinto autor diferencia a transferência de responsabilidade do substituto da seguinte forma

I – “A” pratica o fato gerador e deve pagar o imposto;
 II – em virtude de fato posterior [...] a lei determina que a um terceiro seja transferido o dever de pagar. Este terceiro, que podemos chamar de “B”, torna-se *ex lege* responsável pelo tributo, originariamente devido por “A”. Dá-se uma alteração na consequência da norma jurídica, no plano do sujeito passivo. O responsável sub-roga-se na obrigação.

Casos de substituição:

I - “A” pratica fato gerador, e “B”, por isso, deve pagar o tributo;
 II – inexistente sub-rogação. A norma não é alterada. A lei prevê desde logo que, se “A” pratica um fato jurígeno, “B” deve pagar. Em termos jurídicos, não há transferência de dever entre sujeitos passivos.

Em suma, a sujeição passiva indireta dá-se apenas nos casos de transferência com alteração de obrigados. Somente nestes casos “paga-se dívida alheia”. Nas hipóteses de substituição, não há pagamento de dívida alheia. Ao contrário, há pagamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro. A substituição só pode ser vista “economicamente” e, neste plano, é desnublada visível, iluminando a instância jurídica.⁵³

Logo após, assevera que no tipo de tributo em que surge a figura do substituto tributário, sendo os tributos ditos “indiretos”, na verdade todos os agentes econômicos apenas estariam antecipando o tributo, pois repercutirá economicamente para o consumidor, contribuinte de fato, sendo a capacidade contributiva deste o seu alvo. E, neste sentido

O que a doutrina chama de substituto é na realidade o único contribuinte do tributo (o fenômeno da “substituição” começa em momento pré-jurídico, o da escolha pelo legislador do obrigado legal, em substituição ao que demonstra capacidade contributiva, por razões de eficácia e comodidade.

[...]

Melhor seria chamá-lo de “destinatário legal tributário” para estremá-lo do “contribuinte” e considerar ambos “sujeitos passivos diretos”.⁵⁴

Ou seja, por ser quem efetivamente entrega o valor devido ao erário, seria o substituto o “único” contribuinte na relação tributária plurifásica em que o tributo repercute para o contribuinte de fato.

Posição semelhante pode ser encontrada na lição de Ricardo Lobo Torres

Substituto é aquele que, em virtude de determinação legal, fica em lugar do contribuinte, assumindo a responsabilidade pela obrigação tributária. O conceito de substituição se subsume na definição do art. 128 do CTN: a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a

⁵² Ibid. p. 600.

⁵³ Loc. cit.

⁵⁴ Ibid. p. 604-605.

terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte.

A distinção principal entre as duas figuras da sujeição passiva é que o contribuinte realiza o fato gerador da obrigação tributária, enquanto o substituto realiza o fato gerador da substituição prevista em lei.

O substituto se extrema dos demais responsáveis porque fica no lugar do contribuinte, enquanto o responsável fica junto, mantendo-se a responsabilidade supletiva do contribuinte.

O substituto legal tributário tem não só a responsabilidade pela obrigação principal, como também pelas acessórias, incumbindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais no interesse do Fisco. Assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária. Se o substituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído, embora certa parte da doutrina estrangeira veja com reserva tal assertiva. As reclamações e os recursos passam para a iniciativa do substituto, que poderá impugnar os vícios de legalidade ou constitucionalidade da imposição.

Mas o substituído não é totalmente estranho à relação tributária. Para que haja a substituição é necessário que o contribuinte e o substituto participem do mesmo processo econômico, de modo que entre as suas atividades haja algum nexo. As imunidades e as isenções pertencem ao substituído, e não ao substituto.

Mas entre o substituído e o substituto não existe nenhum vínculo de natureza tributária. O substituto pode ingressar com ação regressiva contra o substituído, para recuperar a importância correspondente ao imposto recolhido e para manter o equilíbrio da equação financeira da substituição, sem que esteja em jogo qualquer prestação verdadeiramente tributária.⁵⁵

Sacha Calmon Navarro Coelho explica ainda a origem da problemática da questão

No anteprojeto de Código (1953), de autoria de Rubens Gomes de Souza, a questão estava posta no art. 163: “Sem prejuízo do disposto no Capítulo V do Título VI do Livro V, a Lei Tributária poderá atribuir de modo expresse a responsabilidade pela obrigação tributária principal a terceira pessoa, expressamente definida, com exclusão da responsabilidade do sujeito passivo, ou em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação por parte deste”.

Na Comissão do IBDF, Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, hoje ABDF (Associação Brasileira de Direito Financeiro), por inspiração do notável tributarista carioca, Dr. Gilberto Ulhôa Canto, foi formulada uma modificação no corpo do artigo, ao argumento de que “como está redigido não nos parece que possa subsistir. Permitiria a transferência do ônus tributário a *qualquer terceiro sem nenhuma justificativa*, e facultaria a discriminação. É mister, para que se torne razoável, condicionar-lhe a aplicação aos casos em que o terceiro tenha alguma vinculação ao fato gerador ou aos atos, negócios ou relações que lhe dão origem. Acrescente-se: ... desde que seja parte interveniente na situação ou ato definido como fato gerador da obrigação.⁵⁶

[...]

A emenda proposta, adiante-se, foi acolhida pelo governo, embora com outra redação (Projeto Osvaldo Aranha – 1954). Passou-se a dizer que a

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 260-261.

⁵⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Codificação do direito tributário**. Rio de Janeiro: IBDT, 1955. p. 39, *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**/Sacha Calmon Navarro Coelho. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 214-215.

responsabilidade seria de “terceira pessoa vinculada *de fato ou de direito* ao respectivo fato gerador”.

A redação atual do CTN – compare-se – incorpora os escrúpulos da doutrina expressados na emenda proposta pelo IBDF e cristaliza a evolução da espécie. Vale dizer, a “vinculação ao fato gerador” no que tange ao “responsável” é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário.

[...]

O “*substituto*” é um *sujeito passivo direto*. Pensamos que esta afirmativa, sobremais lógica e singela, não transita com tranqüilidade nas arraias do Direito Tributário Brasileiro em razão de três fatos, pela insuficiência Teórica de nossa tributarística, pela imperfeição jurídica da única teoria sobre o assunto em curso no país, a de Rubens Gomes de Souza e, finalmente, pela confusa caracterização jurídica positiva da responsabilidade tributaria no Código Tributário Nacional, cuja elaboração fundou-se nos escólios de Rubens Gomes de Souza.

Aliás os equívocos começaram com a palavra *substituto tributário* e que juridicamente *não substitui* ninguém. [...]

[...]

Melhor seria chamá-lo de “destinatário legal tributário” para extremá-lo do “contribuinte” e considerar a ambos “sujeitos passivos diretos”. Assim, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados: a) o “Contribuinte” que paga dívida tributaria própria *por fato gerador próprio* e b) o “Destinatário Legal Tributário” que paga dívida tributária própria *por fato gerador alheio* (de terceiro), assegurando-lhe, em nome da Justiça, a possibilidade de *recuperar*, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei *imputou diretamente*, através da criação do *vunculum juris* obrigacional.

[...]

O nosso Direito (CTN), contudo, *igual* o “*substituto*”, ou seja, o sujeito passivo direto por fato gerador alheio, com os demais “responsáveis por transferência” (art. 128 do Digesto Tributário). A falta de técnica é clamorosa e provoca uma enorme confusão na *doutrina* e na *jurisprudência*. Está claro que o sujeito passivo direto por *fato gerador alheio* ostenta um *status* jurídico diverso dos demais responsáveis que são sujeitos passivos indiretos, por isso que são responsáveis pelo pagamento de *tributo alheio*. No caso desses responsáveis, a obrigação é de pagar tributo de *outrem*. Ocorre assim que a lei *transfere preexistente obrigação*, em razão de fatos diversos (cláusulas legais de sub-rogação passiva). Dá-se uma sucessão, *mortis causa* ou *inter vivos*, decreta-se uma falência, obrigando a massa falida, imputa-se ao tutor, curador, tabelião, pai, representante legal, *em caso de omissão*, o dever de pagar tributo alheio (do tutelado, representado, curatelado ou filho). Em todas estas hipóteses existem duas normas jurídicas *sucessivas*.⁵⁷

Outro posicionamento que vale ser ressaltado é o do tributarista, formado na Universidade Federal do Rio de Janeiro, João Marcelo Rocha que classifica a responsabilidade tributária em dois critérios: o temporal e o da intensidade (este último não será abordado por não ser relevante para o presente estudo). Dentro do critério temporal, afirma interessar apenas o momento em que surge concretamente a responsabilidade. Desta

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. Op. cit. p. 214-221.

forma surgem três espécies: responsabilidade por substituição; responsabilidade por transferência; e, responsabilidade por antecipação.

A responsabilidade por substituição se dá, para o autor, da seguinte maneira

[...] Quando o dever de pagar do responsável já se instaura desde o acontecimento do fato gerador. A responsabilidade não depende de qualquer evento que seja posterior ao fato gerador. Desde o instante em que surge a obrigação de pagar, decorrente do respectivo fato gerador, a lei já define o responsável como devedor. A responsabilidade, pois, é concomitante ao surgimento da obrigação tributária principal.⁵⁸

Para exemplificar, são utilizados pelo autor os tributos retidos na fonte, chamando esta hipótese de responsabilidade por substituição.

A responsabilidade por transferência dar-se-ia quando o dever de pagar recaísse sobre o responsável em momento posterior à ocorrência do fato gerador. Ou seja, a princípio a obrigação tributária surgiria contra o contribuinte, e posteriormente, por força de lei, seria transferida ao responsável. Aqui, são identificadas três novas subespécies, existentes no CTN: responsabilidade por transferência aos sucessores (arts. 130 a 133 do CTN); responsabilidade por transferência a terceiros (art. 134 do CTN); e, responsabilidade por transferência por solidariedade (art. 124, I do CTN).⁵⁹

Tratando-se de responsabilidade por antecipação, seria a hipótese do § 7º do art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil, como explica o autor

[...] hipótese na qual a lei impõe a responsabilidade de pagar antes mesmo do fato gerador ocorrer. É a chamada por alguns de substituição tributária pra frente. A lei, portanto, determina a sujeição passiva (dever de pagar) com relação a um fato gerador ainda não ocorrido, mas que, ao que tudo indica, ocorrerá em breve (fato gerador presumido).[...] Em virtude de o fato gerador ainda não ter se realizado, chama-se a pessoa obrigada a pagar de responsável.⁶⁰

Ainda neste sentido, podemos destacar o que afirma Marco Aurélio Greco

Com efeito, tecnicamente, “substituição tributária” é figura ligada à identificação de um certo tipo de sujeito passivo indireto, no âmbito da obrigação tributária. Vale dizer, alguém que o legislador qualifica para o fim de atribuir a responsabilidade tributária, no lugar do contribuinte. Alguém que não está direta e imediatamente vinculado ao fato gerador, mas se encontra de algum modo vinculado ao contribuinte. Em suma, a figura jurídica denominada de “substituição tributária” que a Teoria do Direito Tributário conhece consiste na atribuição a alguém de responsabilidade por dívida alheia.

Sendo este o significado da expressão, não há dúvida de que a qualificação subjetiva de um terceiro, para fins de lhe atribuir a responsabilidade pelo pagamento, é opção legislativa válida desde que haja certo tipo de vinculação entre o fato gerador, ou o contribuinte, e o terceiro escolhido pela

⁵⁸ ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Ferreira, 2008. p. 336.

⁵⁹ Ibid. p. 337-338.

⁶⁰ Ibid. p. 338.

lei. Neste ponto não há dúvida quanto ao cabimento da figura, nem na doutrina nem na legislação, bastando lembrar, por exemplo, os arts. 128 e ss. do CTN, que regulam a responsabilidade da qual a substituição (como atribuição a um terceiro com exclusão do contribuinte) pode ser considerada uma espécie.

Não obstante a expressão “substituição tributária” tenha na doutrina um significado preciso, que é o acima exposto, o legislador e os operadores práticos começaram a denominar de “substituição tributária” uma outra figura em que a exigência do tributo é feita antes da ocorrência do respectivo fato gerador. Como o sujeito passivo a quem a lei atribui o dever de promover o recebimento e o recolhimento do tributo não é o contribuinte (assim definido pelo art. 121 do CTN), passou-se a dizer que este sujeito passivo, que se encontra em fase anterior do ciclo econômico, estava sendo alcançado como “substituto tributário” do contribuinte – o que levou a generalização da utilização da expressão para figura cujo núcleo relevante não está na atribuição de responsabilidade a terceiro (pois isto é amplamente disciplinado pelo Código Tributário Nacional), mas na exigência do tributo por antecipação.⁶¹

A responsabilidade por substituição definida por João Marcelo Rocha como a relativa aos responsáveis por retenção na fonte é também defendida por Ricardo Lobo Torres como uma das formas de substituição tributária⁶². Discordando desta tese, Sacha Calmon Navarro Coelho faz a diferenciação sobre retenção na fonte e a substituição tributária

Quanto aos “retentores de tributos” (desconto na fonte), estes são pessoas obrigadas pelo Estado a um ato material de fazer (fazer a retenção de imposto devido por terceiros). Devem, assim, reter e recolher ao Estado o tributo devido. Não são sujeitos passivos de obrigação tributária, mas antes sujeitados a uma potestade administrativa. Podem, entretanto, se a lei de cada tributo assim dispuser, ficar “responsáveis” pelo tributo não recolhido. Nesse caso, formarão uma espécie diferenciada de “responsáveis” por dívida tributária alheia. O fator de sub-rogação será o inadimplemento do dever de reter. A estes, evidentemente, não são transferíveis as multas. Poderão, isto sim, responder pela própria mora e ser multados por ela, caso a lei assim o determine.

[...]

O que retém tributo devido por terceiro não é partícipe de uma relação jurídico-tributária. Quando entra, torna-se responsável (caso da lei que atribui ao retentor o dever de pagar, se não retenir). Ele simplesmente age como agente de arrecadação, por ter à sua disposição o dinheiro de terceiros obrigados, em razão de relações extratributárias.

[...]

Só ao retentor pode ser imputado o delito de apropriação indébita. Os responsáveis só podem ser inadimplentes, nada mais.

O dever de retentor é de fazer (*facere*) – fazer a retenção e fazer a entrega do tributo retido. O dos responsáveis é dar (*dare*).

O retentor jamais tem legitimidade para pedir a repetição, porque nada pagou, só reteve e entregou. Tampouco tem legitimidade para impugnar a exigência, por falta de interesse econômico ou moral. O responsável, seja qual for a modalidade, pode impugnar a exigência.

⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p 12-13.

⁶² TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 261.

Os substitutos, contudo, não podem por conta própria, repetir o indébito, fato que os aproxima um pouco dos retentores e dos contribuintes dos impostos de repercussão jurídica (art. 166 do CTN). É que os substitutos devem se forrar, pela prática dos negócios, dos ônus da substituição, sem cogitarem do direito civil de regresso, porque não pagam dívidas de terceiros, mas débitos indiretos, pela repercussão do encargo financeiro do tributo. Substitutos, retentores e contribuintes de impostos de repercussão jurídica, por isso mesmo, são figuras neutras de interposição.⁶³

Aliomar Baleeiro, sem se posicionar sobre esta questão, se limita a identificar a existência desta teoria de que a fonte pagadora seria apenas um agente de retenção titular do dever acessório de providenciar o pagamento do imposto em nome do contribuinte, diferenciando-se tanto da figura do responsável quanto da do substituto.⁶⁴

Por fim, deve-se informar que tanto a legislação quanto os magistrados, inclusive dos tribunais superiores (como do STF) tratam desta figura como um responsável tributário. Mas, *data vênia*, em que pese essas opiniões somadas a dos autores citados, não se pode aceitar esta opção como correta, tendo em vista a análise apresentada sobre o histórico da adoção desta teoria pelo Código Tributário Nacional, por meio de influências não jurídicas. Desta forma, será tomada por base neste trabalho a tese oferecida por Sacha Calmon Navarro Coêlho, que se refere ao substituto tributário como sujeito passivo direto, por parecer a mais acertada, após os inquestionáveis argumentos apresentados pelo autor.

⁶³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Op. cit. p. 613-614.

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit. p. 741.

5 ESPÉCIES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A Lei Complementar 87/96 estabelece as três formas distintas de substituição tributária para o ICMS, sendo elas em operações concomitantes, anteriores ou subseqüentes

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)⁶⁵

5.1 Em operações concomitantes ou co-operante

Quanto à substituição tributária originada pela exigência do pagamento do tributo por operações concomitantes, diverge a doutrina sobre a sua existência e aplicabilidade. Esta espécie de substituição tributária determina a necessidade de recolhimento do tributo no

⁶⁵ Lei Complementar 87/96, art 6º.

instante em que ocorre o fato gerador, havendo atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte e não àquele que esteja realizando a operação ou a prestação de serviço.

Ocorre em operação onde o responsável tributário é substituído por um terceiro contribuinte, pelo fato do Estado não ter alcance sobre o responsável direto, como é o caso do serviço de transporte rodoviário de cargas, visto que o imposto é devido para o Estado onde se inicia o serviço de transporte. Caso este serviço seja executado por autônomo ou transportador inscrito em outra unidade da Federação, fica o Estado onde se iniciou o serviço de transporte sem o alcance tributário sobre este contribuinte. Com a adoção deste instituto o Estado poderá alcançar tal contribuinte. Para tal, torna-se devido o tributo no início da prestação do serviço. Cite-se, como exemplo, a legislação do Estado do Rio de Janeiro

Art. 21 - A qualidade de contribuinte substituto, responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, poderá ser atribuída, nas hipóteses e condições definidas pela legislação tributária:

[...]

V - ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

[...]

Art. 23. Considera-se devido o imposto por substituição tributária na hipótese:

[...]

III – do inciso V do artigo 21, no início da prestação do serviço;⁶⁶

5.2 Em Operações Anteriores, Regressiva, Retro Operante ou Para Trás

Antônio Machado Guedes Alcoforado informa que a legislação pertinente ao assunto, no Brasil, foi inicialmente regulamentada por meio do Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, § 3º, com redação dada pela Lei Complementar 44, de 7.12.83 que dispunha: “A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável: a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos”.⁶⁷

Nesta hipótese de substituição tributária há a imposição legal de pagamento por fato já ocorrido, a legislação atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto em relação às operações anteriores, desde que tenha vinculação com o fato gerador e com aquele que o praticou.

⁶⁶ Lei 2.657/96, Rio de Janeiro.

⁶⁷ ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A substituição tributária no ICMS. In: **Temas atuais de direito tributário, volume I/ Raymundo Juliano Rego Feitosa, Mary Elbe Queiroz, organizadores**. Recife: ESAF, 2003. p. 56-57.

É o caso do diferimento (adiantamento do recolhimento do tributo), em que a lei elege o momento e o responsável pelo recolhimento do tributo devido pelos contribuintes envolvidos nas etapas anteriores (substituídos), sendo responsável (substituto) o adquirente ou recebedor do produto que tem definido no momento do encerramento do ciclo econômico o dever de recolhimento. Este comando foi feito em razão de, em alguns casos, ser o substituído pequeno produtor (rural, por exemplo) que normalmente não possui escrita contábil e o adquirente de seus produtos um grande industrial ou comerciante que certamente a possuem, facilitando a arrecadação e fiscalização.⁶⁸ Luiz Emydgio Rosa Junior ensina que a substituição regressiva

[...] ocorre quando o substituto é responsável pelo pagamento do imposto devido pelo substituído na etapa anterior do processo de circulação da mercadoria. Tal substituição se dá quando o contribuinte-substituído, transmitente da mercadoria, é produtor de pequeno porte ou comerciante individual, enquanto o substituto, adquirente da mercadoria, é contribuinte de maior peso, inspirando maior confiança ao fisco no que toca ao pagamento do tributo, principalmente em razão da sua maior organização. Na realidade, ocorre no caso, *diferimento* do imposto, porque o fisco não recebe o tributo no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante de pequeno porte, mas em etapa posterior do ciclo econômico, sendo o recolhimento feito pelo substituto. Pode-se exemplificar a substituição regressiva com o caso de retalhos de papel, em que o retalhista é comerciante individual, não sendo dotado da necessária organização para cumprir as obrigações tributárias, enquanto o industrial tem uma melhor organização. Daí a lei determinar que o industrial seja responsável pelo recolhimento do imposto como substituto do retalhista.⁶⁹

Anterior lição de Zelmo Denari completa o entendimento deste exemplo

Nesta hipótese a substituição é regressiva porque o industrial substitui o operador econômico que se situa no estágio inicial do processo circulatório. No plano objetivo implica em *diferimento* do imposto, o que significa que o fisco recebe tributo com atraso, ou seja, em estágio mais avançado do ciclo produtivo-distributivo.⁷⁰

Não foram encontradas divergências doutrinárias no que tange a essa espécie de substituição tributária o que pode ser justificado conforme o exposto por Eduardo Maneira

[...] em relação a esta, nunca houve maiores questionamentos quanto à sua legitimidade, exatamente porque a substituição “para trás” não trabalha com a figura da presunção: o que se dá é o diferimento do pagamento do imposto de fato gerador já ocorrido, pagamento este que deverá ser feito por um substituto tributário que tenha alguma vinculação com o “fato gerador” e com aquele que o praticou, a fim de que possa ser ressarcido financeiramente da incumbência legal da substituição. Assim, na substituição tributária regressiva não se presume a ocorrência do fato gerador, porque o pagamento do tributo somente ocorrerá numa etapa posterior; não se presume a base de cálculo porque ela será, à data do

⁶⁸ Loc. cit.

⁶⁹ ROSA JUNIOR, Luiz Emydgio Franco da. Op. cit. p. 509.

⁷⁰ DENARI, Zelmo. Op. cit. p. 273.

pagamento do imposto, velha conhecida; atribui-se o dever do pagamento a um substituto tributário que, no entanto, já deverá ter recebido do contribuinte substituído, pela forma do decote ou da retenção, o valor do tributo a ser recolhido. Por exemplo, nas operações com leite *in natura*, o laticínio, ao pagar ao produtor pelo leite, decotará do preço o valor do imposto que ele, laticínio, irá recolher no futuro em prol do produtor, por substituição, respeitando-se a capacidade econômica de contribuir de todos os envolvidos.⁷¹

5.3 Em Operações Subseqüentes, Progressiva, Ultra Operante ou Para Frente

Esta forma de substituição tributária corresponde a estabelecida no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil, inserida pela Emenda Constitucional número 3/93:

§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Recorrendo novamente aos ensinamentos de Luiz Emydgio Rosa Junior:

[...] consiste em uma forma de antecipação de tributo pela qual o substituto deve recolher o tributo que seria devido pelo substituído em momento posterior do ciclo econômico, ou seja, o imposto é pago pelo substituto, por recursos que lhe são fornecidos pelo substituído, embora o fato gerador só ocorreria posteriormente. Tal se dá, por exemplo, com os veículos automotores, dispoendo o Convênio nº 107/89, que o fabricante, como substituto da concessionária, deve recolher o imposto quando da saída do veículo do seu estabelecimento, não obstante o fato gerador do imposto só devesse ocorrer na comercialização do veículo pela concessionária. Ora, o fato gerador do ICMS só se materializa com a saída da mercadoria do estabelecimento do industrial, comerciante ou produtor. Assim, a substituição tributária, no caso, implicava em instauração da relação jurídica tributária antes da ocorrência do fato gerador.[...].⁷²

Mais claramente, discorre sobre o assunto Eduardo Maneira

Em relação à substituição tributária progressiva, a questão é complexa. Em primeiro lugar, a substituição só se concretiza se amparada na presunção: presume-se a ocorrência de um fato gerador para antecipar a sua obrigação e, conseqüentemente, presume-se a base de cálculo do fato gerador futuro. [...] [...] Na hipótese de substituição tributária “para a frente”, em que a relação é do substituto com o substituído é de vendedor-comprador, o substituído acrescenta ao preço que paga pelo produto o valor do imposto que o substituto recolherá em seu favor [...].⁷³

⁷¹ MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para frente” no ICMS. **Revista dialética de direito tributário nº 95**. Dialética, 2003. p 56-57.

⁷² ROSA JUNIOR, Luiz Emydgio Franco da. Op. cit. p 509.

⁷³ MANEIRA, Eduardo. Op. cit. p 56-57.

Desta forma, conclui-se que para sua aplicação é necessária a presunção de um fato gerador que ainda não ocorreu bem como da base de cálculo em cima da qual incidirá a alíquota correspondente para se estabelecer qual será o valor do imposto devido.

Mesmo sendo freqüentemente questionado pela doutrina, o STF já confirmou a constitucionalidade do instituto, como se pode constatar na ementa do recurso extraordinário n.º 213.396

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89.

O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88.

Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens.

A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador.

Acórdão que se afastou desse entendimento.

Recurso conhecido e provido.⁷⁴ (grifo nosso)

5.3.1 Fato Gerador - Presunção e Ficção

Fato gerador se verifica quando ocorre uma das hipóteses de incidência, previstas na lei, no mundo fático gerando a obrigação tributária. Pelo CTN “fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Seria então consumado o fato gerador após a ocorrência da situação de fato ou de direito prevista em lei como tal.

A partir deste conceito, alguns tributaristas afirmam que na substituição tributária por antecipação trazida pela emenda constitucional número 3 de 1993 – onde há exigência do tributo antes da consumação do fato gerador – no citado art. 150 § 7º, haveria inconstitucionalidade por ocorrer cobrança de tributo por ficção, pois a exigência independeria da ocorrência do fato tributável, não havendo fundamento no direito tributário brasileiro para tal.

⁷⁴ RE 213.396/Sp, Primeira Turma, Relator: Min. Ilmar Galvão, Julgado em: 02/08/1999.

Para possibilitar uma maior compreensão desta tese, faz-se necessária a análise de duas figuras bastante discutidas na doutrina: a presunção e a ficção. A questão incide em saber se seria possível a sua existência no direito tributário em relação ao fato gerador, ou seja, se é possível que lei institua técnicas de presunção ou ficção para definir o fato gerador do tributo.

Segundo o exposto por Luciano Amaro

As presunções dizem-se legais (ou de direito), se definidas em lei, e *humanas* se estabelecidas pelo raciocínio humano, a partir da observação empírica, dividindo-se as primeiras em relativas (*juris tantum*) e absolutas (*juris et de juri*), conforme admitam ou não prova em contrário.

As *presunções legais*, como as *humanas*, extraem, de um fato conhecido, fatos ou conseqüências *prováveis*, que se reputam verdadeiros, dada a *probabilidade* de que realmente o sejam. Se, presente “A”, “B” geralmente está presente; reputa-se como existente “B” sempre que se verifique a existência de “A”, o que não descarta a possibilidade, ainda que pequena, de provar-se que, *na realidade*, “B” não existe. A admissão ou não (pela lei) dessa prova em contrário distingue a presunção legal relativa da absoluta.

As *presunções humanas* têm importante presença no plano do direito processual, pois são utilizadas pelo aplicador da lei, que infere, de um fato provado “A”, o fato não provado “B”, que se reputa verdadeiro. Naturalmente, a presunção humana sempre admite prova em contrário.

Já a *ficção jurídica* (ou melhor, a ficção no plano jurídico) é de utilização privativa pelo legislador. Por meio dessa técnica, a lei atribui a certo fato características que, sabidamente, *não são reais*. Por isso, generalizou-se a afirmativa de ser a ficção uma *mentira legal*, ou uma *verdade apenas legal*, sem correspondência com a realidade.

A *ficção jurídica* não se confunde com a *presunção absoluta*, embora, praticamente, dela se aproxime. Na presunção absoluta, a conseqüência do fato conhecido é provável, embora passível de dúvida, mas a lei valoriza a probabilidade e recusa a prova em contrário. Na ficção não há dúvida sobre o fato real, mas a lei, conscientemente, nega a realidade fática e constrói uma *realidade jurídica* diversa daquela. Dada a própria natureza da ficção, não cabe sequer cogitar de prova em contrário.⁷⁵

Fato é que hipóteses em que a imputação do dever de recolher tributos independa totalmente da verificação da ocorrência do fato tributável, em que ocorrendo ou não o evento, a exigência permaneça válida e definitiva são incompatíveis com o ordenamento tributário. Isso corresponderia à hipótese de ser adotado como ficção, ou seja, nesta a exigência é antecipada não importando a sua ocorrência. Nesse sentido, afirma Marco Aurélio Greco “[...] creio ser relativamente pacífico o entendimento de que no sistema tributário brasileiro não há fundamento para a cobrança de tributos por ficção [...]”⁷⁶.

Yoshiaki Ichihara fala do fato gerador presumido

Entendemos que a figura do fato presumido, mesmo sendo previsto na Constituição, não há como subsistir, pois esta responsabilidade não pode ter

⁷⁵ AMARO, Luciano. Op. cit. p 273-275.

⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 64.

natureza tributária, uma vez que se exige o pagamento antes da ocorrência do fato gerador presumido.

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 a aceitar tal situação, seria a mesma que alguém ter que pagar antecipadamente por obrigação presumida e que poderá ocorrer, como também poderá não ocorrer.

[...]

Inexiste nexo 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, dentre outros.⁷⁷

Ocorre que, na presunção, o que é feito nada mais é do que uma previsão do que irá acontecer. Desta forma, o fato gerador presumido na lei somente é válido com a sua realização no futuro, que se não ocorrer invalida a exigência tributária. Ou seja, é preciso que existam elementos fáticos suficientes, indicativos da vinculação, para autorizar a criação da figura. Neste sentido, informa Eduardo Maneira

As presunções, por seu turno, são a previsão lógica do desfecho de um caso, baseada no resultado da generalidade de casos semelhantes. Podem ser, segundo sua origem, legais ou comuns; quanto à sua força, absolutas, relativas ou indiciárias. As presunções absolutas e relativas sempre decorrem de lei; as indiciárias são aquelas decorrentes das presunções comuns, ou quando inferidas do raciocínio do aplicador ou intérprete do direito, que presume conseqüências jurídicas a partir de fatos que efetivamente ocorrem. As presunções absolutas são aquelas que não admitem prova em contrário, *juri et de iure*; e as relativas são aquelas que podem ser elididas pela prova.

A diferença fundamental entre a ficção e a presunção é que a ficção deliberadamente torna realidade jurídica algo que não existe no mundo fenomênico, enquanto a presunção normatiza algo que não existe porque ainda não ocorreu, mas que se vier a ocorrer será daquele modo presumido.

[...]

As ficções devem ser utilizadas pelo direito tributário como instrumento de combate à fraude, mas não como instrumento de concepção de hipótese de incidência tributária, isto é, como fonte de obrigação tributária em nome da praticidade. A utilização de ficções e presunções no direito tributário não é de todo proibida, mas deve estar em consonância com a constituição. Tributam-se fatos de expressão econômica e que estejam minuciosamente descritos na lei elaborada pela pessoa constitucionalmente competente para instituir aquele tributo. Desse modo, em nome dos princípios da capacidade contributiva, da legalidade estrita, e da rígida repartição de competência constitucional, não se institui tributo por ficção ou presunção legal.

A ficção é absolutamente proibida para gerar obrigação tributária; o dever de pagar tributos decorre da lei que irá instituir os tributos cujas hipóteses de incidência já estejam contempladas na constituição, definidas em lei complementar, e pormenorizadas na lei ordinária. Nesse sentido pronunciou STF no Recurso Extraordinário n. 104.306-7, julgando inconstitucional o artigo 93 do Decreto-lei n. 37 de 1996, que considerava como estrangeira,

⁷⁷ ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 14^a ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 132.

para qualquer incidência do imposto de importação, a mercadoria nacional reimportada. Na época, assim disse o ministro relator Octávio Gallotti: se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, e de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

As presunções devem ser utilizadas no direito tributário preferencialmente no campo das provas [...]. As presunções, além de serem utilizadas no que se refere às provas, podem ser utilizadas como técnicas simplificadoras de tributação – ressaltando que também não podem ser utilizadas para criar um fato gerador.

A ficção jurídica somente pode ser utilizada na norma jurídica que institui a obrigação tributária – e aí abre uma exceção – se for para beneficiar o contribuinte.⁷⁸

Portanto, pode-se dizer com segurança que não há na lei nenhuma ficção, mas sim presunção, o que torna perfeitamente constitucional a antecipação do fato gerador.

5.3.2 Pauta Fiscal

Cumprе ressaltar, na presente monografia, que há alguns institutos jurídicos que possuem semelhanças com a substituição tributária, mas que, entretanto conservam características próprias que os tornam inconfundíveis.

Dentre os de sutis diferenças estão a pauta fiscal e a substituição tributária para frente que, em alguns casos, chegam a ser confundidos mesmo pelos mais renomados doutrinadores.

Segundo o professor Hugo de Brito Machado, a questão da pauta fiscal permaneceu sempre na disputa entre as Fazendas e seus contribuintes, especialmente no tocante ao ICMS.

⁷⁹

Edvaldo Brito assim a conceituou:

[...]consiste a pauta fiscal na fixação, pelo sujeito da obrigação tributária, de um valor pré-fixado da operação, tomando como teto, independentemente do efetivo valor da operação, divergindo, de um para o outro desses sujeitos, o rol de mercadorias às quais este valor é atribuído.⁸⁰

Em artigo publicado pelo professor Eduardo Maneira no ano de 2006, o mesmo aborda a questão conforme o exposto abaixo:

Pauta Fiscal, de sua vez, não tem nada a ver com substituição tributária. Pauta fiscal nada mais é do que a troca da base de cálculo real por outra arbitrada de modo autoritário pela fiscalização. Não há a figura do substituto e do substituído e o fundamento da praticidade perde toda força. No pólo passivo da relação está a figura do contribuinte e pronto!

⁷⁸ MANEIRA, Eduardo. O princípio da praticidade no direito tributário. **Revista Internacinal de direito tributário**/ Associação brasileira de direito tributário. Belo Horizonte, v. 1, n. 1, jan/jun 2004. p. 62.

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op.cit.

⁸⁰ BRITO, Edvaldo. ICMS: Inconstitucionalidade da ‘Pauta Fiscal’. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 9º volume**. São Paulo: Dialética, 2006.

A única semelhança entre a pauta fiscal e a substituição tributária para frente é que a base de cálculo real é trocada por outra presumida, ou arbitrariamente presumida. Em alguns casos, o que pode também haver em comum entre as duas é a exigência do pagamento antecipado do tributo. No resto, são coisas absolutamente distintas.

Assim, enquanto a substituição tributária para frente tem previsão constitucional, legal e tem atestado de legitimidade pela jurisprudência, a pauta fiscal é rechaçada pela doutrina e pela jurisprudência. Confirmam-se, neste sentido, os acórdãos abaixo:

(...)

Ocorre que, por uma atitude oportunista, várias legislações estaduais denominam, equivocadamente, de substituição tributária técnicas de cobrança com base em pautas fiscais, para tornar legítimo um procedimento desde sempre repellido. É o que se dá, atualmente, na cobrança antecipada de ICMS na entrada de aparelhos celulares nos Estados, conforme se verá adiante.⁸¹

Em pesquisa jurisprudencial, oportuno se faz mencionar o despacho esclarecedor do Min. Gilmar Mendes na reclamação n.º 2777-5 MC/PI – Piauí, sobre a decisão do Juiz de Direito da 1ª Vara dos Feitos da Fazenda Pública da Comarca de Teresina – PI, publicado em 17/09/2004 em deferimento de pedido de liminar para o fim de afastar a empresa Celta Alimentos Ltda., no que toca ao ICMS, do regime de substituição tributária com base no valor presumido, em que repudia a utilização de pautas fiscais.

Abaixo, trecho da decisão *in verbis*

Cuida-se de Reclamação ajuizada pelo Estado do Piauí em face de decisão do Juiz de Direito da 1ª Vara dos Feitos da Fazenda Pública da Comarca de Teresina - PI, que, em sede de mandado de segurança, deferiu liminar para o fim de afastar a empresa Celta Alimentos Ltda., no que toca ao ICMS, do regime de substituição tributária com base no valor presumido. O reclamante alega afronta à decisão nos autos da ADI 1851, no qual esta Corte, a partir de interpretação do art. 150, § 7º, assentou a legitimidade do sistema de substituição tributária em que, a par do recolhimento antecipado do tributo pelo substituto, a fixação da base de cálculo verifica-se a partir de preços estimados. E mais, na oportunidade, o Tribunal assentou o caráter definitivo do fato gerador presumido, de modo a não dar ensejo à restituição ou a complementação do imposto pago, exceto, para os fins de restituição, na hipótese de não realização do fato gerador. Consta da decisão de primeira instância, objeto da presente reclamação: "(...) conforme adverte a própria impetrante, não se cogita neste writ of mandamus de atacar o regime da substituição tributária, que não ofende ao ordenamento jurídico vigente, mas sim a pauta fiscal de valores fixada pela Secretaria da Fazenda através de ato normativo, esta unanimemente repudiada pelos tribunais. **Na substituição tributária o arbitramento da base de cálculo é um meio para se garantir o recolhimento antecipado do imposto; na pauta fiscal não, esta já é um fim em si mesma, ou seja, é uma sanção para o contribuinte tido como inidôneo.** Por outro lado, não se trata de mandado de segurança contra lei em tese (ato normativo nº 023/2003) e sim dos efeitos concretos do referido

⁸¹ MANEIRA, Eduardo. A instituição de Pautas Fiscais pelos Estados-membros sob o Manto de Substituições Tributárias, nos casos de aquisição de aparelhos celulares em outros Estados da Federação”. **Direito das Telecomunicações e tributação**. MOREIRA, André Mendes; RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; CORREIA, Armênio Lopes (org.). São Paulo: Quartier Latin, 2006.

ato normativo, o qual vem provocando a cobrança do ICMS, na substituição tributária, sem contudo observar os limites traçados pelo art. 8º, II, da Lei Complementar 87/96. **Com efeito, o Colendo STJ já decidiu reiteradas vezes que a cobrança do ICMS com base no valor da mercadoria apurado em pauta fiscal ofende ao princípio da legalidade tributária, devendo a base de cálculo nas operações em que ocorre a substituição tributária ser eleita nos termos previstos no art. 8, da Lei Complementar. Ademais, somente nos casos previstos no art. 148 do Código tributário Nacional, em que mediante processo regular, se admite a fixação da base de cálculo de valores mínimos, quando inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte. Afora essas hipóteses, a pauta de valores mínimos, ou pauta fiscal, é manifestamente ilegal porque não encontra lastro da legislação tributária, especialmente diante da sistemática adotada pela Lei Complementar 87/96.** Nesse contexto, presentes os requisitos legais, concedo a medida liminar para determinar à Autoridade Coatora que se abstenha de exigir o pagamento do ICMS, nas operações realizadas pela Impetrante, tomando como base de cálculo os valores constantes da pauta fiscal instituída pelo Ato Normativo nº 023/2003 e seus subseqüentes, não se submetendo a Impetrante à sistemática da Pauta Fiscal de Valores, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS." (fls. 34/35) Da leitura da decisão, não obstante a afirmação de que não se cogitaria de afastamento do regime de substituição tributária, verifica-se que a autoridade reclamada remete o contribuinte para uma tributação baseada no fato gerador concreto, o que não se ajusta ao que foi decidido por esta corte nos autos da ADI 1851. Plausível, portanto, a tese do reclamante, no sentido de que há ofensa à decisão desta Corte nos autos da ADI 1851. Defiro a liminar para o fim de suspender a decisão proferida nos autos do MS 199.215.2004, em curso perante o a 1ª Vara dos Feitos da Fazenda Pública de Teresina, ficando restabelecida a sistemática de substituição tributária com base no valor presumindo assim como a observância dos valores constantes das pautas fiscais instituídas pela Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí. Oficie-se. Requistem-se as informações. Recebidas as informações, remetam-se os autos à Procuradoria-Geral da República. Publique-se. Brasília, 13 de setembro de 2004. Ministro Gilmar Mendes Relator.⁸² (grifo nosso)

Nesse sentido, cabe a lição de MISABEL ABREU MACHADO DERZI⁸³, que afirma somente ser cabível o arbitramento quando o sujeito passivo for omissor, reticente ou mendaz, em relação a valor ou preço de bens, direitos serviços, não cabendo aqui o arbitramento feito por meio de pauta fiscal.

Ainda segundo o doutrinador Hugo de Brito Machado, havendo nota fiscal formalmente válida, cabe ao fisco provar, em casos de subfaturamento, sua ocorrência. O art. 148 do Código Tributário Nacional não permite a aceitação da pauta fiscal como presunção contra a nota fiscal, ao contrário, só admite o arbitramento na hipótese de não merecerem fé os documentos expedidos pelo contribuinte e não considera razoável admitir-se que não

⁸² Rcl 2777 MC/PI – Piauí.

⁸³ MISABEL DERZI. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

merece fé nota fiscal formalmente perfeita, apenas porque a autoridade fazendária entende que o valor da operação nela registrado é, por exemplo, inferior ao efetivamente praticado.⁸⁴

5.3.3 Antecipação do fato gerador

O disposto no § 7º do art. 150 da CF foi inserido no texto constitucional pela EC nº 3/93, sendo certo que tal artigo dispõe sobre as limitações ao poder de tributar prevendo, além das imunidades tributárias, princípios limitadores como o da legalidade, o da anterioridade, da espera nonagesimal e da irretroatividade.

Parte da doutrina, pelo dado motivo, entende haver aí uma inconstitucionalidade, pela ampliação e não limitação da competência tributária, sendo, pois, eivada de vício, eis que proveniente do Poder Constituinte Derivado Reformador, e em manifesta violação de uma cláusula pétrea, por se tratar de norma restritiva de direitos individuais, forte no art. 60, §4º, IV da CF.

Ocorre que, como bem consignado por Marco Aurélio Greco, não cabe ao intérprete repelir um dispositivo constitucional por considerá-lo inconveniente ou incômodo. Compete a ele, interpretar tal norma e buscar a sua adequação sistemática à luz dos princípios e regras constitucionais.⁸⁵

Não vislumbra, o autor, qualquer incompatibilidade lógica insuperável ou violação de cláusula pétrea, visto que, na forma do inciso IV, do §4º, do art. 60 da CF, não se admite preceito tendente a abolir direitos e garantias individuais, não se inserindo nessa proteção a disciplina, a mera regulação, ou mesmo, em alguns casos, a amplitude atinente a esses direitos e forma de seu exercício.⁸⁶

Para o supra citado autor, o §7º do art. 150, além de se coadunar com a ordem constitucional vigente, não apresenta vício de legalidade (exige “lei” para dispor sobre o mecanismo da substituição tributária) e não viola a tipicidade, respeitando a competência específica de cada tributo (antecipação do fato gerador é genérica, não específica para certo tributo).

De igual maneira, não poderia ser invocado o direito do contribuinte de não sofrer tributação fora das competências constitucionalmente previstas, existindo no caso infringência ou excesso no exercício da competência tributária por parte do ente federativo que instituir o mecanismo, pois a cobrança de tributo com base em fato que ainda não aconteceu

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit.

⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p 39.

⁸⁶ Ibid. p 40.

(antecipação do fato gerador) não cria competência tributária nova, somente permite o recolhimento antecipado em função do fato que irá ocorrer, designado fato gerador presumido no dispositivo em exame.

O direito do contribuinte é o de sofrer a exigência de um tributo fundado na competência tributária constitucionalmente outorgada e não o de não poder ser cobrado sem a existência do fato determinante da exigência tributária, que somente ocorre com amparo na relação de conexão entre o evento atual e o subsequente, impondo-se ao substituto o pagamento do tributo referente à operação posterior (no caso do ICMS, por exemplo) a ser realizada pelo substituído.

Ademais, o dispositivo cria verdadeira limitação ao poder de tributar, uma vez que pretende assegurar a restituição, ao contribuinte submetido ao mecanismo da substituição tributária progressiva ou para frente, do valor cobrado se fato gerador presumido não ocorrer, porém não de parte do valor, se for apurada divergência entre o valor real e o valor presumido da base de cálculo, entendendo-se esta como definitiva, a despeito do atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

Ampliação da competência tributária, a toda prova, não há, pois o sobredito §7º do art. 150, não atribui ao legislador ordinário maior aptidão do que a que este já possuía, antes mesmo do advento da emenda constitucional que o introduzira, inclusive com a exigência de lei para a imputação da responsabilidade pelo pagamento ao substituto tributário.

O art. 113, §1º do Código Tributário Nacional, apóia o raciocínio segundo o qual a cobrança só pode ser efetuada depois da ocorrência do fato gerador, vez que somente aí nasce a obrigação tributária.

Entretanto, tal entendimento alcança apenas uma parte dos modelos impositivos admitidos pela norma de competência, criados pela legislação. Tanto os modelos obrigacionais, quanto o modelo de entrega de dinheiro antes da ocorrência do fato previsto na Constituição, têm, em princípio, validade constitucional, se a realidade circunscrita pela norma de competência e o modelo adotado pelo legislador infraconstitucional forem compatíveis. Tributo não é prestação exigida por meio do mesmo mecanismo em todos os casos. À luz da competência tributária que é distribuída aos entes da Federação e exercida pelo legislador infraconstitucional em seus respectivos âmbitos, são criados mecanismos operacionais visando a viabilização da percepção do tributo em relação à realidade inscrita na própria norma constitucional, isto é, em relação às especificidades do fato impositivo.

Sob este prisma, se insere o mecanismo da substituição tributária, calcada no princípio da praticidade, para a colheita eficaz dos recursos financeiros de que necessita o Poder Público para atender às suas finalidades.

Assim, o fato gerador continua sendo indispensável para fundar a exigência tributária, continua como núcleo do fenômeno impositivo, ora gerando a obrigação, ora legitimando o recolhimento antecipado, com base na conexão entre o evento presumido e o evento final, que ainda ocorrerá. Daí, melhor seria chamá-lo de fato tributável. Não há aqui cobrança de tributo baseada em ficção jurídica, como já analisado anteriormente.

O grande debate constitucional situa-se na fidelidade da relação de conexão entre o evento presumido e a realidade, quanto ao valor exigido do substituto, que, não obstante ser baseado em critérios objetivos, pode não espelhar a realidade, levando à excessiva oneração do substituído.

Nesse contexto vale ressaltar as indagações finais de Marco Aurélio Greco, em sua obra *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*, acerca do tema

[...] Até que ponto há mera utilização de um pretexto para arrecadar? Quando o mecanismo pode desnaturar o tributo, para transformá-lo em exigência de outra natureza e, com isto, implicar eventual invasão de competência reservada a outra entidade tributante? Este o debate constitucional a ser feito. Aí está o tema constitucional! Proteger o contribuinte de medidas legislativas que, a pretexto de viabilizarem mecanismos arrecadatórios eficientes, impliquem verdadeira agressão injustificada ao seu patrimônio.⁸⁷

Ainda sobre o assunto, cumpre citar a explicação do ministro Ilmar Galvão no julgamento da ADI 1.851-4/AL

A substituição tributária, portanto, resultou de uma opção legislativa, que elegeu como tributável uma fase preliminar da exteriorização de um dado fenômeno econômico, ou jurídico, que compõe a materialidade da competência tributária prevista, para fim de exigir o respectivo recolhimento, antecipando as conseqüências que, no modelo tradicional, só seriam deflagradas depois da ocorrência do próprio fenômeno.

A escolha da fase preliminar resulta, assim, de opção legislativa, mas não é arbitrária, porque só tem cabimento se o evento final (inexistindo este inexistirá o fato gerador); se o referido evento já apresenta elementos que permitam prever com certo grau de certeza o evento final (fato gerador); e se a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação é a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação é proporcional à dimensão final que resultará da ocorrência do fato tributável.

[...]

O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos não se revestem de caráter de provisoriedade, tendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menos, em face o preço pago pelo

⁸⁷ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 47.

consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.⁸⁸

Essa foi a idéia que prevaleceu naquele julgamento, ou seja, a visão do fato gerador como uma presunção definitiva – onde cabe prova em contrário de sua não ocorrência – e, em consequência, a base de cálculo também presumida, já que esta precisa ser estipulada no momento da ocorrência do fato gerador – presumido, no caso – para se estipular a quantia devida. Isso porque como o pagamento é efetuado em etapa anterior do ciclo econômico, a base de cálculo não poderia esperar a ocorrência da operação no mundo fático para ser determinada.

5.3.4 Decorrências da presunção do fato gerador

5.3.4.1 *Não ocorrência e ocorrência parcial do fato gerador*

Não ocorrendo o fato gerador presumido terá o substituído direito de repetir o indébito, a teor do que dispõe o art. 150, §7º, da CRFB. Esse entendimento é pacífico tanto na doutrina quanto na jurisprudência, por adoção literal por parte do Supremo Tribunal Federal em relação à matéria no julgamento da ADI 1.851/AL.

No concernente à restituição da diferença entre o valor da operação final e o valor antecipado pelo substituto, entendido por alguns como “ocorrência parcial do fato gerador”, o Supremo Tribunal Federal, numa interpretação literal restritiva do dispositivo constitucional, não tem reconhecido tal possibilidade, considerando como definitiva a base de cálculo presumida, sendo, pois, indevida a restituição, bem como inexigível a complementação do valor pago antecipadamente na hipótese de realização do fato imponible em valor superior ao presumido. Neste sentido, afirma o ministro Nelson Jobim no julgamento da ADI 2777

A **ST_F** depende da ocorrência de dois elementos: um objetivo e uma presunção em relação ao fato gerador. O fato gerador não admite gradação: ou ele ocorreu, ou não. A lógica é binária.

Não é possível fato gerador parcial tudo porque não é possível fato gerador parcial tudo porque não é possível incidência parcial de norma jurídica.

A base de cálculo concreta, portanto, está excluída do esquema lógico da norma e, por isso, não admite restituição pautada por esse argumento. Tanto é assim que, na hipótese de venda por valor maior ao previamente fixado, não cabe ao FISCO cobrança suplementar.

O crédito tributário se esgota na configuração definida pela CF.

⁸⁸ ADI 1851-4/AL.

Não é admissível revisão do crédito tributário, para mais ou para menos, tudo porque não é ele provisório.

Está o crédito tributário sujeito, isso sim, a uma condição resolutiva que se vincula à **presunção da circulação final da mercadoria**. Se tal não se dá, se a venda prevista não ocorre – se não ocorre o fato gerador presumido -, resolve-se o crédito tributário e emerge o direito a restituição.

No entanto, se ocorrer a presunção – **a circulação final de mercadoria** – não se perquire pelo seu valor – se igual, inferior, ou superior ao preço de pauta.

Insisto.

O que se presume é a venda futura e não o seu valor.⁸⁹

Sobre a ocorrência parcial do fato gerador, em parte, atribui-se razão aos argumentos utilizados pelo ministro Nelson Jobim. Isto porque o fato gerador não pode ocorrer pela metade por ser ele definido em lei como, por exemplo, “operação com mercadorias industrializadas” ou “circulação de mercadorias”. Como se poderia efetuar meia operação? Como dito por referido ministro, a lógica é binária, ou seja, ou ocorre a operação ou não ocorre. Fica claro então, neste ponto, que o que pode ocorrer nos tributos pagos em valores diferentes dos reais é diferença da base de cálculo real para a presumida, pois o valor da operação tida como base de cálculo é que pode ser parcial.

E aqui se encontra o argumento contrário: os doutrinadores, ao definir a base de cálculo, a colocam como parte integrante do fato gerador. Logo, nesta linha de raciocínio, seria possível a existência de um fato gerador parcial, já que sendo a base de cálculo real divergente da adotada pelo Fisco, e sendo ela parte integrante do fato gerador, este se tornaria parcial. Passaremos então a analisar a base de cálculo na substituição tributária para frente.

5.3.4.2 Base de Cálculo na Substituição Tributária para frente

Uma grande polêmica que gira em torno da substituição tributária em operações posteriores é relacionada à base de cálculo que é utilizada. No caso do referido instituto, as discussões se concernem nas hipóteses de a base de cálculo presumida ser definitiva ou relativa.

A base de cálculo se define como uma grandeza econômica sobre qual se aplica a alíquota para calcular a quantia a ser paga. A alíquota é o percentual ou o valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo para o cálculo do valor final do tributo, é um dos elementos da matriz tributária do tributo. Como o mecanismo de substituição tributária lida com a arrecadação de tributos, a alíquota será em percentual.

⁸⁹ ADI 2777/SP.

No caso do ICMS, por exemplo, a base de cálculo se caracterizaria pelo valor da venda da mercadoria (salvo disposição em contrário). Na substituição tributária para frente, onde se concentram as atenções, a base de cálculo é presumida, como dito anteriormente, já que o valor dela será estipulado antes de ser realizada a operação. Nesse tipo de substituição cobra-se o tributo antes da ocorrência do fato gerador. Por ser presumida surge a dúvida de ser ela definitiva – onde não cabe restituição de tributo pago a maior ou complementação do valor pago a menor – ou relativa – em que há restituição/complementação do valor pago quando diferente do real praticado na operação.

A Lei Complementar nº 87/1996, dispõe, em seu artigo 8º sobre a base de cálculo nos casos de Substituição Tributária. Em seu inciso II, onde dispõe sobre a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes, as discussões se acirram. Isso ocorre já que se trata de uma base de cálculo presumida, que nem sempre corresponde a margens de lucro usualmente aceitas.

Dessa forma, a substituição tributária poderia ser utilizada como forma de aumentar a arrecadação do imposto, bastando aumentar a base de cálculo. Isto fere o princípio da segurança jurídica.

O ministro do STF Cezar Peluso, relator da ADI 2777, cita a definição de Paulo Barros de Carvalho sobre a base de cálculo para defender sua posição sobre a relatividade deste instituto

A base de cálculo, sabe-se, “é a grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.” (PAULO DE BARROS CARVALHO, “Curso de Direito Tributário”, SP, Ed. Saraiva, 15ª ed., 2003, p. 327/328).

Sobre servir de parâmetro para o cálculo do tributo exigível (**b**), a base de cálculo deve medir, necessariamente, as proporções reais do fato (**a**) e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da regra matriz de incidência tributária (*hipótese de incidência, fato gerador, **fattispecie abstracta**, etc.*) (**c**).⁹⁰

Adotando-se a base de cálculo relativa, cuja definição se baseia na comparação entre a base de cálculo adotada para a substituição tributária com o valor final da operação feita, a antecipação ficaria sujeita a ajuste em face da realização das operações subseqüentes. Se o

⁹⁰ ADI 2777/SP.

valor pago for maior deverá ocorrer a restituição do excedente, ou, se o valor pago for menor, haverá a cobrança da diferença. O objetivo do artigo 150, em seu parágrafo 7º da Constituição Federal de 1988, é exatamente no que concerne à legitimidade de restituição, caso não se realize o fato presumido.

Interessante é a afirmação de Marco Aurélio Greco sobre a restituição do valor pago a maior, na hipótese o Fisco constantemente cobrar valores a maior, depois restituindo-os

A existência de excessos é uma vicissitude da instituição da figura, admitida pela própria Constituição como inerente à margem de risco que toda previsão de um fato futuro comporta. O objetivo da antecipação é, como diz o nome, “antecipar” um determinado valor que só no futuro se saberá se foi excessivo ou não. Entre o valor recolhido antecipadamente e o valor apurado à vista do fato ocorrido deve haver, como regra, uma compatibilidade; *não é da natureza da antecipação que se erre para maior*.

Excesso pode existir como eventualidade natural dentro de um mecanismo complexo. Mas **o excesso não pode ser “institucionalizado”, como se antecipação pudesse servir de instrumento para sempre exigir a maior, posto que se devolveria depois**. Não é esta a função da figura, nem a razão pela qual se admite a ocorrência de excesso. Também não é figura admitida para simplesmente assegurar um fluxo de receita, para o Estado, desatrelado da ocorrência dos eventos constitucionalmente previstos nas normas constitucionais atributivas de competência tributária para exigir impostos e contribuições.

Caso a antecipação com substituição venha a ser criada de tal modo que o resultado prático (ou mesmo sua finalidade declarada) seja a geração de receita superior à devida, para futura devolução do excesso, então ter-se-á forma indireta de criação de um empréstimo compulsório, que só poderá ter cabimento se instituído pela União, desde que seja para atender às finalidades expressamente especificadas no art. 148 da CF de 1988 e para gerar recursos vinculados à despesa que justificou a sua criação (art. 148, parágrafo único).[...]⁹¹ (grifo nosso)

Afirma ainda o autor sobre a adoção da base de cálculo definitiva, considerando-a hipótese de confisco

Por derradeiro, cumpre repetir que a antecipação não é meio para que o Fisco receba um centavo sequer acima do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo apurada à vista da ocorrência concreta do fato tributável. Previsto um certo montante, o recolhimento deste é antecipado; não mais do que isto. Por isso afirma-se tantas vezes que o excesso deve ser devolvido, pois se não o for estar-se-á diante de hipótese em que mera técnica de arrecadação de tributo estará sendo utilizada como instrumento indireto de apropriação de parcela do patrimônio individual sem fundamento em norma constitucional de competência tributária. Verdadeira hipótese de confisco, vedada pelo inciso IV do art. 150 da CF de 1988. **Utilizar um mecanismo operacional do tributo para obter receita maior do que a que resultaria do modelo operacional que se apóia na verificação concreta e real do fato tributável é utilizar o tributo com efeito de confisco.**⁹² (grifo nosso)

⁹¹ GRECO, Marco Aurélio. P. 62.

⁹² GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 63.

Conforme exposto anteriormente, o STF adotou o argumento do Ministro Ilmar Galvão (ADI 1.851-4), afirmando a base de cálculo como definitiva em nome da praticidade. Nesse caso, não há a restituição do valor pago a mais pelo substituído, ferindo princípios constitucionais, como o da razoabilidade e proporcionalidade, segundo parte contrária da doutrina. O Fisco, assim, arrecadaria uma carga tributária além do que lhe é devido. Citamos também a posição divergente naquele julgado defendida pelo ministro Marco Aurélio

O que está no § 7º do artigo 150 viabiliza não o enriquecimento sem causa pelo Estado, não a vantagem indevida do Estado, não a majoração do tributo, mas encerra, apenas, uma técnica que vede a sonegação. Dispôs-se que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável...” Mas responsável pelo quê? Pela obrigação tributária tal como definida na Constituição Federal, e não pela obrigação tributária cujas balizas resultaram de uma simples presunção – e, como toda presunção, passível de ser suplantada – quanto ao conteúdo de um negócio jurídico a se realizar. E mais: no § 7º, há referência a fato gerador futuro, a revelar que o recolhimento não é definitivo e que, a partir da presunção e da fúria arrecadadora decorrente da deficiência de caixa sempre notada nas pessoas jurídicas de direito público, é provisório, ensejando, portanto, um posterior acerto de contas.⁹³

Afirmou ainda o referido ministro que tal hipótese seria majorar por via indireta o tributo. Apesar disto, foi vencido sob a alegação de que possibilitar a restituição de valores pagos a maior/menor seria tornar o dispositivo vazio, na medida em que fora criado para facilitar a fiscalização e com aquela possibilidade a dificultaria, pois seria necessária uma fiscalização “imediate e preferencial” para apurar os tributos reclamados, inviabilizando o sistema.

Do lado vencedor, citamos, como exemplo do pensamento majoritário naquele julgamento os dizeres do ministro Sepúlveda Pertence

A Constituição autorizou, com a chamada “substituição tributária para frente”, tomar como fato gerador um fato presumido. **É claro que com sua dimensão material igualmente presumida.** É claro, também, que esta presunção não pode ser arbitrária, mas isso não se discute. Se ela é arrazoada, a minha leitura do § 7º do art. 150 da Constituição Federal é que aquele fato, antecipadamente levado em consideração, os seus efeitos se tornem definitivos com a única ressalva constitucional de não vir a ocorrer o fato previsto.⁹⁴ (grifo nosso)

Porém, cabe ressaltar que se encontra em andamento a ADI 2777/SP, que discute a questão novamente, em que, em apoio a relativização da base de cálculo, figura principalmente o seu relator, Min. Cezar Peluzo, que refutando os fundamentos do voto proferido pelo Min. Nelson Jobim, que abrisse divergência, com as premissas: 1º que a de que o valor do ICMS substituição tributária para frente – ST_F integraria o preço de venda do

⁹³ ADI 1.851-4/AL.

⁹⁴ ADI 1.851-4/AL.

substituto, tornando-se custo para o substituído, que o incorporaria ao preço de venda do seu produto, sendo que eventual diferença entre este preço e o de pauta da substituição implicaria a redução do lucro do substituído, praticada dentro de sua esfera de disponibilidade; 2º a de que a incidência do ICMS substituição seria definitiva e o fato gerador "legitimante", visto no aspecto material, seria sua condição resolutória.

Na primeira premissa, considera que o imposto se transforma em um componente dos insumos, integrando o custo operacional. Além disso, nas eventuais operações intercorrentes, como também na final, não há tributo devido, tudo porque já foi constituído, em substituição tributária para frente, na operação realizada pelo substituto.

Alega também o ministro que a adoção de sistema de devolução de tributo pago a maior em determinados Estados configuraria a chamada “Guerra Fiscal”, em que seriam concedidos como benefícios fiscais, não aprovados em convênios, para atração de indústrias, produtores e comércio, prejudicando as demais unidades da federação.

Na segunda premissa afirma que pode-se identificar o suporte fático do fato gerador presumido *in abstracto* por dois elementos: um objetivo, que o substituto seja contribuinte do imposto; e outro presumido: que a mercadoria irá completar sua circulação própria até o consumidor final. Logo, esses dois elementos unidos fazem incidir, à hipótese, a norma da substituição tributária progressiva. Assim somente a não ocorrência do fato gerador será caso de restituição por não incidência da norma jurídica.

O ministro Nelson Jobim explica ainda como é a fixação do valor presumido, quando não há preço tabelado ou sugerido pelo fabricante, segundo a lei do Estado de São Paulo, demonstrando não ser ela um arbitramento

Há um procedimento formal.

Como vimos, nesses casos, a base de cálculo do ICMS pela **ST_F** considera cumulativamente:

- (a) o valor da operação própria, praticada pelo SUBSTITUTO;
- (b) valores como frete, carreto, seguro, **impostos** e outros encargos transferíveis ao varejista;
- (c) valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado, incluindo lucro.

Esses valores são apurados a partir de pesquisas no setor examinado.

Levantam-se preços usualmente praticados no mercado pesquisado.

Isto é feito por amostragem e/ou a partir de dados fornecidos pelas entidades do setor.

Após, adota-se a média ponderada⁹⁵.

Em decorrência, aplica-se um valor fixo e unitário a todos os potenciais varejistas.

⁹⁵ Lei 6.374/89, art. 28-A.

Insisto que a Secretaria de Fazenda somente pode atribuir um valor presumido para a operação final com base no levantamento de preços, fundamentado em pesquisa e informações do setor econômico específico.

Os valores presumidos estão submetidos à verificação e confirmação constantes por meio de levantamento, pesquisas e planilha de custos⁹⁶.

A legislação estadual prevê, ainda, a possibilidade de interessados contestarem o valor fixado.

O procedimento de fixação do valor presumido e a documentação relativa ao levantamento de preços forma um processo, acessível às partes interessadas⁹⁷.

Tais valores são publicados no Diário Oficial e poderão ser impugnados pelas entidades representativas do setor ou por qualquer contribuinte interessado, no prazo de 10 dias⁹⁸.

A impugnação é analisada pela Coordenadoria de Administração Tributária. Mesmo que as alegações da impugnação não sejam julgadas procedentes, caberá ainda recurso, em igual prazo, à autoridade superior⁹⁹.

Essa impugnação, inclusive, poderá trazer sugestão de preço presumido.

Trata-se de prática rotineira na administração fazendária estadual.

[...]

Por outro lado, é interesse dos sindicatos de produtores a utilização do sistema de ST_F.

Estabiliza a concorrência, pois dificulta a sonegação uma vez que, ao menos o ICMS, foi recolhido na operação inicial.

Os comerciantes não sonegadores deixam de ser vítimas de procedimentos concorrenciais desleais ou pautados na ilicitude.

A fixação do preço não é arbitrária.

Ao contrário, há um procedimento a ser respeitado e que tem previsão na legislação federal (LC 87/96) e na Legislação local.

Observo, mais, que tal fixação pode, inclusive, ser objeto de impugnação judicial.¹⁰⁰

Alegou o relator, combatendo a primeira premissa, que só seria válido em caso de incidência monofásica (CF, art. 155, § 2º, XII, h) ou de venda a consumidor final, hipóteses nas quais o ICMS não permite repercussão jurídica, ou seja, transferência jurídica do encargo tributário por meio do sistema de débitos e créditos. Nesse sentido, afirma o ministro

Se o ICMS retido por ST_F incorpora os custos do substituído e, se, como aduz S. EXA., “*A ST_F não se conecta com a operação final para, a partir daí, fazer-se a compensação*” (p. 34 do seu voto), não teria ele fundamento econômico para lhe exigir a devolução, porque tal valor não seria tributo, mas custo seu, embutido no preço de aquisição! Ou seja, pela premissa sustentada no voto do Min. **JOBIM**, o comando constitucional de devolução, posto no art. 150, § 7º, perde sentido, alcance e racionalidade.¹⁰¹

Quanto à segunda afirmação, asseverou que a Substituição Tributária Para Frente é técnica de arrecadação fiscal que não implica exigência nova de imposto e deve submeter-se aos limites constitucionais do tributo ao qual se aplica. Como é técnica acessória, não

⁹⁶ Lei 6.374/89, art. 28-A, parágrafo 1º, de 1 a 8.

⁹⁷ Lei 6.374/89, art. 28, § 4º.

⁹⁸ Lei 6.374/89, art. 28, § 5º.

⁹⁹ Lei 6.374/89, art. 28, § 6º.

¹⁰⁰ ADI 2777/SP.

¹⁰¹ ADI 2777/SP.

desconsidera a relação econômica e jurídica de que participa o substituído, mas antecipa-lhe o recolhimento do tributo com o escopo de tornar mais eficiente a arrecadação e facilitar a fiscalização, além disso, ao considerar a base de cálculo como elemento do fato gerador, afirma que a base real diferente da adotada configura uma forma de não ocorrência do fato gerador quanto a parte não praticada. Ou seja, cabendo restituição referente à parte não ocorrida do fato gerador.

De fato, nos argumentos utilizados pelo Min. Nelson Jobim quando da fundamentação de seu posicionamento, dois pontos merecem especial destaque por se mostrarem controversos. O primeiro refere-se à teoria econômica de que o valor presumido passa a ser contabilizado pelo substituído como parte de seu custo de aquisição de mercadorias, devendo então ser embutido ao seu preço de venda e, sendo este inferior ao valor utilizado como base de cálculo por presunção, há apenas uma diminuição na margem de lucro e não pagamento indevido de tributo. *Data vênia*, tal posicionamento não pode ser corroborado. Isso porque não se pode admitir que a base de cálculo se desprenda de seu fato gerador para tornar-se mero custo de aquisição do substituído, podendo assim ser comparado a outros custos, como por exemplo, o frete, pois sendo o ICMS um tributo real, ou seja, cuja capacidade contributiva não é estipulada em razão do sujeito passivo, mas sim em função de um elemento econômico de maneira objetiva – operação financeira de circulação – tentando atingir, por sua vez, a capacidade do consumidor final, deve então ser proporcional ao valor verdadeiro de tal operação ou, então, estará afetando economicamente o substituído que deveria ser apenas o contribuinte de direito, tornando-se o mesmo também um contribuinte de fato.

Não se pode conceber que o contribuinte substituído pague imposto a maior como uma redução em sua margem de lucro porque assim seria beneficiado aquele que consegue realizar operações ao preço da base de cálculo presumida em detrimento daquele que em algum momento não a atinja quando deveriam, ambos, pagar pelo valor exato da operação realizada.

O segundo ponto de destaque na argumentação do referido ministro consiste na presunção de que o fato gerador se refere apenas a sua ocorrência, não atingindo o mérito do valor, sendo então devido em qualquer hipótese. Como já ressaltado, torna-se inconsistente tal afirmativa na medida em que a base de cálculo é parte integrante do fato gerador, sendo indispensável a correlação entre este e a base efetivamente ocorrida para a validação da presunção feita a respeito de sua base de cálculo presumida.

Outro forte ponto de controvérsia é a afirmativa de que o sistema de arrecadação adotado com base de cálculo relativa tornaria o sistema de substituição tributária inviável. De certo modo não há como negar que o instituto poderia sim ter seus objetivos práticos

frustrados, pois ao se permitir a sua relativização, ao mesmo tempo em que sendo a devolução imediata e preferencial, como foi dito acima, deverá ser feita também a fiscalização para se apurar se o valor realmente pago não é compatível com os fatos ocorridos, demandando um trabalho extra do Fisco.

Ainda de grande relevância, seria pensar na possibilidade de o Erário poder se recuperar dos valores pagos a menor pelo contribuinte, o que certamente faria surgir na Fazenda o desejo de arrecadar tais valores demandando para tal intensa fiscalização. Restaria prejudicado, dessa forma, todo o sentido de praticidade e economia na fiscalização e arrecadação.

A defesa da não relativização da base de cálculo presumida leva ao entendimento de que os casos em que há diferença entre o valor efetivamente praticado e o presumido são minoria, pois caso contrário, os defensores de tal tese estariam assumindo a advocacia da apropriação indébita pelo Fisco e pregando a utilização do sistema para aumentar a base de cálculo dos tributos ilegalmente. Logo, a utilização da não relativização da base de cálculo presumida como linha argumentativa, implica também na aceitação de que a ocorrência dos fatos geradores a menor/maior se restringe a uma pequena parcela das operações sendo que a possibilidade de reembolso nesses casos não poderia provocar tantos pedidos de restituição de indébito ao ponto de inviabilizar o sistema e provocar um colapso na fiscalização.

Como anteriormente ressaltado, o arbitramento da base de cálculo não constitui um procedimento arbitrário: ao contrário, é cercado de todos os cuidados necessários para que se mantenha a correspondência com a realidade, o que, por conseguinte, permite a defesa de um sistema em que seja viável a restituição dos tributos pagos a maior/menor sem que recaiam ônus excessivos sobre o Fisco ou sobre o contribuinte.

5.3.5 Princípios constitucionais tributários e a substituição tributária progressiva

5.3.5.1 *Legalidade*

O Princípio da Legalidade, previsto art. 150, I, CRFB, prevê que nenhum tributo será instituído, nem aumentado a não ser através de lei, devendo esta conter: a descrição do fato tributável, a definição da base de cálculo e da alíquota ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo, o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária e o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.

Na definição de Daniela Ribeiro de Gusmão

[...] O princípio da legalidade tributária é popularmente conhecido pela expressão latina *nullum tributum sine lege*, ou pela frase inglesa *no taxation without representation*.

No Ocidente, a limitação fundamental do Estado de Direito ao poder de exigir tributos está no princípio da legalidade: na necessidade de que haja uma norma estabelecida em lei que obrigue os membros da sociedade a satisfazerem tais exações, ou seja, a obrigação de o cidadão transferir parte de seu patrimônio para os cofres públicos não pode prescindir da edição da lei competente.¹⁰²

Eduardo Maneira discorre sobre a importância deste princípio para a segurança jurídica

Na relação jurídico-tributária, a segurança jurídica traduz-se, precipuamente, na subsunção do fato à norma previamente posta por meio de lei, a fim de que possa torná-lo em fato jurígeno de obrigação tributária. Mas não se restringe a isso. A positivação da segurança jurídica em matéria tributária mereceu grande atenção nas Constituições pátrias, sendo que na Constituição de 1988 podemos identificá-la nos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade.¹⁰³

Por um longo período se discutiu a legalidade do regime de substituição tributária, pois apesar de estar genericamente prevista no art 128, CTN, o instituto não foi imediatamente regulamentado. Mas devido à facilidade de controle e arrecadação dos tributos, foi utilizada por diversas administrações fazendárias sem a devida regulamentação, tendo como uma de suas justificativas o Princípio da Praticidade, que na opinião de Sacha Calmon é, na essência, um atributo da legalidade, no sentido de que a lei deve ser exequível e possível de aplicação.

Quanto à legalidade, o regime da substituição tributária que antes era tratado apenas na legislação infraconstitucional (tais como o Convênio 66/88 que fixou normas para regular o ICMS até a entrada em vigor da Lei Complementar nº 87/96, que também se refere ao assunto), foi elevado a nível constitucional através da EC 03/93, que o incluiu em nosso ordenamento jurídico o § 7º do art. 150, CF que dispõe

[...] 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.¹⁰⁴

Na opinião de Antônio Machado Guedes Alcoforado

[...] o mesmo não foi infringido porque a substituição tributária progressiva não cria um novo fato gerador concreto. O que existe é apenas uma nova forma de recolhimento. Antecipa-se o pagamento do imposto, nunca o fato oponível. Portanto, o princípio da legalidade não é infringido. No momento

¹⁰² GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Direito tributário**/Daniela Ribeiro de Gusmão. Coleção roteiros jurídicos/ coordenador José Fabio Rodrigues Maciel. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 4.

¹⁰³ MANEIRA, Eduardo. **Princípio da legalidade: especificação conceitual X tipicidade**.

¹⁰⁴ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 150, § 7º.

do fato jurídico-tributário a lei está estabelecida. A data da lei aplicável é a do momento do fato gerador concreto e não a data do pagamento.

Destarte, no nosso ordenamento jurídico existem vários tributos onde o pagamento é efetuado antes do fato gerador e nem por isso sofrem o vício de inconstitucionalidade. Por exemplo: no imposto de transmissão inter-vivos o recolhimento efetua-se antes do fato jurídico tributário, ou seja, antes da escrituração do contrato de compra e venda no cartório; diversas taxas são geralmente cobradas antes do respectivo fato imponible (taxa judiciária, taxas de polícia, custas judiciais). O imposto de renda das pessoas físicas é retido pelo empregador antes do acerto de contas com o Fisco. Caso a substituição tributária “para frente” infringisse o princípio da legalidade, a maioria dos tributos no Brasil seria inconstitucional.¹⁰⁵

O Supremo Tribunal Federal já tornou pacífica a questão em sua jurisprudência:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DO RECOLHIMENTO ANTECIPADO DE ICMS, SOB O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DIRETRIZ JURISPRUDENCIAL FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - O Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a plena legitimidade constitucional do recolhimento antecipado de ICMS, sob o regime de substituição tributária. Precedentes.⁸³¹⁰⁶

Da mesma maneira entende o Superior Tribunal de Justiça em decisão proferida pelo Ministro José Delgado:

TRIBUTARIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA. EXIGENCIA LEGITIMA.

1 - O RECOLHIMENTO ANTECIPADO DO ICMS, PELO SUBSTITUTO TRIBUTARIO, NÃO CARACTERIZA PAGAMENTO DO IMPOSTO ANTES DA OCORRENCIA DO FATO GERADOR.

2 - O MOMENTO DE INCIDENCIA DA LEI PARA FAZER GERAR A OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA NÃO SE CONFUNDE COM O ATO DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO.

3 - O REGIME DE RECOLHIMENTO DO ICMS ANTECIPADO POR SUBSTITUTO TRIBUTARIO NÃO PRATICA OFENSA AO PRINCIPIO DA LEGALIDADE, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA NÃO CUMULATIVIDADE DO TRIBUTO.

NÃO CARACTERIZA, TAMBEM, VINCULAÇÃO DO SUBSTITUTO TRIBUTARIO COM O FATO GERADOR.

4 - A EMENDA CONSTITUCIONAL NUM. 3/1993 VEIO REAFIRMAR A SISTEMÁTICA DA ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO INSTITUÍDA POR CONVENIO.

5 - RECURSO PROVIDO.¹⁰⁷ (grifo nosso)

5.3.5.2 Praticidade

¹⁰⁵ ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. Op. cit. p. 79.

¹⁰⁶ RE – AgR 226496/RJ, Segunda Turma, Relator: Min. Celso de Melo, Julgado em: 25/06/2002.

¹⁰⁷ REsp. 100097/SP, Primeira Turma, Relator: José Delgado, Julgado em: 19/10/2006.

A Praticidade é um princípio geral e difuso, não gozando de previsão escrita em nosso ordenamento jurídico, mas sendo implícito e definido como a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis, ou seja, muitas vezes, para tornar uma norma exequível, cômoda e viável, é necessário utilizar presunções, ficções, enumerações taxativas. Neste sentido, afirma Eduardo Maneira

A praticabilidade tem por finalidade tornar o direito exequível, isto é, aproximar a norma jurídica da realidade que pretende regular. Em termos de tributação, a praticidade se manifesta em técnicas de fiscalização e arrecadação que, amparadas especialmente em presunções, tornam possível a tributação em massa, de modo célere e menos oneroso. De nada adiantaria instituir-se um tributo por uma lei cuja obediência por parte do contribuinte, e cuja fiscalização por parte da fazenda, se fosse impraticável no mundo real. [...]

A praticabilidade como o princípio autônomo, como um princípio ético, é princípio vazio, sem conteúdo. A sua razão de ser é garantir a aplicabilidade da lei por meio de técnicas de simplificação que possibilitem alcançar realidades de natureza complexa. Falar de praticidade, portanto, é falar de ficções e presunções jurídicas. [...]

[...] não pode haver praticidade injusta; a praticidade se legitima se for instrumento que possibilite a aplicação da lei para todos, a fim de se evitar a evasão fiscal, jamais como instrumento de perpetuação de irrealidades confiscatórias.¹⁰⁸

Na substituição tributária, o Princípio da Praticidade pretende simplificar as atividades de recolhimento e de conseqüente fiscalização dos tributos, criando um artifício baseado em informações colhidas das práticas do mercado, definindo como base de cálculo para o tributo, em sua forma antecipada, o potencial valor de venda ao consumidor final, antecipando, assim, o recolhimento do imposto, simplificando a execução das leis e da fiscalização e o combate à evasão.

Sobre este princípio, discorre Sacha Calmon Navarro Coelho:

Nas modernas sociedades de massas, a tentação dos Fiscos, escudados nos “grandes números” e em nome da “racionalização”, é para simplificar a tributação. Fala-se muito, inclusive no princípio da “praticabilidade”. Ao meu sentir, este tal não foi e jamais será princípio jurídico. É simples tendência para igualar e simplificar, sem considerar os princípios da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva. E, a não ser que os respeite ou seja benéfico ou opcional para o contribuinte, não poderá prevalecer. Em adversas circunstâncias o princípio do não-confisco na medida que confronta os desvarios fiscalistas, é de grande importância para combater ficções e presunções fiscais abusivas.¹⁰⁹

5.3.5.3 Não-cumulatividade

¹⁰⁸ MANEIRA, Eduardo. O princípio da praticidade no direito tributário. **Revista Internacinal de direito tributário**/ Associação brasileira de direito tributário. Belo Horizonte, v. 1, n. 1, jan/jun 2004. p 59-72.

¹⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p. 250.

A substituição tributária deve ser observada, ainda, em relação ao Princípio da não-cumulatividade, que pretende evitar a incidência cumulativa sobre as operações de circulação de mercadoria, distribuindo equanimente a carga tributária de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto. Tem como característica fundamental a compensação do tributo cobrado nas operações anteriores, sendo devido em cada operação apenas a diferença entre o montante do tributo relativo à operação atual e o cobrado nas operações anteriores.

Em estudo realizado por Sacha Calmon e Eduardo Maneira

A Constituição de 1988, como se depreende da singela leitura de seu art. 155, § 2º, I, não autoriza que o ICMS onere o contribuinte *de iure*.

O raciocínio jurídico é simples. Se a Carta impõe a observância da não-cumulatividade, de modo a que o contribuinte (comerciante) compense com o imposto devido pelas operações que realizar o imposto suportado nas compras por ele efetuadas (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos), então ela assegura, como de resto o fazem os demais países que adotam tributo similar, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado. Assim, todo adquirente (exceto consumidor final, não contribuinte) tem o direito, constitucionalmente expresso, de deduzir o imposto que lhe foi transferido pelo vendedor. Portanto, o princípio consagrado na Lei Fundamental autoriza um único entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor), onerando exclusivamente o consumidor final.

[...]

O princípio da não-cumulatividade possui três fins e neles repousa a sua axiologia jurídica. *Primus* – permite que o crédito fiscal de todas as aquisições de bens e serviços, direta e indiretamente vinculados ao processo de produção e circulação de mercadorias e serviços tributáveis seja oposto ao débito decorrente das operações mercantis de venda e assemelhados (negativa acumulação de resíduos fiscais). *Secundus* – permite que, fracionadamente, ao passo que as operações de circulação ocorrem, o agente delas promotor recolla o imposto sobre o valor fiscal por ele adicionado ao bem ou serviço, repassando-o no preço ao elo seguinte da cadeia de circulação (antecipação ao Fisco do imposto e seu repasse imediato ao adquirente, livrando-se do respectivo ônus financeiro). *Tertius* – garante a natureza jurídica ontológica do imposto que incide sobre *consumidor final de mercadorias e serviços*.

[...]

Como se sabe, para a realização do princípio da não-cumulatividade, é possível a adoção de dois sistemas diferentes:

- a concessão de *crédito financeiro* dedutível, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade;
- a concessão de *crédito físico*, o qual restringe o direito à compensação do imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.

Não há dúvida de que a Constituição Federal não adota a posição restritiva, porque nenhuma limitação ou exceção impõe ao princípio da não-cumulatividade. Não há dúvida de que a legislação infraconstitucional posterior à Constituição de 1988 somente poderia ter escolhido o primeiro modelo, o único amplo e compatível com o ditado constitucional. Não obstante, o princípio foi novamente amesquinhado em favor dos interesses arrecadatórios dos Estados, adotando-se o sistema de crédito físico, limitado e restritivo, oneroso da produção e violador do ditame constitucional.

Assim, doutrina robusta hoje se consolida no sentido de que o princípio da não-cumulatividade não é cláusula vaga e imprecisa, pois a Constituição fez opções deliberadas e claras, determinando, de forma ampla, a compensação do tributo devido com o montante cobrado nas operações anteriores – portanto concedendo créditos financeiros amplos e irrestritos.

[...]

Demonstra a doutrina atual que não pode mais argumentar com a idéia de que o princípio da não-cumulatividade, formulado na Constituição, depende de regulamentação livremente posta em lei complementar, porque o legislador não é livre para pôr e dispor, mas somente poderá atuar a partir das bitolas constitucionais. Apesar de o artigo 155, XII, *c*, estabelecer que cabe à lei complementar “disciplinar o regime de compensação do imposto” e, em sua ausência, provisoriamente, os convênios interestaduais (art. 34, § 8º), é claro que a regulamentação infraconstitucional permitida não poderá restringir, alterar ou prejudicar o princípio da não-cumulatividade, que na própria Constituição tem ampla guarida.[...]

[...]

O princípio da não-cumulatividade assim como os outros que habitam a Constituição são imperativos e inelásticos, e somente podem ser alterados por emendas à Constituição, assim mesmo se não estiverem ligados aos *direitos fundamentais*. Princípio não é norma geral de direito tributário e portanto não pode ser objeto de lei complementar, a não ser quando expressamente requeira a integração por insuficiência normativa.¹¹⁰

Alguns autores entendem que a substituição tributária violaria tal princípio, pois o valor pago na operação anterior não poderia ser creditado na operação posterior, visto que já vem cobrado por todas as fases da cadeia positiva.

No entanto, esse não é o entendimento da doutrina majoritária, que com base no art. 8º, §5º da Lei Complementar 87/96 que dispõe: “o imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do *caput* (operações ou prestações subseqüentes), corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto”, entende que o tributo devido em cada operação é apurado de forma individualizada, operação a operação, seguindo rigorosamente o sistema compensatório entre débito e crédito. Tal entendimento, se baseia, ainda, no art.26, II da referida lei que prevê que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação, ou seja, a sistemática compensatória entre débito e crédito po-

¹¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro/ MANEIRA, Eduardo. Os retrocessos da lei complementar nº 102, de 11.07.2000. p. 207-222.

derá ser efetivada individualmente em cada operação, atendendo de pronto ao princípio da não-cumulatividade.

O Supremo Tribunal Federal adere a este entendimento, sendo pacífico em sua jurisprudência:

EMENTA: ICMS. Recolhimento antecipado na venda de veículos automotores pelo regime da substituição tributária. Constitucionalidade. - O Plenário desta Corte, ao terminar, há pouco, o julgamento do RE 213.396, relativo a esse regime de substituição tributária, afastou as diversas objeções concernentes à sua constitucionalidade, inclusive a veiculada neste recurso, a saber: a da ofensa ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da Constituição). Recurso extraordinário não conhecido.¹¹¹

5.3.5.4 Não confisco

Cumpra citar o Princípio do não confisco, estabelecido pela Constituição Federal e que estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco, podendo ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo está lhe confiscando bens.

Como foi discutido, ao definir a base de cálculo antecipadamente, por vezes são estabelecidas alíquotas que nitidamente estão em descompasso com as margens efetivamente praticadas, aproximando a tributação do que corresponderia a um confisco, um ônus insuportável, um encargo que o contribuinte não pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida.

A Fazenda Pública, em um entendimento literal do art. 150, §7º, CF dispõe que só devolve o valor pago a mais em razão da base de cálculo presumida na hipótese de o fato gerador não ocorrer, ou seja, se não for realizada a venda, não abrangendo as hipóteses em que o produto é vendido por preço inferior, conforme a decisão do Ministro Gilmar Mendes:

EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. ICMS. Substituição tributária. Venda de automóvel por preço inferior ao estipulado pela fábrica. Restituição. Art. 150, § 7º, da Constituição Federal. 3. **Restituição que se restringe apenas à hipótese de não ocorrer o fato gerador presumido, não havendo que se falar em tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído.** Precedentes 4. Agravo regimental a que se nega provimento.¹¹² (grifo nosso)

Entretanto, esse entendimento não é unânime, o Ministro Ricardo Lewandowski em julgamento sobre restituição do ICMS pago antecipadamente em razão de substituição tributária (ADI 2777), afirmou:

¹¹¹ RE 190317/SP, Primeira Turma, Relator: Ministro Moreira Alves; Julgado em: 24/08/1999.

¹¹² RE-AgR 397677 / RJ, Segunda Turma, Relator: Ministro Gilmar Mendes; Julgado em 25/11/2005.

A proibição de restituição de imposto pago a maior, igualmente, não se coaduna com os princípios constitucionais de natureza tributária aplicáveis em outra espécie. Em outras palavras, se o ICMS recolhido pelo contribuinte substituto apenas se torna efetivamente devido com a ocorrência do fato gerador, a inoportunidade total ou parcial deste impõe que se faça a devida adequação da regra ao fato, sob pena de afronta aos princípios da moralidade, da legalidade e do não-confisco.¹¹³

Neste sentido, Alcoforado

O confisco caracteriza-se pela falta de causa legítima para se instituir um imposto, ou seja, a prestação do serviço quando este não se realiza. Como a Constituição prevê a restituição caso não ocorra o fato gerador concreto, parece-nos definitivamente sanada essa possibilidade de ferir direito. Excesso não devolvido, sim, é confisco.

Por isso, afirma-se tantas vezes que o excesso deve ser devolvido, pois, se não o for, estar-se-á diante de hipótese em que mera técnica de arrecadação de tributo estará sendo utilizada como instrumento indireto de apropriação de parcela do patrimônio individual, sem fundamento em norma constitucional de competência tributária. Verdadeira hipótese de confisco, vedada pelo inciso IV do art 150 da CF/88. utilizar um mecanismo operacional para simplificar a fiscalização do tributo que tenha, como consequência, uma obtenção de receita maior que a normalmente arrecadada, se o modelo normal de escrituração fosse empregado (sistema de apuração débito-crédito), é utilizar o tributo com efeito de confisco, com o qual não coadunamos.¹¹⁴

5.3.5.5 Capacidade Contributiva

Expresso no art. 145 §1º, da CRFB,

[...] sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitar os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades do contribuinte.

A princípio, poderíamos dizer que corresponde à aptidão que cada um tem de contribuir para o financiamento do Estado, de acordo com suas condições. Entretanto, o problema surge ao se procurar identificar a capacidade financeira de alguém, ou seja, o que seria exatamente as “condições” de cada um.¹¹⁵ Para Marco Aurélio Greco

Neste conceito doutrinário mais recente a capacidade contributiva surge atrelada ao pressuposto de fato, de modo que existe na medida em que os pressupostos de fato indiquem aptidão de contribuir das pessoas. Com isto, o conceito de capacidade contributiva não deixa de ser um conceito indeterminado, mas isto não significa que se transforme num conceito subjetivo, do tipo “cada cabeça uma sentença”. O conceito de capacidade contributiva é um conceito que apresenta certa margem de indefinição, a ser delineada na análise de cada situação e de cada tributo; mas,

¹¹³ ADI 2777/SP.

¹¹⁴ ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. Op. cit. p. 80.

¹¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 76.

fundamentalmente, não é algo fora de todo controle, pois está vinculado à noção objetiva de pressuposto de fato.

Desta ótica, não é um conceito meramente formal como o de capacidade presumida, em que a lei prevê o que bem quiser. “Capacidade contributiva” resultará do que a lei disser e do que se extrair dos princípios e valores constitucionais. Assim é pois, havendo na Constituição um sistema tributário, este, por definição, tem de ter um mínimo de ordem e de coerência; não uma coerência absoluta, nem uma racionalidade absoluta, mas um mínimo de coerência e um mínimo de racionalidade, sob pena de não se ter mais o sistema acolhido pela constituição, mas algo totalmente diferente.¹¹⁶

Discorre ainda o autor sobre a relevância de tal princípio

De fato, no texto atual a capacidade contributiva é verdadeiro “princípio” informador do sistema tributário como um todo. É diretriz positiva da conformação que o sistema deve Ter. Neste sentido, por dizer respeito à composição estrutural do sistema, sua aplicação se dá antes mesmo da aplicação do princípio da igualdade tributária, que. Aliás, se apresenta como uma “limitação” (negativa) ao poder de tributar (CF de 1988, art. 150, II).

Ou seja, primeiro o sistema tributário deve estruturar-se com base no princípio da capacidade contributiva; depois, na sua implementação concreta, os impostos devem ser criados em atendimento à igualdade. Isto altera a relação entre os princípios; antes eles se conjugavam, de modo que para haver igualdade tributária se atenderia à capacidade contributiva; hoje a conformação é diversa, no sentido de que primeiro deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação (pelo menos no caso dos impostos) se justifique e, depois, cabendo um imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade.¹¹⁷

Alcoforado, neste sentido afirma

[...] consideramos uma falácia a doutrina **exigir** capacidade contributiva em impostos sobre o consumo. Infelizmente, quase nunca é possível. Imaginemos um empresário rico almoçando na companhia de seu modesto motorista em restaurante que cobra por quilo. Caso se alimentem com o mesmo peso, pagarão o mesmo preço e, conseqüentemente, o mesmo imposto. O tratamento é igual para capacidades contributivas desiguais. Contraria-se, portanto, tanto o princípio da capacidade contributiva como o da igualdade.

Não se há que falar, portanto, em violação do princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é o que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é a que deve ser considerada.¹¹⁸

A capacidade contributiva aqui, diferentemente dos tributos pessoais em que são levadas as condições pessoais do contribuinte, sendo assim facilmente identificada e individualizada (a exemplo do imposto de renda que permite deduções relacionadas a gastos com saúde, educação, de dependentes e outros gastos essenciais do indivíduo), tem a sua

¹¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 82.

¹¹⁷ Ibid. p. 78.

¹¹⁸ ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. Op. cit. p. 81-82.

definição mais complicada. Isso porque sendo o ICMS um imposto real, ou seja, incide não diretamente em um sujeito, mas em um elemento econômico de maneira objetiva, sendo nas operações com mercadorias, torna-se muito difícil a aplicação deste princípio. Logo, procura-se atingir a capacidade do contribuinte de fato através da proporcionalidade, ou seja, varia a base de cálculo e se mantém constante a alíquota. Desta forma, como já foi dito, para ser respeitado pela substituição tributária deve-se ter cuidado para afetar a capacidade contributiva do contribuinte de fato apenas, quando é possível que o ônus econômico seja suportado apenas por este.

6 CONCLUSÃO

Com a análise realizada, pode-se dizer com toda certeza que a substituição tributária é figura legal e constitucionalmente prevista, podendo ser definida como uma forma de simplificação para o Fisco como sistema de arrecadação de tributos. Adotada em nome do princípio da praticidade ou praticabilidade, facilitando principalmente a fiscalização, e o combate à evasão fiscal.

Facilita a fiscalização por permitir que sejam vistoriadas um número imensamente menor de empresas para averiguação dos tributos devidos por muitas outras que não precisam ser fiscalizadas. Evita a evasão no sentido de que as mercadorias que poderiam ter suas operações de circulação sonegadas têm de ser pagas como parte do “custo” de aquisição ao substituto, não podendo evitar o pagamento a este o tributo devido.

Esse sistema, apesar de antigo não só no direito brasileiro, ainda apresenta muitas dúvidas a serem resolvidas tanto pelos legisladores e doutrinadores quanto pelos tribunais superiores, a fim de sua perfeita aplicação. Discussões que vem desde a figura do substituto (meramente didática) à aplicação e limites à elaboração de suas normas, como quanto à sua base de cálculo e seu fato gerador.

Como se pode observar em alguns julgamentos deste tribunal, existem dois interesses em conflito – do Estado e do contribuinte –, a exemplo das tão citadas ADI 1851-4-AL e ADI 2777-SP, em que se decide entre o “prejuízo” de milhões de reais para o Estado e os direitos do contribuinte, com a adoção de uma base de cálculo relativa – no primeiro caso – ou definitiva – no segundo.

Questões como essa que só poderão ser decididas pelo Supremo Tribunal Federal, que deve analisar não só o sentido literal da lei, ou a intenção do legislador, como também os resultados decorrentes tanto para a sociedade – esta, vista no pólo passivo da obrigação tributária – quanto para o Estado – aqui como sujeito ativo da obrigação tributária. É claro que para isso, deverão ser observados os princípios que limitam o poder de tributar e os que protegem os cidadãos da imensa “fome arrecadatória” do Fisco, usando para isso, os da razoabilidade e proporcionalidade.

Mesmo assim, melhor solução só poderia ser vista com edição de norma federal ou convênio entre os Estados regularizando o sistema da substituição tributária de forma que seja viável um sistema eficiente de restituição de tributos indevidos, adotando-se aqui a relativização da base de cálculo, sem que haja prejuízo para os contribuintes ou para as unidades da federação.

Podemos ainda afirmar os pontos já resolvidos pela doutrina e jurisprudência a respeito da substituição tributária, sendo eles a diferenciação do fato gerador presumido (totalmente de acordo com os preceitos legais) do fato gerador ficto (não aceito pelo direito vigente), o fato gerador definido como definitivo, assim como da diferenciação da chamada pauta fiscal (repelida pela doutrina e jurisprudência) da substituição tributária progressiva (perfeitamente válida).

ANEXO 1

ICMS - Sem o regime da SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Hipótese: alíquota de 10%

Margem Operacional: 90

PRODUTOR (1ª Etapa)	DISTRIBUIDOR (2ª Etapa)		VAREJISTA 1 (3ª Etapa)		VAREJISTA 2 (4ª Etapa)	
R\$ 100	R\$ 200		R\$ 300		R\$ 400	
D: 10	C: 10	D: 20	C: 20	D: 30	C: 30	D: 40
I: R\$ 10	I: R\$ 10		I: R\$ 10		I: R\$ 10	

I = Devido ao FISCO (imposto pago)

C = Crédito para Compensação

D = Valor total do débito

ANEXO 2

ICMS - Com o regime da SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Hipótese: alíquota de 10%

Valor Presumido: R\$ 400

Margem Operacional Constante: R\$ 90

Obs2: Assume-se que o imposto é apropriado proporcionalmente por todos os substituídos

PRODUTOR (Substituto) (1ª Etapa)	DISTRIBUIDOR (2ª Etapa)	VAREJISTA 1 (3ª Etapa)	VAREJISTA 2 (4ª Etapa)
Mg Op: R\$ 90 R\$ 130	VC: R\$ 130 VP: R\$ 100 I.ST(etapa): R\$ 10 I.ST(frente): R\$ 20 Mg Op: R\$ 90 R\$ 220	VC: R\$ 220 VP: R\$ 200 I.ST(etapa): R\$ 10 I.ST(frente): R\$ 10 Mg Op: R\$ 90 R\$ 310	VC: R\$ 310 VP: R\$ 300 I.ST(etapa): R\$ 10 I.ST(frente): 0 Mg Op: R\$ 90 R\$ 400
I: R\$ 40 (*) IP: R\$ 10 I.ST.: R\$ 30	I: 0 (II: R\$ 10)	I: 0 (II: R\$ 10)	I: 0 (II: R\$ 10)

(*) O SUBSTITUTO recolhe antecipadamente com base no valor presumido a ser agregado à mercadoria até o consumidor final.

- * VC = Valor de compra (custo)
- * VP = Valor do produto
- * I = Recolhimento ao Fisco (imposto pago)
- * II = valor que seria devido na operação própria sem a ST, (II = I.ST(etapa))
- * IP = Imposto da própria etapa (imposto assumido)
- * I.ST. = Imposto recolhido em antecipação das próximas etapas
- * I.ST(etapa) = imposto já recolhido em ST, referente à própria etapa
- * I.ST(frente) = imposto já recolhido em ST, referente às etapas subsequentes
- * Mg Op = margem operacional.

ANEXO 3

ICMS - Com o regime da SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Hipótese: alíquota de 10%

Valor Presumido: R\$ 400

Margem Operacional Constante: R\$ 90

Obs2: Assume-se que o imposto é apropriado proporcionalmente por todos os substituídos

PRODUTOR (Substituto) (1ª Etapa)	DISTRIBUIDOR (2ª Etapa)	VAREJISTA 1 (3ª Etapa)	VAREJISTA 2 (4ª Etapa)
Mg Op: R\$ 90 R\$ 130	VC: R\$ 130 VP: R\$ 100 I.ST(etapa): R\$ 10 I.ST(frente): R\$ 20 Mg Op: R\$ 90 R\$ 220	VC: R\$ 220 VP: R\$ 200 I.ST(etapa): R\$ 10 I.ST(frente): R\$ 10 Mg Op: R\$ 90 R\$ 310	VC: R\$ 310 VP: R\$ 300 I.ST(etapa): R\$ 10 I.ST(frente): 0 Mg Op: R\$ 90 R\$ 400
I: R\$ 40 (*) IP: R\$ 10 I.ST.: R\$ 30	I: 0 (II: R\$ 10)	I: 0 (II: R\$ 10)	I: 0 (II: R\$ 10)

(*) O SUBSTITUTO recolhe antecipadamente com base no valor presumido a ser agregado à mercadoria até o consumidor final.

- * VC = Valor de compra (custo)
- * VP = Valor do produto
- * I = Recolhimento ao Fisco (imposto pago)
- * II = valor que seria devido na operação própria sem a ST, (II = I.ST(etapa))
- * IP = Imposto da própria etapa (imposto assumido)
- * I.ST. = Imposto recolhido em antecipação das próximas etapas
- * I.ST(etapa) = imposto já recolhido em ST, referente à própria etapa
- * I.ST(frente) = imposto já recolhido em ST, referente às etapas subsequentes
- * Mg Op = margem operacional.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS. Decreto-lei nº 37.406 de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=1851&processo=1851>>. Acesso em: 10 set. 2008.

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A substituição tributária no ICMS. In: **Temas atuais de direito tributário, volume I**/ Raymundo Juliano Rego Feitosa, Mary Elbe Queiroz, organizadores. Recife: ESAF, 2003.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo : Lejus, 1998.

BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial [da] União**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2008.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 3 , de 17 de março de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 18 mar. 1983. disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm#art150%C2%A76>. Acesso em: 20 out. 2008.

_____. Convênio 13, de 21 de março de 1997. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 25 e 27 mar. 1997. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/Confaz/Convenios/icms/1997/CV013_97.htm>. Acesso em: 15 set. 2008.

_____. Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**. Brasília, DF, 31 dez. 1968. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/legisla/leg/Diversa/LeisComplementares/Dec-Lei%20406-68%20Fed.htm>>. Acesso em: 10 set. 2008.

_____. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 16 out. 2008.

_____. Lei Complementar n.º 44, de 7 de dezembro de 1983. Altera o Decreto-Lei n. 406 (1), de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de direito tributário, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**. Brasília, DF, 9 dez. 1983. disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/Legislacao/ConstituicaoF.nsf/9733a1d3f5bb1ab384256710004d4754/b6e40cf546677ca9042567e10071c6df?OpenDocument>>. Acesso em: 10 set. 2008.

_____. Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 03 out. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tributário. ICMS. Estado de São Paulo. Comércio de veículos novos. art. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. Convênios ICM n.º 66/88 (ART. 25) e ICMS N.º 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, da lei paulista n.º 6.374/89. Recurso Extraordinário n.º 213.396/SP. Recorrente: Estado de São Paulo, Recorrido: Diasa Distribuidora e Importadora de Automóveis S/A., Primeira Turma, Relator: Min. Ilmar Galvão, Julgado em: 02/08/1999. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=213396&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 14 set. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário - legitimidade constitucional do recolhimento antecipado de icms, sob o regime de substituição tributária - diretriz jurisprudencial firmada pelo supremo tribunal federal - recurso improvido. RE – AgR 226496/RJ. Agravantes: Renemar Comércio de Combustíveis Ltda e outros; Agravado: Estado de São Paulo. Segunda Turma, Relator: Min. Celso de Melo, Julgado em: 25/06/2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=226496&classe=RE->>

AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 20 set. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Representação Interventiva de Inconstitucionalidade de lei municipal. incidência do artigo 15, par-3., "d", da c.f. não constitui pressuposto de admissibilidade da ação interventiva de inconstitucionalidade de lei municipal a demonstração da necessidade de intervenção efetiva e imediata no município, uma vez que o decreto interventivo pode limitar-se a suspensão do ato impugnado, se esta medida bastar ao restabelecimento da normalidade. precedente: re 97.089-2-sp. REsp. 100097/SP. Primeira Turma, Relator: José Delgado, Julgado em: 19/10/2006. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=100097&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 16 out. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. ICMS. Recolhimento antecipado na venda de veículos automotores pelo regime da substituição tributária. Constitucionalidade. RE 190317/SP. Recorrente: Pedra Grande Veiculos Ltda; Recorrido: Estado de São Paulo. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=190317&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 5 out. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em recurso extraordinário. ICMS. Substituição tributária. Venda de automóvel por preço inferior ao estipulado pela fábrica. Restituição. Art. 150, § 7o, da Constituição Federal. Restituição que se restringe apenas à hipótese de não ocorrer o fato gerador presumido, não havendo que se falar em tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. RE-AgR 397677/RJ. Agravante: Halen Veículos ltda; Agravado: Estado do Rio de Janeiro. Segunda Turma, Relator: Ministro Gilmar Mendes; Julgado em 25/11/2005. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=397677%20&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 8 out. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§ 6.º e 7.º do art. 498 do dec. n.º 35.245/91 (redação do art. 1.º do dec. n.º 37.406/98), do Estado de Alagoas. Alegada ofensa ao § 7.º do art. 150 da cf (redação da ec 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. ADI 1851/AL- Alagoas. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC; Requerido: Ministro de Estado da Fazenda. Tribunal Pleno, Relator: Min. Ilmar Galvão, Julgado em: 08/05/2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1851&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 10 set. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 2777/SP – São Paulo. Requerente: Governador do Estado de São Paulo; Requerido: Governador do Estado de São Paulo, Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Relator: Min. Cezar Peluso. Em julgamento. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>

numero=2777&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 5 set. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Reclamação. Reclamação n.º 2777-5. Reclamante: Estado do Piauí; reclamado: juiz de direito da 1ª vara dos feitos da Fazenda Pública da comarca de Teresina; intdo.: Celta Alimentos Ltda. Relator : Min. Gilmar Mendes. Julgado em: 13/09/2004. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listar-Jurisprudencia.asp?s1=2777.NUME.&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 10 set. 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**/Sacha Calmon Navarro Coelho. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro/ MANEIRA, Eduardo. Os retrocessos da lei complementar n° 102, de 11.07.2000. p. 207-222.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 1ª ed. rev. e atual. Nos termos da Constituição de 1988. São Paulo: forense, 1990.

BRITO, Edvaldo. ICMS: Inconstitucionalidade da ‘Pauta Fiscal’. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 9º volume**. São Paulo: Dialética, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (antecipação do fato gerador)**. 2ªed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Direito tributário**/Daniela Ribeiro de Gusmão. Coleção roteiros jurídicos/ coordenador José Fabio Rodrigues Maciel. São Paulo: Saraiva, 2007.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para frente” no ICMS. **Revista dialética de direito tributário n° 95**. Dialética, 2003.

_____. **Princípio da legalidade: especificação conceitual X tipicidade.** Disponível em: <http://www.sachacalmon.com.br/admin/arq_publica/f095cedd23b99f1696fc8caecbcf257e.pdf>. Acesso em 16 out. 2008

_____. O princípio da praticidade no direito tributário. **Revista Internacinal de direito tributário/** Associação brasileira de direito tributário. Belo Horizonte, v. 1, n. 1, jan/jun 2004.

_____. A instituição de Pautas Fiscais pelos Estados-membros sob o Manto de Substituições Tributárias, nos casos de aquisição de aparelhos celulares em outros Estados da Federação”. **Direito das Telecomunicações e tributação.** MOREIRA, André Mendes; RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; CORREIA, Armênio Lopes (org.). São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MISABEL DERZI. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei 2.657 de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e dá outras providências. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/bc008ecb13dcfc6e03256827006dbbf5/01cc04ee53b3b30032564fb005c2ddf?OpenDocument>>. Acesso: 10 out. 2008.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário.** 6ª ed. São Paulo: Ferreira, 2008.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro & Direito tributário.** 15 ed. atual. Com as alterações no CTN e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SÃO PAULO. Lei 6.374, de 1 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. **Diário Oficial [do] Estado,** São Paulo, SP, 2 mar. 1989. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 13 set. 2008.

_____. Lei 9.176 de 2 de outubro de 1995. Altera a Lei 6.374, de 1º de março de 1989, relativamente a sujeição passiva por substituição. **Diário Oficial [do] Estado,** São Paulo, SP, 3 out. 1995. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 15 set. 2008.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária.** São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975 apud DINIZ, Pedro. ICMS do Rio de Janeiro comentado. 1. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007. p. 120.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária.** 3ª ed., Rio de Janeiro, Financeiras, 1960, p. 71-72. apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit. p.598-600.

SOUZA, Hamilton Dias. ICMS – Substituição tributária. **Revista dialética de direito tributário n° 12**. Dialética, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. **Direito Financeiro e Tributário**. 11ª ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.