

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

**ICMS: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE
(análise do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988)**

RENATO MOREIRA TRINDADE

RIO DE JANEIRO

2008

RENATO MOREIRA TRINDADE

ICMS: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE
(análise do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988)

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

RIO DE JANEIRO

2008

RENATO MOREIRA TRINDADE

ICMS: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE
(análise do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988)

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

1º Examinador:

2º Examinador:

3º Examinador:

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a Mauro, Rosa, Raquel e Caroline Trindade e a Franciany Salmaso, por toda a ajuda.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha, pela brilhante orientação, e à Dr.^a Ondina Leite da Cunha, pela compreensão.

Trindade, Renato Moreira.

ICMS: Substituição Tributária para Frente/Renato Moreira Trindade –
Rio de Janeiro: UFRJ, 2008.

__ f.

Orientador: Dr. Thadeu Andrade da Cunha

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

Bibliografia: f. __-__

1. Direito Tributário – Monografias. 2. Substituição Tributária I. Cunha, Tadeu
Andrade da. II. Universidade federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências
Jurídicas e Econômicas. Faculdade de Direito. III. Título.

CDD 341.39341

RESUMO

TRINDADE, R. M. ICMS: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE (análise do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988). 2008. ___ f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Substituição tributária constitui uma técnica de arrecadação de tributos que tem nítida finalidade de facilitar a atuação dos Entes Públicos. Pode ocorrer tanto para trás, quando todo o tributo devido em uma determinada cadeia de operações será recolhido em momento posterior à ocorrência do fato ensejador da tributação, quanto para frente, quando o tributo será devido antes da ocorrência do dito fato gerador. No presente estudo analisa-se a segunda modalidade e a sua inserção na Constituição Federal de 1988, através da Emenda Constitucional nº 03, de 1993, que inseriu o parágrafo 7º ao artigo 150 daquele diploma constitucional. Diversas são as críticas a essa técnica - muitos doutrinadores a consideram inconstitucional. Esta é utilizada principalmente na arrecadação do imposto incidente sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS, o qual onera o consumo e, conseqüentemente, tem grande relevância econômica. Assim, o presente trabalho confere especial atenção a essa ocorrência no âmbito do ICMS.

Palavras-chave: Substituição Tributária, Tributo, Fato Gerador, ICMS.

ABSTRACT

TRINDADE, R. M. ICMS: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE (análise do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988). 2008. ___ f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

"Tax substitution" is a technique of tax collection whose aim is to facilitate the activity of public entities. It can occur either at the end of a process of enchainned operations – when the tax due is the sum of the taxes referring to each operation –, or before that process has started – that is, before the occurrence of a taxable event, when it is most likely to happen. The present study has the scope of analyzing the secondly referred possibility, which has been brought up to the Brazilian Constitution of 1988 by the Constitutional Ammendment No. 03 of 1993. This technique is subject to much criticism and is deemed unconstitutional by many authors. It is mainly used in collecting the tax deriving from sales of goods and rendering of services (ICMS), which represents a considerable economic impact to public revenues. This study will therefore focus on the ICMS.

Keywords: Tax Substitution, Tax, Taxable Event, ICMS.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ICMS - imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

ICM - imposto sobre circulação de mercadorias

IVC - imposto sobre vendas e consignações

IPI - imposto sobre produtos industrializados

IVA - imposto sobre valor agregado

CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil

CF - Constituição Federal

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

CTN - Código Tributário Nacional

LC - Lei Complementar

EC - Emenda Constitucional

DL - Decreto-Lei

ADIn - Ação Direta de Inconstitucionalidade

RE ou REExt - Recurso Extraordinário

REsp - Recurso Especial

Ag - Agravo de Instrumento

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

Rel. - Relator

Min. - Ministro

D.J. - Diário da Justiça

Eg. - Egrégio

art. - artigo

par. - parágrafo

inc. - inciso

RDDT - Revista Dialética de Direito Tributário

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 ICMS: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL	14
1.1 ICMS na Constituição Federal	14
1.2 Breve histórico do ICMS	15
1.3 O Fato Gerador do ICMS	17
1.3.1 <u>Conceito de Fato Gerador: hipótese de incidência e fato imponible</u>	17
1.3.2 <u>Hipóteses de incidência do ICMS</u>	18
1.3.2.1 <i>ICMS incidente sobre: Operações relativas à circulação de mercadorias (operações mercantis)</i>	20
1.3.2.2 <i>ICMS incidente sobre prestação de serviços</i>	23
1.3.2.2.1 De transporte interestadual e intermunicipal.....	23
1.3.2.2.2 De comunicação.....	24
1.4 Aspectos fundamentais	25
1.4.1 <u>Incidência plurifásica e Princípio da não-cumulatividade</u>	25
1.4.2 <u>Imposto indireto: repercussão financeira</u>	26
1.4.3 <u>Imposto neutro e real</u>	27
1.4.4 <u>Seletividade do ICMS</u>	28
1.5 Sujeitos da Obrigação Tributária	29
1.5.1 <u>ICMS: Sujeito Ativo</u>	30
1.5.2 <u>ICMS: Sujeito Passivo</u>	32
1.5.2.1 <i>Responsável tributário</i>	33
1.5.2.1.1 Responsabilidade tributária por transferência.....	34
1.5.2.1.2 Responsabilidade passiva por substituição.....	34
1.6 Base de Cálculo	35
1.6.1 <u>Base de cálculo do ICMS</u>	37
2 CONCEITOS ESSENCIAIS	40
2.1 Princípio da não-cumulatividade	40
2.1.1 <u>Tentativa de estabelecer um conceito-geral de não-cumulatividade</u>	44
2.1.2 <u>Relevância da figura</u>	46
2.1.3 <u>Sistemática da não-cumulatividade no âmbito do ICMS</u>	48

2.1.4 <u>Das normas atinentes à não-cumulatividade no ICMS</u>	49
2.1.5 <u>Natureza Jurídica dos Créditos</u>	51
2.1.6 <u>Considerações finais</u>	52
2.2 ICMS não é imposto sobre valor agregado	53
2.3 Princípio da Praticidade	54
3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE	56
3.1 Síntese da figura	56
3.1.1 <u>Recordando a substituição tributária para trás</u>	57
3.1.2 <u>Conceito e operacionalização da Substituição tributária para frente</u>	58
3.1.2.1 <u>Histórico da substituição tributária para frente</u>	58
3.1.2.2 <u>Conceito e operacionalização da Substituição tributária para frente</u>	59
3.2 Temas conexos	62
3.2.1 <u>Presunções em matéria tributária</u>	62
3.2.2 <u>Substituição Tributária para frente versus Pauta fiscal</u>	63
3.2.3 <u>Substituições em operações concomitantes</u>	64
3.3 Posicionamento doutrinário	64
3.3.1 <u>Posicionamento pela inconstitucionalidade</u>	64
3.3.2 <u>Entendimento favorável à aplicabilidade menos gravosa da figura</u>	67
3.3.3 <u>Manifestação em defesa da sua constitucionalidade</u>	70
3.3.3.1 <u>Contraposições de idéias: críticas e defesas à norma</u>	72
3.3.3.1.1 Primeira crítica: quanto à inclusão da substituição em artigo que versa sobre as limitações ao poder de tributar, muito embora configure ampliação de competência tributária.	72
3.3.3.1.2 Segunda crítica: inconstitucionalidade da norma constitucional, visto que foi inserida por emenda constitucional e haveria uma incompatibilidade entre a matéria versada e o tratamento que lhe foi dado.....	74
3.3.3.1.3 Terceira crítica: a obrigação tributária apenas nasce com a ocorrência do fato gerador, pelo que o recolhimento do tributo lhe tem de ser posterior.....	75
3.3.3.1.4 Quarta crítica: antecipação se confunde com empréstimo compulsório ou possui efeito confiscatório.....	77
3.3.3.1.5 Quinta crítica: antecipação configura cobrança com base em ficção.....	78
3.3.3.1.6 Sexta crítica: a figura atentória contra o princípio da segurança jurídica, em virtude da impossibilidade de se prever com certeza a ocorrência do fato gerador presumido.....	78

3.3.3.1.7 Sétima crítica: a antecipação já foi declarada inconstitucional, quando da sua ocorrência no âmbito do imposto sobre transmissão de bens imóveis.....	79
3.3.3.1.8 Oitava crítica: a antecipação/substituição no âmbito do ICMS é inconstitucional, vez que o imposto é, por determinação expressa da CRFB de 1988, plurifásico e não-cumulativo... ..	80
3.3.3.1.9 Nona e última crítica: faz referência à violação ao princípio da capacidade contributiva, especificamente no âmbito do ICMS, vez que é afetada a capacidade contributiva de outrem, alheio à operação que está atrelada à antecipação/substituição (consumidor final).....	81
3.3.3.1.10 Considerações finais.....	82
3.4 Posicionamento jurisprudencial.....	83
3.5 Substituição Tributária para frente no âmbito da Lei Kandir.....	85
4 CONCLUSÃO.....	87
REFERÊNCIAS.....	92

INTRODUÇÃO

Substituição tributária é modalidade de atribuição a terceiros de responsabilidade pelo recolhimento de tributos. Trata-se de técnica cujo nítido interesse é facilitar a atuação da fiscalização e assegurar uma maior eficiência na arrecadação tributária. Pode ser instituída sob duas formas: para frente ou para trás. Ao presente trabalho apenas interessará a última, que ocorre através da imputação ao sujeito passivo “substituto” da obrigação de recolher antecipadamente tributo “futuro”, cujo fato gerador ainda não se realizou.

Muito embora essa técnica se encontre já prevista no ordenamento jurídico pátrio há longa data, sempre recebeu severas críticas da doutrina especializada. Dessa forma, em uma tentativa de reduzir as distorções por ela provocadas, conferindo maior viabilidade ao instituto, foi editada a Emenda Constitucional n.º 03/93, que inseriu o §7º ao art. 150 da Constituição Federal de 1988.

Esse dispositivo, muito embora devesse atender aos anseios de justiça fiscal dos contribuintes, vez que trazido a artigo que trata das “limitações ao poder de tributar”, acabou por prestar verdadeiro serviço às Fazendas Públicas, tornando constitucional uma técnica arrecadatória mergulhada no ideal de praticidade que, conseqüentemente, tornou mais eficiente a arrecadação tributária.

Ocorre que a figura instituiu preceito dúbio, como se verá, que resultou em uma regra que, sob um foco se faz “pró-contribuinte”, enquanto, sob outro, traz nítido caráter “fazendário”. Coube, assim, ao Supremo Tribunal Federal, enquanto guardião do diploma constitucional, definir o impasse. Todavia, este Tribunal findou por causar grande espanto ao mundo jurídico, como será visto.

Trata-se, portanto, de matéria de grande relevância jurídica, com enorme gama de trabalhos já publicados a seu respeito. No presente estudo, por seu turno, serão analisadas as algumas posições doutrinárias acerca do tema, confrontadas com a tratativa jurisprudencial, de forma a se buscar o substrato da figura.

Ademais, tendo em vista que a figura sob análise tem sua ocorrência quase que exclusivamente no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, alguns afirmando, ainda, que seria restrita aos impostos incidentes sobre o consumo, será oferecida

uma análise geral deste tributo, de forma ilustrativa, para se adentrar no tema principal: “a substituição tributária para frente”, concluindo-se com as impressões extraídas do dispositivo constitucional supra.

Ocorre, ainda, que o ICMS possui grande relevância econômica, vez que provoca reflexos no consumo, nas atividades econômicas, e é responsável por grande parcela das receitas auferidas pelos Entes Públicos competentes. Assim, qualquer alteração na legislação a favor dos contribuintes gera, em princípio, ignorando-se regras das ciências econômicas mais aprofundadas, imediato reflexo positivo à atividade econômica, e negativo à arrecadação pública, e vice-versa.

Dessa forma, findo este intróito, deve-se tomar a análise do ICMS.

1 ICMS: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL

1.1 ICMS na Constituição Federal

A Constituição Federal de 1988 traçou de forma minuciosa as diretrizes do sistema tributário nacional. Para tanto, inseriu no seu corpo textual, no âmbito do Título VI – da Tributação e do Orçamento –, todo um capítulo versando sobre o tema (Capítulo I). Ali, em seis seções tratou de matérias como: princípios gerais, limitações do poder de tributar, entre outras. Nesse contexto definiu, do mesmo modo, a repartição da competência tributária, no que toca aos impostos, entre os entes federados.

No modelo republicano pátrio, são os entes de direito público – assim entendidos a União Federal, os Estados Federados, o Distrito Federal e os Municípios – os responsáveis pela instituição de tributos. A Carta Política de 1988 lhes permite instituir diferentes espécies de tributos, sendo, todavia, taxativa com relação aos impostos que lhes competirão. Assim, dispõe nos arts. 153, 155 e 156, uma rígida repartição de competências¹.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, tributo sob análise, por sua vez, não foge à regra explicitada. Trata-se de imposto cuja competência foi constitucionalmente atribuída aos Estados e ao Distrito Federal. O ICMS está, portanto, previsto no art. 155 da Constituição Federal de 1988, no seu inciso II, disposto da seguinte forma:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

¹ Como exceção a essa regra de repartição, apenas se vislumbra o art. 154 da CRFB, no qual o constituinte conferiu à União competência extraordinária para instituir impostos não previstos no artigo que o antecede, bem como para impostos extraordinários em casos de guerra externa ou na sua iminência. Eis o seu teor: *"Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação."*

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]

Via de regra, serão estes os entes de direito público responsáveis por, em suma, instituir e cobrar o tributo. Todavia, excepcionalmente, como será visto em momento oportuno, poderá tal competência recair também sobre a União Federal.

O imposto em voga é de grande relevância para os Estados e para o Distrito Federal. Isso porque constitui a principal fonte de arrecadação tributária daqueles entes. Conseqüentemente, é esse, dentre os elencados no rol do art. 155 da CRFB/88, o que desperta maior interesse no mundo jurídico.

São muitas as características desse tributo que merecem destaque. No presente estudo, serão analisados os seus principais aspectos, de forma a inseri-lo no contexto do tema central a ser debatido: *a substituição tributária para frente*. Assim, ultrapassado esse ponto introdutório, para melhor compreensão, forçoso se faz cair os olhos sobre a origem do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

1.2 Breve histórico do ICMS

O ICMS foi instituído pela Constituição Federal de 1988 em substituição ao antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM, o qual já havia sucedido o imposto sobre vendas e consignações - IVC. O ICM se encontrava previsto na Constituição Federal de 1967, com a seguinte redação:

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:
[...]
II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

Nota-se que o novo tributo, o ICMS, ao contrário do seu antecessor, que se limitava a tratar das operações relativas à Circulação de Mercadorias, passou a abarcar também diversas outras hipóteses de incidência. Nesse ínterim passou a incidir também sobre a prestação de determinados serviços – os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação –, como previsto na segunda parte do inciso II do art. 155, da CRFB/88, além de outras

operações previstas no §3º desse dispositivo: “as relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”.

Todavia, o ICMS manteve diversas características dos seus antecessores, dentre as quais a observância ao princípio da não-cumulatividade, previsto já no Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM desde o advento da Emenda Constitucional nº 18, de 1965².

A alteração trazida pela Constituição Federal de 1988, dessa forma, utilizou como base o tributo já existente, ampliou o seu campo de incidência e lhe trouxe algumas inovações.

O período de transição na ordem constitucional, iniciado com a promulgação da nova Carta Política, teve algumas peculiaridades. Da promulgação da Constituição Federal, em outubro de 1988, até o início do exercício subsequente, os Estados e o Distrito Federal ficariam impedidos de instituir e cobrar o ICMS nos seus territórios, vez que as regras gerais do tributo deveriam ser ainda instituídas por Lei Complementar, conforme disposto no art. 155, §2º, inciso XII, daquele diploma Constitucional.

Assim, com vistas a sanar esse impedimento, foi editado o §8º do art. 34³, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, possibilitando àqueles entes dispor da matéria, provisoriamente, através da celebração de Convênios. Nesse cenário foi celebrado o Convênio nº 66/88, o qual coexistiu com o Decreto-Lei nº 406/68 até a edição da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), que regulamentou o ICMS⁴.

Atualmente, o ICMS se encontra regulado pelo art. 155, inciso II e parágrafos 2º ao 5º, da CRFB, pelo Código Tributário Nacional e pela Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir). Além desses, também pela Lei Complementar 24/75, por resoluções do Senado Federal, pelos Decretos dos Governadores dos Estados e do Distrito Federal ratificando os Convênios celebrados, bem como pelas leis estaduais e distritais e normas complementares estaduais. Tais regramentos serão analisados posteriormente, conforme se façam relevantes.⁵

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28ª ed. rev. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2007. p. 381.

³ ADCT: “§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o Art. 155, I, b, (atualmente previsto no inciso II daquele artigo) os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.” (Grifos postos)

⁴ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e direito Tributário**. 20ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p.790.

⁵ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Op. cit.* pp. 791 e 792.

1.3 O Fato Gerador do ICMS

1.3.1 Conceito de Fato Gerador: hipótese de incidência e fato imponible

Entende-se como fato gerador a situação fática definida em lei, cuja ocorrência é suficiente para fazer nascer a obrigação tributária. É esse o entendimento que se extrai do conceito de fato gerador previsto no ordenamento tributário pátrio. O Código Tributário Nacional, em capítulo dedicado ao tema, cuida separadamente dos fatos geradores das obrigações principal e acessória (arts. 114⁶ e 115⁷ do CTN, respectivamente). O faz, todavia, seguindo essa mesma regra geral, considerando Fato Gerador como uma situação fática, legalmente prevista e cuja ocorrência faz nascer uma determinada obrigação.

Grande parte da doutrina, norteadada pelos ensinamentos de Geraldo Ataliba, tende a repartir a expressão *fato gerador* em duas distintas acepções, sendo elas: a *hipótese de incidência* e o *fato imponible*. A primeira “corresponde à descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária” e “o meio pelo qual o legislador institui um tributo”. Por outro lado, a segunda consiste no “fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que (...) dá nascimento à obrigação tributária”⁸. Será, portanto, hipótese de incidência do tributo a descrição do fato que ensejará a obrigação do sujeito passivo recolher o tributo e, o fato imponible, o “fato concreto”, o ato desencadeador dessa obrigação.

Feita essa breve explanação, deve-se seguir à análise das hipóteses legalmente previstas para a incidência do ICMS.

1.3.2 Hipóteses de incidência do ICMS

⁶ CF: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

⁷ CF: “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995. pp. 59 e 61.

O ICMS, imposto constitucionalmente previsto, extrai da Carta Maior a sua abrangência. Ali se encontram dispostas as hipóteses de que se fará valer o legislador estadual ou distrital para instituir e cobrar o tributo.

Ao tratar das hipóteses de incidência desse tributo, não se pode olvidar de trazer à baila a lição de Roque Antonio Carraza, repetida de forma uníssona pela doutrina, que apregoa haver, aglutinados sob o rótulo *ICMS*, diversos impostos distintos, cada qual detentor de diferentes hipóteses de incidência e bases de cálculo⁹:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes.¹⁰

Tal constatação de Roque Carraza encontra fundamento nas diversas hipóteses alcançadas pelo ICMS, que se encontram previstas no art. 155, da CRFB, tanto no seu já

⁹Cumprе ressaltar que, não obstante largamente repetida essa afirmativa, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, dela discordam, sustentando haver apenas três hipóteses de incidência do imposto: “*Ousamos discordar. Não nos parece adequado o entendimento de que em relação ao ICMS estamos diante de cinco impostos diferentes. Nos seus contornos são encontráveis apenas três hipóteses distintas. No interior da sigla ICMS encontram-se: a) a hipótese de incidência correspondente ao antigo ICM (operações relativas à circulação de mercadoria (sic); b) a hipótese de incidência que recai sobre as prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais; e c) hipótese de incidência relativa à prestação de serviços de comunicação. [...] o desenho abstrato traçado pelo legislador não nos permite fazer digressões outras que não aquelas incorporadas no Texto Maior. Bens como energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, minerais, produtos que antes estavam fora do âmbito de incidência do imposto estadual, foram incorporadas a ele. São mercadorias como quaisquer outras, de sorte que não podemos enquadrá-los em hipóteses de incidências distintas. Ao serem colocadas em circulação, essas mercadorias sujeitam-se agora ao imposto estadual. A legislação anterior, que cuidava desses bens, ficou totalmente superada com o advento da nova Ordem Constitucional. Os combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e produtos minerais, agora, são mercadorias que, como quaisquer outras, enquadram-se na regra-matriz de incidência do ICMS, aplicando-se-lhes exclusivamente a legislação estadual. O legislador estadual não se viu obrigado a editar normas específicas para a instituição do ICMS sobre tais mercadorias. Elas seguem a regra comum dos Estados*” [MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**, 2 ed., São Paulo: Dialética, 2004, p. 32]

¹⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 36 e 37.

citado inciso II quanto na exceção prevista no §3º¹¹. De igual maneira, a Lei Kandir, em seu art. 2º, elenca as hipóteses em que será devido o tributo:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Nota-se que são diversas as hipóteses de incidência inculcadas no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. A complexidade de cada uma dessas hipóteses permite chegar à conclusão de Roque Antonio Carraza, de haver, a bem da verdade, mais de um imposto inserido no bojo de um “imposto maior”, o ICMS. Este autor, nesse diapasão, profere dura crítica a essa técnica legislativa¹², à qual aqui se faz coro.

Cumprido destacar que inviável seria ao presente estudo pretender traçar às minúcias cada uma das espécies acima indicadas. Por tal motivo, muito embora não se discorde da lição do supracitado doutrinador, dedicar-se-á maior atenção às hipóteses previstas no inciso II, do

¹¹ CF: “*A exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País*”.

¹² Para Roque Antonio Carraza: “a fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões”. Este doutrinador afirma que, “o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem, com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar”. (CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12ª ed. rev. e amp., São Paulo: Malheiros, 2007. p. 37)

art. 155 da CRFB: ICMS incidente sobre “*operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*”, vez que permitem extrair uma linha-base para as demais hipóteses do imposto.

1.3.2.1 ICMS incidente sobre: *Operações relativas à circulação de mercadorias (operações mercantis)*

O atual Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços teve origem no ICM, como já demonstrado. Esse anterior tributo incidia especificamente sobre a Circulação de Mercadorias. Dessa forma, tem-se que a hipótese de incidência que será então analisada constitui a que maior correspondência guarda com a figura anterior.

Ponto inicial a ser definido é qual a abrangência do tributo: O ICMS sobre operações mercantis terá por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada pelo sujeito passivo, vier a acarretar a circulação da mercadoria. O fato gerador será, assim, a operação que der causa a essa circulação de mercadorias. O sujeito passivo, por sua vez, será o comerciante, industrial ou produtor, conforme definido pelas regras de Direito Privado. Assim dispunha expressamente a Constituição Federal anterior e, muito embora suprimido na Carta Política de 1988, é pacífico cogitar apenas destes como os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária em voga. Ainda, importante ressaltar, considerar-se-á, de igual modo, sujeito passivo aquele que fizer as vezes de comerciante, industrial ou produtor, praticando, de maneira continuada, atos de comércio, ainda que de forma irregular¹³.

Traçadas em linhas gerais as principais características do ICMS sobre operações mercantis, convém passar à análise de alguns conceitos de grande relevo ao seu estudo. A hipótese de incidência do tributo em voga prevê como essencial ao surgimento da obrigação tributária a circulação de “mercadoria” como consequência direta da operação jurídica realizada pelo comerciante, industrial ou produtor (sujeito passivo). Todavia, qual o alcance do termo *mercadoria*?

Tomando por base a lição de Roque Antonio Carraza, será:

¹³ CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, pp. 39 e 40.

o bem móvel que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio (...), sendo submetido, pois, ao regime de direito mercantil, que se caracteriza (...) pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes. (...) Mercadoria é, enfim, a coisa fungível (...) que se destina ao comércio.¹⁴

Pelas linhas até então traçadas, deduz-se que, para que ocorra o fato imponible do ICMS sobre a circulação de mercadorias, ensejando o recolhimento do tributo, há de haver uma operação mercantil, realizada por comerciante, industrial ou produtor e que resulte na transferência para outra pessoa da titularidade de um bem fungível destinado ao comércio (mercadoria).

Assim, não será considerado para fins de tributação por ICMS, o mero deslocamento de um bem qualquer de um para outro estabelecimento do mesmo comerciante, industrial ou produtor, vez que não ocorre a transferência da titularidade do bem¹⁵. De igual forma, não ensejará a cobrança do tributo a entrada no estabelecimento de bem destinado a integrar o ativo fixo da empresa ou, ainda, a venda¹⁶ desses bens - desde que não retomem a qualidade de mercadoria -, por não constituírem tais operações atos de comércio.

Na hipótese sob análise, o ICMS será devido no local em que se realizar a operação mercantil, i.e., na unidade da federação onde ocorreu a saída da mercadoria.¹⁷

Eis a regra geral, a qual, todavia, suporta exceções. Isso porque, quando a mercadoria for proveniente de importação, inverter-se-á a lógica em favor da proteção ao produto interno face à concorrência desleal do produto estrangeiro, o qual, não sofresse a mesma carga tributária quando adentrasse o território nacional, gozaria vantagens indevidas.

¹⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *Op cit.* p. 45.

¹⁵ Nesse sentido já se manifestou o STJ, findando por editar a súmula n.º 166, *in verbis*: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Ainda, o STF, pacificou idêntico entendimento: “IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - DESLOCAMENTO DE COISAS - INCIDÊNCIA - ARTIGO 23, INCISO II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ANTERIOR. O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão ‘operações’, bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo “mercadoria”, são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimenta frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem” (STF. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 131.941/SP. Rel. Min. Marco Aurélio. Órgão Julgador: 2ª Turma. Julgado no dia 09.04.1991, DJ 09.04.1991).

¹⁶ Nesse sentido, veja-se o seguinte acórdão proferido pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça: “RECURSO ESPECIAL. TRIBUTARIO. ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO FIXO. ICMS INDEVIDO. NÃO SE TRATANDO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS, MAS DE SIMPLES ALIENAÇÃO EVENTUAL DE BENS DO ATIVO PERMANENTE, O ICMS NÃO INCIDE NA OPERAÇÃO” (STJ. Recurso Especial n.º 49665/SP. Rel. Min. Hélio Mosimann. Órgão Julgador: 2ª Turma. Data do Julgamento: 05.02.1996, DJ 26.02.1996).

¹⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS. Op. cit.* p. 59.

Assim, na importação de mercadorias, o ICMS será devido à unidade da federação em que estiver situado o sujeito passivo (importador, industrial, etc.) que motivou a entrada daquele bem¹⁸, cabendo frisar que, ao contrário do que pretendem alguns, não será o tributo devido ao ente no qual houver ocorrido a entrada física da mercadoria no território nacional¹⁹.

Esclarecido o ente político ao qual deverá ser recolhido o ICMS sobre operações mercantis, cumpre denotar o momento em que será considerado devido o tributo. Tal determinação fica ao arbítrio do legislador estadual – ou distrital –, não havendo determinação geral sobre esse aspecto. Os Estados e o Distrito Federal poderão instituir, conforme seu juízo de conveniência, tanto o momento da entrada da mercadoria quanto da sua saída do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, ou qualquer outro momento mais oportuno. Cabe apenas destacar que deve ser resguardado um determinado grau de correspondência entre o momento escolhido como de ocorrência do fato imponible e a verificação efetiva no mundo dos fatos da hipótese de incidência legalmente descrita²⁰.

Estas as características específicas do ICMS sobre operações mercantis.

1.3.2.2 ICMS incidente sobre prestação de serviços

¹⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**, 5ª ed. rev. e atual.. São Paulo: Dialética, 2002. pp. 49-51.

¹⁹ As Fazendas Públicas de Estados dotados de maior estrutura aeroviária, portuária, etc., capazes de permitir maior volume de trocas comerciais internacionais, em ávida busca por aumento da arrecadação, por vezes intentam alterar essa regra, pretendendo que seja o tributo devido ao ente no que se operou o desembaraço aduaneiro. Tal prática, porém, prejudicaria sobremaneira os demais Estados da Federação.

Acerca dessa matéria já se manifestou o Eg. STJ: “TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. ENTRADA NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. SUJEITO ATIVO DO ICMS. SEDE DO ESTABELECIMENTO DO IMPORTADOR. ESTADO DE MINAS GERAIS. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. SÚMULA Nº 07/STJ. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. I - A jurisprudência desta Corte já se manifestou no sentido de que é devido o ICMS no Estado onde localizado o estabelecimento do importador, a despeito de o desembaraço aduaneiro ter se dado em outro Estado. Sendo assim, cobra-se o referido tributo de quem realizou a importação, ou seja, quem efetivou a circulação jurídica da mercadoria. Precedentes: REsp nº 226.134/RJ, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 01/08/05; EDcl no AgRg no REsp nº 282.262/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 08/04/02 e REsp nº 256.814/RJ, Rel. Min. NANCY ANDRIGHI, DJ de 11/09/00. [...]”

²⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.* pp. 46 e 47.

Como visto, a CRFB de 1988 acrescentou ao imposto sobre circulação de mercadorias outras hipóteses de incidência, passando o novo imposto a abarcar determinadas prestações de serviços, por saber:

1.3.2.2.1 De transporte interestadual e intermunicipal

Por se tratar de prestação de serviço, estará presente a figura do prestador, contrapondo-se à do tomador. A prestação ocorrerá sob regime de direito privado, não incidindo o tributo na prestação de serviços públicos. A base de cálculo do imposto será o preço do serviço.

A obrigação tributária, nessa hipótese, surgirá: “a) com o início da prestação dos serviços (...); ou a utilização por contribuinte, de serviço, cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado, e não esteja vinculado a operação ou prestação subsequente; e b) com o ato final do transporte iniciado no exterior, no caso de serviço prestado no exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior”²¹.

Não será tributada a pessoa jurídica em função do transporte de bens de sua propriedade, vez que ausente o caráter negocial, nem tampouco a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros entre municípios, estados ou nações, ou de cargas pelas empresas aéreas nacionais, enquanto persistirem os convênios de isenção de empresas estrangeiras²².

1.3.2.2.2 De comunicação

²¹ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais estaduais e municipais*. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006. p. 211.

²² Com relação à prestação de serviços de transporte aéreo, tal entendimento resultou do julgamento da seguinte Ação Declaratória de Inconstitucionalidade: ADIn nº 1.600-8, Plenário, rel. para o acórdão Min. Nelson Jobim, j. 26.11.2001, DJU 1 17/12/2001, p. 1 e DJU 1 20/06/2003, p. 56.

O ICMS incidirá sobre a prestação onerosa de serviço de comunicação, independente do meio utilizado, abrangendo “a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza²³”. A base de cálculo será, como na anterior, o preço do serviço.

Maior detalhamento exigiria um estudo específico acerca destas hipóteses de incidência, tendo em vista a riqueza de conteúdo que cada uma possui.

No entanto, avançando na análise do tributo, cabe ressaltar que o ICMS possui características gerais, a que Roque Carraza denomina “núcleo central comum”, aplicáveis a todas essas hipóteses de incidência, ou, nos dizeres daquele doutrinador, a esses “impostos englobados sob o rótulo ICMS”²⁴.

1.4 Aspectos fundamentais

1.4.1 Incidência plurifásica e Princípio da não-cumulatividade

²³ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.* p. 212.

²⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *Op cit.* p. 37.

O imposto em voga possui como principal característica a sua incidência plurifásica. Isso porque grava todas as etapas de circulação de riquezas²⁵, não incidindo sobre uma única operação (incidência monofásica).

Dessa forma, o tributo será devido em cada uma das etapas da cadeia produtiva. Havendo circulação de mercadorias ou prestação de serviços, ocorrerá a obrigação de pagar ICMS.

Em tempos de grande desenvolvimento tecnológico, as relações econômicas reduzem cada vez mais as barreiras de tempo e espaço. As mercadorias percorrem grandes distâncias por períodos de tempo cada vez menores. Assim, as cadeias produtivas ganham em complexidade e expandem ramificações por todo o território nacional.

A incidência plurifásica permite que uma mesma cadeia produtiva seja tributada diversas vezes, pelo mesmo ou por diferentes entes políticos, v.g., mais de um Estado Federado, ou estes e o Distrito Federal.

Ora, incidindo o ICMS sobre cada operação realizada em uma cadeia produtiva, ter-se-ia, ao final desta, majorado de forma astronômica o valor do produto a ser repassado ao consumidor final. Por esta razão, criou-se a técnica da “não-cumulatividade”, outra característica de grande relevo, aplicável não somente ao ICMS, como também ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e outros.

No presente estudo será dispensada especial atenção a esta tão essencial matéria, a qual será analisada com maior detalhamento em capítulo posterior. Para o momento, cabe pontuar que se trata de técnica operacional, elevada ao status de Princípio Constitucional, que está prevista no art. 155, §2º, I²⁶, da Carta Magna, e que consiste na compensação do valor do tributo devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Através da não-cumulatividade, evita-se a incidência do ICMS “em cascata”, com o que se busca evitar a excessiva onerosidade do tributo sobre o valor final da mercadoria.

²⁵ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Op. cit.* p.792.

²⁶ CF: “[...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

1.4.2 Imposto indireto: repercussão financeira

Todo o valor recolhido ao longo da cadeia produtiva é, por uma razão econômica lógica, acrescido ao valor final do produto. O ICMS, nos dizeres do preclaro mestre Thadeu Andrade da Cunha, “tem uma sistemática baseada na seguinte presunção: o valor das mercadorias vai sendo acrescido desde a fonte de produção até o consumo”²⁷.

Muito embora na citação utilizada o ilustre tributarista faça uso dessa constatação para analisar a hipótese contrária (venda por valor inferior ao de compra), é dessa forma que, via de regra, se opera o tributo.

Portanto, a não ser nas situações excepcionais – as quais, regra fossem, inviabilizariam a atividade econômica –, ao valor de compra da mercadoria serão acrescidas as despesas operacionais, tributos incidentes, além do lucro do produtor (comerciante, etc.), formando o valor final do produto a ser suportado pelo consumidor.

Nesse momento, surgem na relação jurídico-tributária dois sujeitos bem definidos: o contribuinte de direito e o contribuinte de fato do tributo. O primeiro corresponde àquele legalmente obrigado ao recolhimento do tributo, enquanto o segundo àquele que suporta o ônus da tributação. Nessa hipótese de incidência plurifásica do ICMS, em geral, pelo fenômeno da repercussão financeira, arcará com tal ônus o contribuinte de fato, consumidor final do produto. Em virtude dessa transferência do ônus de recolher o imposto, de um a outro contribuinte de direito ou deste a um contribuinte de fato, diz-se ser o ICMS imposto indireto.

1.4.3 Imposto neutro e real

²⁷ CUNHA, Thadeu Andrade da. ICMS: indevido e estorno de crédito nas vendas por valor inferior ao de compra. **Revista Dialética de Direito Tributária** nº. 35, p. 74.

O ICMS, ao incidir sobre o valor das operações ou prestações, causa reflexos no valor final das mercadorias ou serviços, como visto. Assim, é determinante na definição desses preços finais. Todavia, em função da sua não-cumulatividade, não produz distorções na formação dos preços, não gerando variações no valor final de produtos ou serviços idênticos. Por este motivo, muito embora não seja entendimento unânime da doutrina, o ICMS é imposto neutro.²⁸

Ainda, qualquer indivíduo poderá ser contribuinte do imposto (de fato ou de direito), independentemente, na determinação do valor a ser suportado, de critérios como o da capacidade contributiva. Por esta razão o ICMS é considerado imposto real, i.e., que não leva em conta elementos subjetivos da pessoa do contribuinte.²⁹

1.4.4 Seletividade do ICMS

O imposto em comento tem, ainda, característica eminentemente fiscal, assim entendidos aqueles tributos cujo principal objetivo seja gerar receitas ao ente político tributante.³⁰

No entanto, a Constituição Federal, ao dispor sobre o imposto, instituiu a possibilidade do mesmo ter caráter seletivo, com o que transmutar-se-ia de imposto estritamente fiscal para extra-fiscal, ou seja, deixaria de ter simples objetivo arrecadatório, passando a funcionar como forma de interferência do Estado no domínio econômico.

A seletividade permite ao ente político majorar ou reduzir as alíquotas do tributo com a finalidade de estimular ou frear o desenvolvimento de determinado setor da atividade econômica. A possibilidade de se instituir o ICMS seletivo está prevista no inciso III, do §2º, do art. 155, *in verbis*:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
[...]

²⁸ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Op. cit.* p. 793.

²⁹ *Loc. cit.* p.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 96.

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Como se percebe, o dispositivo constitucional permite a interferência estatal pela via da seletividade no ICMS, desde que em função da essencialidade da mercadoria ou serviço envolvida na operação ou prestação em que o tributo incidirá. Para melhor entendimento acerca dessa “seletividade em função da essencialidade”, deve-se observar a lição de Ricardo Lobo Torres, que afirma:

Seletividade em função da essencialidade significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade. A essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social.³¹

Pelo exposto, não basta mero interesse ou desinteresse público em determinado setor econômico para que ocorra a seletividade no ICMS. A majoração ou redução das alíquotas tem de acompanhar o grau de essencialidade do produto ou da prestação de serviço.

São essas as principais características do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Como se trata de imposto com hipóteses de incidência variadas, haverá regras específicas para cada uma delas. Todavia, como mencionado anteriormente, não constitui o objetivo do presente trabalho analisá-las.

Ultrapassado este ponto, delineados em breves linhas aspectos de grande relevância do ICMS, cumpre então passar ao estudo dos sujeitos que compõem a relação jurídico-tributária, bem como da base de cálculo do tributo.

1.5 Sujeitos da Obrigação Tributária

A relação jurídico-tributária é espécie do ramo do Direito das Obrigações. Luiz Emygdio a define como “o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base exclusivamente na legislação tributária, pode exigir do sujeito passivo uma prestação tributária positiva ou negativa”³².

Assim, deve-se ater à lição de Orlando Gomes, que apregoa que:

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**, vol. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 321.

³² ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Op. cit.*, p. 401.

“a parte relativa aos vínculos jurídicos, de natureza patrimonial, que se formam entre sujeitos determinados para a satisfação de interesses tutelados pela lei, se acha sistematizada num conjunto de noções, princípios e regras a que se denomina, com mais freqüência, Direito das Obrigações”.³³

Portanto, a relação jurídico-tributária possui natureza patrimonial e pressupõe a existência de dois sujeitos, podendo um exigir determinada prestação – esta legalmente estabelecida – do outro. Correspondem, respectivamente, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

Nessa relação o pólo ativo será necessariamente representado por um sujeito de direito público, que figurará com supremacia, havendo uma inafastável desigualdade jurídica entre as partes³⁴. Por outro lado, ao sujeito passivo serão resguardadas as garantias constitucionais, em especial aquelas previstas nos arts. 150, 151 e 152³⁵ da Constituição Federal, que versam sobre as limitações ao Poder de Tributar, além dos princípios de Direito Tributário, entre outros.

1.5.1 ICMS: Sujeito Ativo

³³ GOMES, Orlando. *Obrigações*, rev. atual. e aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito, Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 05.

³⁴ ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 5ª ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

³⁵ CF: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. [...]”

CF: “Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes; III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

CF: “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Como exaustivamente explanado anteriormente, o imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é de competência estadual e distrital. Via de regra, serão os Estados Federados e o Distrito Federal os entes de direito público responsáveis por, em suma, instituir e cobrar o tributo.

Exceções à regra encontram-se previstas nos arts. 147³⁶ e 154, II³⁷, ambos da CRFB/88, os quais transferem esta competência à União Federal. Na primeira hipótese está prevista a sua competência para instituir o ICMS nos Territórios Federais enquanto, na segunda, em casos de Guerra Externa ou na sua iminência.

A regra aqui explicitada se coaduna com a prevista no CTN, que define, em seu art. 119, o sujeito ativo da obrigação tributária como:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Tal regra, no entanto, embora aparentemente pacífica, dá margem à discussão no que tange ao sentido e à abrangência do termo “competência”: há divergências quanto a se tal termo abarca os sujeitos dotados de simples capacidade tributária, ou se está adstrita àqueles dotados de competência tributária.

Cabe aqui uma importante ressalva. Não se pode confundir competência tributária com capacidade tributária ativa. Esta última corresponde justamente ao exercício da primeira. Se um ente político deixar de exercer a sua competência tributária, ninguém mais poderá fazê-lo (vide art. 8º do CTN³⁸), todavia, este poderá delegar a outra pessoa jurídica de direito público “as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões

³⁶ CF: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.”

³⁷ CF: “A União poderá instituir: (...) II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

³⁸ CF: “O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

administrativas em matéria tributária”, nos termos do art. 7º do CTN³⁹, com o que essa pessoa jurídica passará a ter capacidade tributária ativa.

Luiz Emygdio⁴⁰ ressalta que o artigo 119, supramencionado, faz menção à competência tributária para instituir tributos e não para exigí-los. Seriam, portanto, sujeitos ativos tão-somente os entes tributantes, ainda que tenha ocorrido a delegação a outros sujeitos das funções anteriormente descritas.

Há, no entanto, autores que divergem nesse aspecto, entendendo que a palavra competência ali disposta possui sentido diverso daquele de competência tributária. Pretende, para estes, tal dispositivo, atribuir ao termo o significado de atribuição, pelo que seria sujeito ativo da relação jurídico-tributária, aqueles sujeitos de direito público dotados de capacidade tributária ativa, a quem o ente dotado de competência tributária (*strictu sensu*) houver delegado a responsabilidade pela arrecadação do tributo⁴¹.

Faz-se mais sensato este segundo posicionamento, de que será sujeito ativo desta obrigação também aqueles sujeitos de direito público a quem os entes tributantes delegam a atribuição de exigir os tributos. Isso porque o texto do artigo versa sobre competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. Não se trata de termo despreendido no texto, ao qual seja necessário realizar uma análise de acordo com o regramento jurídico-tributário como um todo. O legislador concedeu à expressão complemento suficiente para delimitar em si própria o seu significado.

Assim, será sujeito ativo do ICMS o sujeito de direito público dotado da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, conforme descrito acima.

1.5.2 ICMS: Sujeito Passivo

³⁹ CTN: “Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. § 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir. § 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.”

⁴⁰ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Op. cit.*, p. 417.

⁴¹ ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Op. cit.*, pp. 207 e 208

Definido o sujeito ativo da obrigação tributária, toma-se a análise da pessoa sobre a qual recairá a obrigação tributária pelo recolhimento do tributo, o sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional oferece a seguinte definição:

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

Parágrafo único. O sujeito passivo 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 de lei.

O dispositivo acima prevê duas formas de sujeição passiva:

Pela regra contida na primeira delas, prevista no inciso I do dispositivo em voga, será considerada sujeito passivo da obrigação tributária a pessoa que guardar vínculo com a materialização da hipótese de incidência, adentrando a relação obrigacional tributária por sua vinculação pessoal e direta com o fato gerador ocorrido. Nessas hipóteses, o sujeito passivo será o *contribuinte* do tributo.

A CRFB transfere à lei complementar a atribuição de definir os contribuintes do imposto. Assim dispõe em seu art. 155, §2º, inciso XII, “g”:

Art. 155. (...)

§ 2.º (...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

Em matéria de ICMS, trata-se da lei complementar nº 87/96, Lei Kandir. Esta trata do contribuinte no seu art. 4º, definindo-o como:

Art. 4º - Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Dessa forma, para que a pessoa física ou jurídica se enquadre como contribuinte do ICMS, tem de estar presente a habitualidade ou claro intuito comercial nas operações ou prestações que se pretende tributar. Ainda, por mais que não seja o sujeito contribuinte habitual do imposto, caso pratique operações com nítido intuito comercial, deverá recolhê-lo.

42

⁴² CARRAZA, Roque Antonio. *Op cit.* p. 46.

Por outro lado, o inciso II, do art. 121, do CTN, dispõe sobre a pessoa à qual será imposta a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, por disposição legal, sem que revista a condição de contribuinte. Surgirá, nessas hipóteses, a figura do responsável tributário, modalidade de sujeição passiva que requer análise mais aprofundada:

1.5.2.1 *Responsável tributário*

A lei poderá atribuir à pessoa física ou jurídica o ônus pelo recolhimento de tributo a que outro sujeito tenha dado origem através da prática do respectivo fato gerador. Nessa situação a pessoa será considerada sujeito passivo responsável pela obrigação tributária. Sacha Calmon Navarro Coêlho, com sua costumeira precisão, confere a este modo de sujeição passiva a seguinte definição: “O sujeito passivo é denominado pelo CTN (...) de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo.”⁴³

Duas são as formas pelas quais o sujeito passivo poderá assumir esta condição: por transferência ou por substituição.

1.5.2.1.1 Responsabilidade tributária por transferência.

Tomando por escopo o magistério de Sacha Calmon, tem-se que:

nessa hipótese, existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o tributo em lugar do contribuinte. O que se transfere é o

⁴³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**, 7ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 705.

dever jurídico, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável.⁴⁴

A obrigação tributária, nesta hipótese nasce para o contribuinte, sendo, posteriormente, transferida ao responsável. O CTN elenca, em seus arts. 129 a 135, rol de hipóteses nas quais será atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, por transferência, a terceira pessoa, estranha a esta relação⁴⁵.

1.5.2.1.2 Responsabilidade passiva por substituição

Eis a modalidade de sujeição passiva de maior relevância ao presente estudo: a substituição tributária. Esta ocorre quando, por disposição legal, é atribuída a terceira pessoa a responsabilidade pelo recolhimento do tributo. Tal responsabilidade, pela força da lei, já é atribuída desde o nascimento da obrigação tributária à pessoa do substituto, não vindo a pessoa que praticou o fato gerador a figurar como contribuinte, como ocorre na hipótese da transferência. Para que ocorra a substituição tributária tem de haver entre o sujeito passivo e o fato gerador alguma forma de vínculo.

Roque Carraza, em breve comentário acerca da substituição tributária, esclarece:

Neste fenômeno, o substituto, embora não tenha realizado o fato impositivo, é posto pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários) do contribuinte.

Também o substituto deve, no entanto, estar de algum modo vinculado ao fato impositivo (fato que realizou o tipo do tributo).⁴⁶

A Lei Kandir dispõe sobre a possibilidade de haver a substituição tributária no ICMS em seu art. 6º, da seguinte forma:

⁴⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*

⁴⁵ Para Sacha Calmon, estas hipóteses a que o CTN faz referência, se subdividiriam em três grandes grupos: a) sujeição passiva indireta por sucessão, que abarcaria a sucessão causa mortis, sucessão inter vivos, etc.; b) Sujeição passiva indireta por imputação legal, no caso de transferência aos pais, tutores, curadores, entre outros; e, por fim, c) sujeição passiva indireta por assunção *ex voluntante*, em casos de aval, fiança e oferta de bens imóveis em garantia de débito de terceiros. (COELHO, Sacha Calmon. *Op. cit.*, p. 726)

⁴⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, pp. 293.

Art. 6 - 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.

A substituição poderá ocorrer de duas maneiras: para frente ou para trás.

- a) Na substituição tributária para trás, a lei determinará que seja efetuado o recolhimento do tributo em momento posterior ao da ocorrência do fato gerador, pelo substituto. Esta modalidade não produz qualquer distorção que enseje críticas, vez que o substituto ficará responsável pelo recolhimento de tributo cujo fato imponible foi já praticado pelo substituído e, dessa forma, será mensurado sobre base de cálculo certa e cobrado sobre fato gerador já ocorrido.
- b) Quanto à segunda modalidade, a substituição para frente, o tributo será recolhido em momento anterior à ocorrência do fato gerador, sendo, tanto a ocorrência deste, quanto a base de cálculo, presumidas. Esta figura, alvo de calorosas críticas, será melhor analisada em capítulo próprio, vez que constitui o objeto central do presente estudo.

1.6 Base de Cálculo

Acerca do tema, deve-se destacar:

A base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.⁴⁷

Esta afirmativa de José Eduardo Soares de Melo traduz a definição do termo “base de cálculo”. Tomada por Geraldo Ataliba como base imponible ou, por outros, como base tributável, esta constitui a “perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*”⁴⁸.

⁴⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**, São Paulo, Dialética, 2002, p.173.

⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 97.

Paulo de Barros Carvalho enumera três funções distintas para a base de cálculo, sendo elas:

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo do fato imponible, que se consubstancia num comportamento de uma pessoa. Este atributo, além da característica mensuradora, é fator de enorme significação, pois revela ao estudioso precisamente aquilo que está sendo dimensionado (...). Pode ser utilizado, com ótimas perspectivas, para confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material das hipóteses tributárias. Confirmar, sempre que a grandeza eleita for apta para medir o núcleo que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Infirmar, quando a medida for incompatível com o critério material enunciado pela lei. E afirmar, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, fixando-se, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo dimensionada.⁴⁹

A base de cálculo, dessa forma, determinará tanto a quantificação da obrigação tributária que recairá sobre o sujeito passivo, quanto a real pretensão da espécie tributária, materializando o comando normativo disposto na hipótese de incidência, através da determinação do ato ou fato que deverá servir de base para a mensuração do tributo.

Impende ressaltar que estará adstrita aos limites materiais que a hipótese de incidência houver traçado, i.e., não poderá ir além da parcela da realidade econômica que o legislador pretendeu, através da definição da hipótese de incidência, abarcar com a imposição daquele tributo. A base de cálculo deverá ser definida em estrita observância ao objeto da tributação.⁵⁰

Assim, se com o ICMS se pretende tributar as operações relativas à circulação de mercadorias e determinadas prestações de serviço, a base de cálculo terá de guardar alguma relação com essas operações ou prestações, conforme será visto.

1.6.1 Base de cálculo do ICMS

A Constituição Federal dispõe, em seu art. 155, §2º, XII, alínea “f”, que caberá à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso De Direito Tributário**. 4ª ed., São Paulo: Saraiva. p. 228.

⁵⁰ Nesse sentido, Hugo de Brito Machado leciona: “É grande a importância da base de cálculo, porque ela nos permite identificar o tributo de que se cuida. Se a lei cria um imposto sobre a renda mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está, na verdade, criando imposto sobre a receita ou sobre o patrimônio. Se cria um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias mas estabelece como base uma expressão diversa do valor da operação de que resulta a circulação da mercadoria, está criando um outro imposto. Se cria um imposto sobre serviços de qualquer natureza mas estabelece como base de cálculo algo diverso do preço do serviço, também está criando outro imposto. Vê-se, portanto, que é o exame da base de cálculo do imposto que nos permite verificar se o legislador exercitou corretamente a competência que lhe atribuiu a Constituição ao definir o âmbito de incidência do imposto.”

A CRFB, assim, se limita a tecer uma ressalva acerca do tema, a qual se encontra prevista no inciso XI daquele artigo, e consiste na determinação de que a base de cálculo do ICMS não compreenda “o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização”, configurar “fato gerador dos dois impostos”.

A base de cálculo do ICMS, como determina a regra, deverá guardar alguma correspondência com as hipóteses de incidência do imposto. Nesse sentido, a lei complementar nº 87/96 (Lei Kandir) a instituiu da seguinte maneira:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; (...)

Assim, quando a hipótese de incidência versar sobre operações que promovam a circulação de determinada mercadoria, o tributo será calculado com base no valor da saída desta mercadoria, enquanto, por outro lado, se configurar prestação de serviço, terá por base o preço do serviço.

Não há dúvidas de que tais bases de cálculo guardam total relação com as parcelas do domínio econômico que se pretende atingir com a tributação por via de ICMS, estando, dessa forma, em pleno alinhamento com as diretrizes constitucionais.

Todavia, a segunda parte do preceito constitucional contido na alínea “f” do dispositivo supramencionado dispõe ainda que a base de cálculo será fixada: “de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Regra repetida no inciso I, do §1º, do art 13 da Lei Kandir e que merece aqui especial atenção:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Trata-se de previsão legal inegavelmente inconstitucional, como defende grande parcela da doutrina. A inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo faz surgir um “imposto sobre o imposto”, nova hipótese de incidência a ser abarcada pelo ICMS, que

configura inequívoca afronta à repartição das competências tributárias, bem como indevida majoração da alíquota do imposto sem observância dos tetos fixados em resoluções do Senado e sem lei que a regule. Acrescenta-se, ainda, que o tributo criado possui características notadamente confiscatórias, não observando a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Acerca da matéria já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, conferindo validade à incidência do ICMS na sua própria base de cálculo, em total desarmonia com as assertivas acima expostas.

Todavia, deste julgamento do REExt nº 212.209-2/RS, que levou a matéria à análise do STF, deve-se destacar o brilhante posicionamento do Min. Marco Aurélio, que julgou em sentido oposto àquele vitorioso, decidindo com base nos seguintes argumentos:

O que persegue a contribuinte é a exclusão da base de cálculo do ICMS do próprio valor desse tributo. Assim, cumpre a esta Corte proclamar a viabilidade, ou não, da chamada incidência em cascata [...].

Veja-se a que ponto é dado chegar quando se parte para elucubrações visando a refazer o equilíbrio dos caixas, arrecadando-se tributos mediante sutis artificios, como se não houvesse um figurino constitucional rígido a respeito, revelando, por isso mesmo, garantia do contribuinte. Sim, embora se reconheça aos Estados a competência para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, [...] bem como ao legislador nacional, via lei complementar, o balizamento geral dos tributos, as atuações não de fazer-se com apego irrestrito à Carta da República que a todos submete. [...]

Passou o fisco [...] a exigir do vendedor não o recolhimento do valor decorrente da incidência da alíquota sobre o preço do negócio mercantil, mas o resultante do somatório das parcelas, criando-se, assim, uma segunda base de cálculo estranha, a mais não poder, à premissa de que os tributos pressupõem, em geral, uma vantagem, um ganho para aquele que está compelido a satisfazê-lo. Em última análise, a forma consagrada conflita com a assertiva de que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre o valor das operações relativas à circulação de mercadorias, e não de novo tipo que derivaria da incidência de alíquota própria, é certo, ao ICMS, sobre o valor que já representa este último.

[...] o valor decorrente da forma de cálculo merecedora de glosa mostra-se como um verdadeiro adicional de ICMS, no que parte o Estado para a consideração de base de cálculo já integrado de uma percentagem do próprio tributo. À evidência, atua o fisco cobrando imposto sobre imposto a pagar, desconhecendo a regra que remete à capacidade econômica do contribuinte, já que este nada aufere, nada alcança, a ponto de ensejar a tributação. A percentagem do ICMS passa a ter, em si, duas bases: a primeira ligada à operação de circulação de mercadorias ao preço da venda entabulada e efetuada, e aí conta-se com o respaldo constitucional. A vantagem do vendedor com o negócio jurídico gera a obrigatoriedade de recolher o tributo; a segunda base de cálculo passa a ser algo que não integra o patrimônio do vendedor: não o ganho deste ao efetuar a operação, mas sim, quantia que é direcionada aos cofres públicos. [...]

O cálculo na espécie “cascata” [...] resulta [...] em majoração da própria alíquota do ICMS. [...] As transgressões à Carta da República são múltiplas. Considero inobservado o preceito do artigo 145, § 1º, no que revela como razão de ser do tributo a capacidade econômica do contribuinte. [...]

Em segundo lugar, entendo que se colocou em plano secundário a premissa que, em face da razoabilidade, da ordem natural das coisas, decorre do inciso II do artigo 155 do Diploma Maior. O tributo não pode extravasar, dada a alíquota e a base de incidência, o valor, em si, da operação.

Em terceiro lugar, noto o menosprezo à norma configuradora de garantia constitucional que é a do inciso I do § 2º do referido artigo 155. Como preservar-se a não-cumulatividade se se chega ao cálculo englobado?

Mais do que isso, **tenho como olvidada a legalidade estrita dos tributos.** A alíquota há de ser aquela adremente estipulada e que não sofre, via sutil colocação, acréscimo. [...]

Vale frisar que na própria Carta da República encontra-se obstáculo até mesmo a cálculo de tributo envolvendo outro tributo, quando as espécies são distintas. Então, o que se haverá de dizer quando, via o mesmo tributo, chega-se à duplicidade? [...]

Por estas razões, conheço e provejo este recurso extraordinário [...].⁵¹

Não restam dúvidas, portanto, quanto à inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, muito embora o Supremo Tribunal Federal assim não entenda. Os fundamentos do voto acima reproduzido encerram a questão, tornando claro que a referida inclusão promove a criação, por lei complementar, de nova hipótese de incidência para o tributo, não prevista na norma constitucional que o instituiu: o inciso II do art. 155, da CRFB. Ainda, resulta em majoração indevida da alíquota do ICMS e compromete a sua não-cumulatividade. Tudo em mero benefício da arrecadação tributária.

Feitas tais elucubrações, tem-se que a base de cálculo do ICMS, portanto, será o valor da operação que promover a saída da mercadoria do estabelecimento ou, quando for o caso, o preço do serviço prestado, acrescida do montante do próprio imposto. Assim, o tributo será devido pelo contribuinte ou responsável, aos Estados, ao Distrito Federal ou, em determinadas hipóteses, à União Federal e deverá observar princípios como o da não-cumulatividade, além de outros aspectos cuja observância é constitucionalmente imposta.

Definidas as principais características do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, torna-se possível analisá-lo no contexto da substituição tributária para frente, conforme será feito.

⁵¹ Voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE n. 212.209/RS (STF. Recurso Extraordinário n. 212.209-2/RS. Rel. Min. Marco Aurélio. Rel. para Acórdão Min. Nelson Jobim. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Data do julgamento: 23.06.1999, DJ 14.02.2003).

Antes, todavia, alguns conceitos têm de ser colacionados, para que se possa adentrar a análise pretendida da substituição tributária para a frente.

2 CONCEITOS ESSENCIAIS

2.1 Princípio da não-cumulatividade

A primeira experiência brasileira com o mecanismo da não-cumulatividade se deu com a edição da Lei nº 3.520, em de 30 de dezembro de 1958, que o instituiu no âmbito do Imposto de Consumo - predecessor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) - estando disposta no seu art. 1º, Alteração 10ª.⁵²

No entanto, a sua inserção no texto constitucional ocorreu quando ainda vigente a Constituição Federal de 1946, com o advento da breve⁵³, porém impactante, Emenda Constitucional nº 18, de 06 de dezembro de 1965.

Essa Emenda promoveu verdadeira reforma no sistema tributário nacional⁵⁴. A não-cumulatividade esteve aí prevista em seus arts. 11⁵⁵ e 12, os quais instituíram, respectivamente, a competência da União Federal para tratar do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e a dos Estados para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM (sucessor do Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, como visto anteriormente). Com relação a este último, dispunha:

Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.
[...]

⁵² CORRÊA, José de Oliveira Ferraz. Não-cumulatividade no Brasil – Entidade Autônoma ou mero Resultado Prático de um Determinado Sistema de Abatimentos. Elementos para sua Caracterização Jurídica e Especificidades do Sistema Tributário Nacional, **Revista Dialética de Direito Tributário nº154**, São Paulo, 2008. p. 63.

⁵³ Diz-se breve a Emenda Constitucional nº 18/65 porque: “pelo art. 26 da mesma, ficou estabelecido que os tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Município, vigentes à data da sua promulgação continuariam a ser exigidos até 31 de dezembro de 1966. Ocorre que em 24 de janeiro de 1967 foi promulgada a Constituição de 1967, de sort que a referida legislação complementar à Constituição de 1946 teve sua vigência por apenas 23 dias, tornando-se, portanto, ineficaz.” (MELO, José Eduardo Soares de. *Op. Cit.*, pp. 111 e 112)

⁵⁴ A Emenda nº 18/65 configurou um divisor de águas no ordenamento jurídico-tributário nacional, como bem aponta José Eduardo Soares de Melo: “A Emenda Constitucional nº 18/65 é exatamente o marco que separa a antiga e a nova ordem tributária nacional. Sim, porque é a partir dessa Emenda que a tributação ficou sistematicamente definida. (...) pela primeira vez ficaram definidas constitucionalmente e de maneira inequívoca, as espécies tributárias e a hierarquia da legislação tributária. Os arts. 2º e 3º também definiram explicitamente inúmeros princípios constitucionais destinados a controlar a atuação estatal no campo da tributação. Princípios como o da igualdade e da legalidade tributária, da anterioridade e da limitação de tráfego de pessoas e mercadorias, ficaram patentes. Outras vedações constitucionais ao poder de tributar também ficaram inviduosas.” [MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**, 2 ed., São Paulo: Dialética, 2004, p. 100]

⁵⁵ **Art. 11.** Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados.

Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

As Constituições posteriores à de 1947 mantiveram em grande parte a sistemática trazida por essa emenda constitucional. Assim, a Carta Política de 1967 também fez referência à não-cumulatividade do ICMS, a qual foi confirmada pela Emenda Constitucional nº 01, promulgada em 17 de outubro de 1969, e que alterou uma enorme gama de dispositivos daquela Constituição⁵⁶. Assim dispunha a Emenda nº 01/69:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.

Por seu turno, a Constituição Federal de 1988 tratou da não-cumulatividade do ICMS no seu art. 155, §2º, I, dando-lhe redação sutilmente diversa da anterior, como se vê:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

As redações de ambos dispositivos, o anterior e o atual, diferem em alguns pontos, que merecem ressalva neste capítulo:

Primeiramente, pode-se perceber que o art. 155 da nova Constituição da República desmembrou o anterior inciso II do art. 23 em 3 partes, quais sejam:

- a) no seu inciso II tratou apenas das hipóteses de incidência do tributo, não cabendo aqui retomar as ressalvas feitas anteriormente, no que se refere à inclusão de novas

⁵⁶ Através dessa Emenda, o governo militar alterou todo o conteúdo do Texto Constitucional de 1967, dispondo, em seu art. 1º, o seguinte: “Art. 1º. A Constituição de 14 de janeiro de 1967 passa a vigorar com a seguinte redação: [...]”.

hipóteses de incidência e à exclusão dos sujeitos passivos (produtores, industriais e comerciantes) da sua redação;

- b) a imposição da não-cumulatividade migrou para o inciso I do §2º, devendo-se aqui pontuar a substituição da expressão “abatimento” por “compensação”, que será alvo de comentários futuros. Ainda, o trecho entremeado naquele dispositivo, que dispunha “nos termos do disposto em lei complementar” foi remetido às alíneas “c” e “f”, do inciso XII, do art. 155⁵⁷; por fim,
- c) tem-se a parte final do inciso II, do art. 23, supracitado, que foi transferida para a alínea “a”, do inciso II, do §2º, do art. 155, CRFB/1988, efetuadas as devidas adequações em virtude da substituição do termo “abatimento” para “compensação”, e acrescida da alínea “b”, que dispõe que “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação (...) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

A Constituição Federal de 1988 impôs, ainda, a não-cumulatividade a outras espécies tributárias⁵⁸, como aos impostos instituídos pela União no exercício da sua competência extraordinária, conforme previsto no art. 154, I⁵⁹, bem como às contribuições sociais dispostas no art. 195, pela regra do seu §4º⁶⁰. Estas - assim como a não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 153, §3º, II, da CRFB de 1988⁶¹ -, no entanto, não terão grande relevância ao presente estudo.

Feitas essas considerações iniciais, deve-se passar à análise de outros aspectos do Princípio da não-cumulatividade, como será feito a seguir.

⁵⁷ CF: “Art. 155. (...) §2º (...) XII - cabe à lei complementar: (...) c) disciplinar o regime de compensação do imposto; (...) f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;”

⁵⁸ MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**, 2 ed., São Paulo: Dialética, 2004, p. 99.

⁵⁹ CF: “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

⁶⁰ CF: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”

⁶¹ CF: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; (...) §3º - O imposto previsto no inciso IV: (...) II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”

2.1.1 Tentativa de estabelecer um conceito-geral de não-cumulatividade

A não-cumulatividade se resume em um modo operacional de recolhimento de tributos, tendo sido, no modelo jurídico-tributário brasileiro, dada a sua relevância, erguida ao patamar de “princípio constitucional”⁶².

O texto constitucional historicamente tratou expressamente da forma como se operacionalizaria a não-cumulatividade no âmbito do ICMS e do IPI (esse primeiro, visto em breves linhas anteriormente, virá a ser esmiuçado mais à frente), todavia, com relação aos demais tributos, o legislador constituinte ficou-se em silêncio, aguardando o amparo da legislação infraconstitucional para complementar a sua determinação.

Assim, afirmar que a não-cumulatividade se opera através da compensação do valor do tributo a ser pago nas operações futuras com o montante recolhido nas anteriores, seria cair no erro (como muitos o fazem) de resumir a figura à sua ocorrência no âmbito do ICMS, ou do IPI - que traz regra idêntica.

Nesse sentido, José de Oliveira Ferraz Corrêa afirma que “não há uma materialidade que forneça um padrão geral de não-cumulatividade que abarque todos os tributos”⁶³. Por este motivo, torna-se, conseqüentemente, mais penoso traçar em linhas gerais o conceito de “não-cumulatividade”.

Diversos doutrinadores, a propósito, relutam em conferir ao tema uma definição que concentre a sua essência, preferindo abordar a matéria com base na sua ocorrência em cada tributo específico.

Assim, para se analisar a operacionalização da não-cumulatividade devem ser observadas as peculiaridades da espécie tributária sobre a qual recai. A partir dessa análise, poder-se-ia delinear o substrato do instituto.

⁶² MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2004. p. 101

⁶³ CORRÊA, José de Oliveira Ferraz. Não-cumulatividade no Brasil – Entidade Autônoma ou mero Resultado Prático de um Determinado Sistema de Abatimentos. Elementos para sua Caracterização Jurídica e Especificidades do Sistema Tributário Nacional, **Revista Dialética de Direito Tributário n° 154**, 2008. p. 74.

O autor supracitado, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, no qual busca analisar justamente esse fundamento geral, fornece lição de grande valia ao que aqui se debate, propondo a seguinte definição:

Pensamos que a não-cumulatividade figura na Constituição como um elemento de qualificação do tributo. E dada esta condição adjetiva, pode estar contida ou não no objeto que qualifica.

Nessa perspectiva, portanto, poderia ou não figurar como elemento integrante do tributo, ou mais especificamente, da regra-matriz de incidência.

Contudo, é importante perceber que o tributo não cumulativo é não cumulativo em relação a si mesmo. O que se pretende evitar é a sobreposição do tributo sobre ele próprio (...). O comando, portanto, é reflexivo, ou seja, está voltado para dentro do próprio objeto que normatiza.

⁶⁴

Portanto, pode-se arriscar afirmar que a não-cumulatividade tem o fito de impedir essa *sobreposição do tributo sobre ele próprio*. Tal regra vale para qualquer espécie tributária que a preveja. Em nome do Princípio da não-cumulatividade se faz uso de técnicas como compensações, deduções, etc., de forma a promover a adequação do valor da exação a ser suportado pelo sujeito passivo, evitando-se a incidência de tributo “em cascata”.

Tal constatação explica a grande importância da não-cumulatividade como prevista no ordenamento jurídico brasileiro. A sua observância garante a harmonização das relações econômicas nacionais e possibilita a inserção do país na economia mundial globalizada.

2.1.2 Relevância da figura

A importância do instituto se encontra bem delineada nas palavras do já citado José de Oliveira Ferraz Corrêa, que assevera:

⁶⁴ Ibid. p. 68.

A não-cumulatividade é tema de grande relevância para o aprimoramento do Sistema Tributário Brasileiro.

Na medida em que está relacionada a tributos cujo campo de incidência abrange as atividades empresariais de produção e circulação de bens e serviços, configura um importante fator de influência sobre o desenvolvimento econômico do País e sobre o equilíbrio socioeconômico entre as suas diferentes regiões.

Por ter essa feição, influencia não só as atividades econômicas internas, mas também as nossas relações econômicas internacionais. Em razão disso, a busca de harmonização do Sistema Tributário Nacional com os padrões internacionais de tributação, visando promover a inserção econômica do País no contexto globalizado, passou a inspirar fortemente os debates sobre esse assunto.⁶⁵

Com esta passagem, nota-se que o princípio da não-cumulatividade é essencial ao desenvolvimento econômico nacional. A não-cumulatividade está diretamente relacionada à construção dos preços finais das mercadorias e serviços, sendo fundamental ao equilíbrio dos preços.

Nesse sentido, pode-se dizer que a observância à não-cumulatividade é característica *sine qua non* dos impostos que incidem sobre produção e consumo. Assim, leia-se a lição de Heron Harzua:

A especialização é postulado do incremento da produtividade; esta, por sua vez, guarda íntima conotação com um dos fatores de economia mais importantes de nossa era – a escala de produção com que se trabalha. Ora, não é preciso muito raciocínio para perceber-se que o abarcamento de várias fases do circuito econômico é contrário ao princípio da especialização. Ao revés, serve, pela redução da carga fiscal, para encobrir o decréscimo de produtividade real. O fim de tudo isso é bem conhecido: a economia do País como um todo se deteriora.

O exemplo brasileiro é a obfirmção das especulações teóricas. As distorções no sistema econômico se multiplicaram, podendo, numa palavra, ser resumidas: tendência da indústria de queimar etapas também no ciclo da comercialização, substituindo a função normal do comércio, com toda ordem de inconvenientes (talento empresarial não é multiforme; despreocupação com os outros custos; agravamento do problema de capital de giro, utilizado não no setor que lhe é afeto – o fabricante, mais para manter estoques de mercadorias nas diversas filiais da empresa integrada; dificuldades das empresas médias e pequenas, que respondem à impossibilidade de integração com evasão de impostos; facilidades às empresas estrangeiras que, por serem unidades de grande dimensão e com abundante disponibilidade de capitais, têm acesso à integração; no sentido contrário, obstáculos às empresas nacionais, obrigadas à especialização pela pequena dotação do fator capital; castigo às unidades de alta produtividade, que operam com taxas baixas de lucro – conseqüente da velocidade de vendas, e que se constituem em empresas altamente organizadas; instabilidade do sistema de abastecimento pela supressão da figura do atacadista, classicamente regulador das variações de conjuntura do mercado de bens imprescindíveis).

⁶⁵ Ibid. p. 61.

Perspectiva que ainda torna bastante vulnerável o imposto cumulativo é a que concerne à absoluta impossibilidade de se conhecer a quantidade de impostos incidentes na exportação. Por se constituir um elemento variável de custo das empresas, mesmo que o Governo quisesse promover política de incentivos às exportações, usando como instrumento esse tipo de imposto – baixando os gravames fiscais das unidades exportadoras, nunca se poderá ter certeza se a importância diminuída representa uma justa dedução ou, ao inverso, um subsídio governamental.

Na área da administração do tributo, do mesmo modo avultam as dificuldades de controle da última fase do processo produtivo, aquela que, pela base de cálculo mais elevada, representa enorme soma de ingressos num regime de impostos em cascata. Abrangendo numerosíssimos pequenos contribuintes, o setor varejista, em especial o de porte reduzido, menos organizado e trabalhando com técnicas rudimentares, sempre se colocou como fulcro de graves problemas administrativos. A instituição de sistemas de estimativa de vendas e as campanhas de incentivos aos consumidores, obrigando-os a exigirem nota fiscal, são atestados eloqüentes dos esforços dispendidos pela administração tributária para contornar a flexibilidade da evasão de impostos de que dispõe a rede de distribuição final de mercadorias e serviços. Se a esses fatores acrescermos os efeitos patológicos decorrentes do processo de integração vertical, não se afigura difícil o diagnóstico que afirma os defeitos de imposto cumulativo também na esfera da gerência administrativa.

Por todas essas razões, já dá para entender o motivo pelo qual, a partir da segunda metade do Século XX, a maioria dos países terá escolhido um imposto plurifásico e de incidência sobre o valor agregado.⁶⁶

A não-cumulatividade, por todo o exposto, possibilita que o imposto grave o ciclo de produção/consumo como se incidente uma única vez, evitando a elevação do preço das mercadorias ou dos serviços, i.e., o valor a ser recolhido do imposto no final da cadeia será o correspondente à aplicação da sua alíquota sobre o valor final da mercadoria. Especificamente com relação ao ICMS, fala-se muito que, por esta razão, seria uma espécie de “Imposto sobre Valor Agregado”, o que, todavia, assim não parece.

2.1.3 Sistemática da não-cumulatividade no âmbito do ICMS

Especificamente com relação ao ICMS, a não-cumulatividade está em estreita sintonia com a repercussão geral do tributo, como visto em oportunidade anterior. Ricardo Lobo

⁶⁶ ARZUA, Heron. O Mercosul e a Uniformização dos impostos sobre Circulação de Mercadorias. São Paulo: **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 56, 2000. p. 62 e 63.

Torres, nesse ínterim, a qualifica como “um subprincípio do princípio da repercussão legal obrigatória”⁶⁷.

Com a sistemática instituída pelo inciso I, do §2º, do art. 155, da CRFB/1988, que determina a compensação do que “for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores”, faz-se com que o valor total do imposto recolhido após concluída a cadeia de produção/consumo corresponda àquele que resultaria da incidência da alíquota do imposto unicamente sobre o valor último da operação ou serviço, protegendo o consumidor final, em regra contribuinte de fato do tributo. Em idêntico sentido afirma Roque Antonio Carraza:

Por meio do Princípio da não-cumulatividade do ICMS o Constituinte beneficiou o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor (contribuinte de fato), a quem convêm preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária.⁶⁸

A não-cumulatividade, dessa forma, ainda possibilita ao ICMS adquirir o status de imposto neutro, não gerando variações no valor final de produtos ou serviços idênticos.

Ainda, cabe aqui trazer à colação os seguintes ensinamentos de Ricardo Lobo Torres:

De notar que a CF optou pela não-cumulatividade plurifásica baseada no sistema da compensação entre impostos: do imposto calculado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo correspondente à saída da mercadoria (débito de imposto) deduz-se a quantia relativa ao imposto pago na operação anterior (crédito de imposto). É o chamado sistema tax on tax, que se contrapõe ao sistema tax on base, em que se compensam as incidências anteriores pela comparação entre as respectivas bases de cálculo.⁶⁹

Importante salientar que o lançamento do imposto em voga é efetuado pela modalidade de “homologação”. Assim, segue a regra disposta no art. 150⁷⁰, do CTN, que atribui ao sujeito passivo o dever de calcular o montante do imposto devido, efetuar o seu recolhimento e sujeitá-lo ao crivo do fisco.

Portanto, no sistema de créditos e débitos aqui analisado, incumbirá ao sujeito passivo, na sua escrituração fiscal, apurar o montante do crédito de que pode se valer para efetuar a

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* p. 338.

⁶⁸ CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.* p. 321.

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* p. 339.

⁷⁰ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

compensação com o valor que terá de recolher ao Tesouro Estadual e proceder ao lançamento na forma devida.⁷¹

A não-cumulatividade para o ICMS seguirá a forma prevista na Constituição Federal. O que não significa dizer que a lei complementar nada acrescentará ao instituto. Assim, analisar-se-á a norma instituidora dessa não-cumulatividade e as regras guardadas à lei infraconstitucional.

2.1.4 Das normas atinentes à não-cumulatividade no ICMS

A não-cumulatividade, no âmbito do ICMS, vem taxativamente expressa no inciso I, do §2º, do art. 155, da CRFB de 1988, com a sua sistemática ali exposta, como já estudado. Não obstante, deve-se perscrutar o alcance da referida norma.

Roque Antonio Carraza afirma que “o ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, que, tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não pode ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais.”⁷²

José Eduardo Soares de Melo, tomando por empréstimo brilhantes ensinamentos de Celso Bastos e Carlos Ayres de Brito, após profunda análise conclui que:

[...] o princípio da não-cumulatividade é norma de aplicação, eventualmente regulamentável, e que possui eficácia plena, porquanto não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos. O legislador infraconstitucional nada pode fazer em relação a ele, posto faltar-lhe competência legislativa para restringir o seu conteúdo, sentido e alcance.
⁷³

Chega-se a tal conclusão após análise da regra do inciso I, do §2º, do art. 155 supracitado, c/c a alínea “c”, do inciso XII, deste mesmo dispositivo constitucional. Esta segunda norma estabelece que “cabe à lei complementar (...) disciplinar o regime de compensação do imposto.”

⁷¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Op cit.* p. 331.

⁷² *Ibid.* p. 317.

⁷³ MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. *Op. cit.* p. 137.

Este último doutrinador, nesse ínterim apregoa:

Regime de compensação nada mais é do que a periodicidade e a forma com que o contribuinte deverá proceder à apuração do imposto. Foi com base neste dispositivo que o legislador infraconstitucional estabeleceu várias modalidades de apuração: regime de apuração mensal, regime de apuração por estimativa e regime especial de apuração. Cada qual aplicável a um tipo específico de contribuinte.⁷⁴

O festejado tributarista Ricardo Lobo Torres trata também dessa competência atribuída à lei complementar pelo diploma constitucional, restringindo-a da seguinte forma:

A CF deixou à lei complementar a competência para disciplinar se a compensação deve ser global, com o abatimento de todos os créditos de determinado período, ou se individual, com o confronto entre os impostos pela entrada e saída de cada mercadoria (art. 155, §2º, XII, c). A opção da lei complementar fez-se pelas deduções globais, reservadas as individuais aos casos especialíssimos. – CF. LC 87/96, arts. 24 e 26.⁷⁵

A LC 87/96, por sua vez, tratou da não-cumulatividade do ICMS nos seus arts. 19 e ss., repetindo nesse primeiro dispositivo, de forma geral, o preceito constitucional e traçando algumas outras regras (cuja constitucionalidade se questiona) acerca da sua aplicação.

Sustentando a inconstitucionalidade desses dispositivos, tem-se a doutrina de José Eduardo S. de Melo e Luiz Francisco Lippo, que preceituam:

A Lei Complementar nº 87/96 [...], a partir do art. 19, pretendeu regram o princípio da não-cumulatividade do ICMS. E a fez, a nosso sentir, de forma manifestamente inconstitucional. [...] o conteúdo do art. 155, inc. XII, letra c, da CF, não é outro senão aquele de determinar ao legislador complementar que explicita os contornos da sistemática da não-cumulatividade. Que esclareça os procedimentos a serem adotados pela contribuinte para viabilizar a operatividade da “compensação” de que trata o art. 155, §2º, inc. I, da CF. Em hipótese alguma foi outorgado ao legislador infraconstitucional competência para restringir as hipóteses autorizadoras do creditamento, elo indispensável e decisivo para a correta e perfeita aplicação do princípio constitucional. [...] A restrição do direito ao crédito significa, indubitavelmente, o surgimento da cumulatividade, que se traduz por um ônus indesejável e inaceitável para os preços e, conseqüentemente, para os consumidores finais de bens e serviços, além da violação aos princípios da igualdade, da capacidade, da capacidade contributiva e do não-confisco, como já tratamos. Os créditos [...] estão autorizados pela Constituição Federal através de norma auto-aplicável. [...]⁷⁶

As regras traçadas pela referida Lei Complementar, portanto, não guardam correspondência com o texto constitucional.

⁷⁴ Ibid. p.

⁷⁵ TORRES, Ricardo Lôbo. *Op. cit.*, p. 339.

⁷⁶ MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. *Op. cit.* p. 137.

2.1.5 Natureza Jurídica dos Créditos

A esse respeito cabe trazer à baila ensinamentos de Cléber Giardino e Geraldo Ataliba, que resumem a natureza jurídica dos créditos provenientes da técnica da não-cumulatividade, afirmando não ser natureza tributária:

Estamos diante de uma relação jurídica obrigacional (porque de conteúdo econômico), constitucional (porque disciplinada exhaustivamente na Constituição) e que se pode qualificar como financeira, em oposição a tributária, no sentido de que, embora envolvendo valores econômicos, nada tem a ver com as relações tributárias.⁷⁷

Tem-se que o princípio da não-cumulatividade operacionaliza-se por meio da compensação entre créditos e débitos. O critério utilizado é, portanto, nitidamente financeiro.

Há de se ressaltar, portanto, não ser jurídica a natureza dessa compensação que deva ser efetuada, haja vista que a extinção do crédito tributário apenas ocorrerá com a homologação do pagamento realizado pelo contribuinte, vez que o lançamento do ICMS se opera pela modalidade de homologação. Neste sentido, a compensação é meramente financeira, decorrente de mera operação matemática, inserta em um sistema de escrituração fiscal de créditos e débitos.

Ainda, de modo a ilustrar a assertiva apresentada por Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, tem-se que, sendo constatada ausência de recolhimento, ou pagamento a menor, pelo sujeito passivo, do montante devido do imposto ao Fisco, este deverá realizar o lançamento da diferença, e autuar o sujeito, sem tomar em conta os valores dos créditos que deveriam ser compensados em homenagem à regra da não-cumulatividade.

2.1.6 Considerações finais

⁷⁷ ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento Constitucional – Princípio da não-cumulatividade. Revista de Direito Tributário n.ºs 29/30, pp. 116, 118 e 122.

Por fim, cabe trazer à baila lição de Roque Carraza, que melhor demonstra a finalidade do Princípio da não-cumulatividade. Segundo este autor: “como facilmente podemos perceber, tal princípio está todo voltado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes”.⁷⁸

Percebe-se, portanto, que se trata de princípio que visa exclusivamente beneficiar o contribuinte do imposto e, quando no âmbito do ICMS, tornar viável a produção nacional vez que, pela sistemática da não-cumulatividade, o imposto incidirá somente uma vez sobre a cadeia de produção/consumo.

Ainda nesse sentido, deve-se deixar claro que o ICMS não constitui imposto sobre valor agregado, como demonstrado a seguir.

2.2 ICMS não é imposto sobre valor agregado

A propósito da confusão que muitos doutrinadores fazem, ao afirmar que o ICMS é imposto sobre valor agregado, cabe cair os olhos sobre preciosa lição de Roque Carraza:

Vai daí que, juridicamente, o ICMS não é um imposto sobre o valor agregado. Só para registro, o imposto sobre o valor agregado caracteriza-se, nos patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em

⁷⁸ CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*

seqüência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do ICMS, que grava o valor total da operação.

Realmente, se a base de cálculo (que mede o fato jurídico tributário) do ICMS é o valor da operação (ou da prestação) realizada, resulta claro que este imposto não pode incidir sobre o valor acrescentado em relação à anterior (sob pena de ser descumprida a primordial função dimensionadora desta mesma base de cálculo).⁷⁹

Acerca do tema, manifestou-se também o mestre Thadeu Andrade da Cunha, sob os seguintes argumentos:

No que concerne à discussão sobre se o ICMS recai ou não sobre o valor agregado, vale destacar que a incidência desse imposto recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias, o que não pressupõe serem todas elas efetuadas com lucro, tendo como base de cálculo o valor da operação.

[...]

Entender que o ICMS recai sobre o valor agregado é ater-se a uma análise puramente econômica. Na realidade existe uma confusão entre o valor da operação (elemento jurídico) e o valor agregado (elemento econômico), mas o fato é que, juridicamente, a base de cálculo é uma só. Enfim, o legislador infra-constitucional não pode desnaturar a norma fundamental por meio de argumentos econômicos, até porque a Constituição já mensurou, graduou e incorporou em norma os aspectos de natureza econômica. Afinal, econômicos são os dados da realidade que somente adquirem relevância quando são juridicizados.⁸⁰

Assim, tem-se que agregar significa “somar”, “adicionar”. Portanto, imposto sobre o valor agregado será aquele que incida tão-somente sobre o montante acrescido pelo contribuinte na respectiva etapa do ciclo econômico. Considerar o ICMS imposto sobre valor agregado, por sua vez, seria considerar que o mesmo incida tão-somente sobre aquele valor acrescido ao preço da operação ou prestação que se tributa.

Ocorre que, no caso do ICMS, tem-se como base de cálculo o valor total da operação, o que não significa dizer que o ICMS abarque tão-somente o valor acrescido à operação/prestação, mas, sim, que este terá como base de cálculo o valor ou preço final. Tem-se, portanto, que não se pode afirmar ser o ICMS sobre valor agregado. A técnica europeia de tributação não foi abarcada pela simples adoção do critério de débitos e créditos.

Feitas essas considerações, deve-se passar ao estudo de outros temas fundamentais ao presente trabalho.

⁷⁹ CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.* p. 329

⁸⁰ CUNHA, Thadeu Andrade da. *Op. cit.* p. 76.

2.3. Princípio da Praticidade

O princípio da Praticidade tem como metas simplificar o processo de arrecadação e facilitar a sua fiscalização por parte da Administração Pública. O objetivo é estimular o contribuinte, tornando menos complexas as suas obrigações acessórias⁸¹, e, ao mesmo tempo, aumentar o controle sobre aqueles que se furtam ao pagamento de tributos.

Obrigações acessórias são aquelas que não têm conteúdo pecuniário, consistindo em prestações positivas ou negativas (obrigações de fazer ou não fazer) do contribuinte em prol da fiscalização ou arrecadação de tributos.

Porém, há uma grande dificuldade em se compatibilizarem os objetivos expostos, visto que, com frequência, o que é mais prático para o fisco pode trazer maior dificuldade à atuação do contribuinte.

Assim, a “elaboração de quadros demonstrativos de operações específicas, receitas e despesas; contabilização através de livros diversos; não contratação com contribuintes irregulares; e comunicações freqüentes à Fazenda”⁸², são exemplos de condutas que facilitam o controle por parte da Administração, mas que aumentam sobremaneira os encargos dos contribuintes.

O princípio da Praticidade deve se pautar pela proporcionalidade entre a obrigação acessória imposta aos contribuintes e a real necessidade do Fisco de instituí-las. Fernando Lemme Weiss expõe que tais obrigações devem ser proporcionais:

à verdadeira dificuldade administrativa em fiscalizar; aos recursos administrativos (de toda a sociedade, portanto) de fato poupados através do cumprimento das obrigações acessórias; ao efetivo e voluntário envolvimento do sujeito passivo da obrigação acessória com o fato gerador do tributo; e, por fim, ao montante do tributo a ser arrecadado com o auxílio da conduta privada que se enquadre o conceito de obrigação acessória.⁸³

⁸¹ CTN: “Art. 115. Fato Gerador de obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (...) Art. 122. Sujeito Passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.” **Código Tributário Nacional e Constituição Federal**. 36ª Ed. Editora Saraiva, pp. 21 e 22.

⁸² WEISS, Fernando Lemme. **Justiça Tributária**. 2ª Edição. Ed: Lumen Juris, 2004, p.134.

⁸³ *Ibid.* p.135.

Ainda, observa o autor supracitado que a Praticidade também é limitada pelo princípio constitucional da livre-iniciativa, através do qual o contribuinte não pode ter suas atividades normais dificultadas excessivamente em razão das obrigações tributárias, sejam estas principais ou acessórias⁸⁴.

Nesse contexto, insere-se a modalidade da substituição Tributária para Frente, figura que será aprofundada adiante, para a qual discute-se a possibilidade de se cobrar tributos com fato gerador e bases de cálculo presumidos.

A substituição progressiva tem como objetivo facilitar a arrecadação de determinados tributos, com base na Praticidade Tributária. Todavia, ao fazê-lo, gera algumas distorções, como será visto a seguir.

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

3.1 Síntese da figura

Tangenciando o objeto que se pretende analisar, *ab initio*, vale recordar o seu conceito mais amplo, já apreciado neste estudo, em capítulo anterior: a figura da substituição tributária.

Aqui não mais se faz novidade afirmar que esta:

⁸⁴ Loc. cit.

- a) constitui modalidade de atribuição a terceira pessoa da responsabilidade pelo recolhimento de determinado tributo; e
- b) deve estar prevista em lei; bem como
- c) que surge ao substituto já no momento do nascimento da obrigação tributária, não vindo a pessoa que praticou o fato gerador a figurar como contribuinte (ao inverso do que ocorre na hipótese da transferência, igualmente já estudada); e, nem tampouco, faz novas (v) o fato de ser necessária a existência de alguma forma de vínculo entre o sujeito passivo e o fato gerador.

O substituto assume a posição de sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o que pode ocorrer de duas maneiras:

- a) “para trás”; ou
- b) “para frente”.

3.1.1 Recordando a substituição tributária para trás

Através desta modalidade de sujeição passiva por substituição, incumbirá ao sujeito passivo substituto efetuar o recolhimento do tributo em momento posterior àquele em que o substituído praticou o fato gerador.

Como aponta Eduardo Maneira, quando se aplica a substituição tributária para trás,

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.⁸⁵

No caso específico do ICMS, a substituição para trás surtirá efeitos no sistema de “creditamentos” que homenageia o princípio da não-cumulatividade, essencial ao imposto.

Tendo em vista que o tributo apenas será recolhido em fase posterior à da ocorrência do fato gerador, não será, portanto, utilizado para fins de dedução com o montante a ser posteriormente recolhido pelo substituído. No entanto, a inexistência de recolhimento anterior - havendo pagamento único em fase posterior - em nada prejudica a característica de imposto neutro.

Como colacionam Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, a substituição tributária para trás no ICMS se opera da seguinte maneira:

Nos tributos não-cumulativos, em que há sistema de débitos e créditos, como o ICMS e o IPI, a substituição tributária ‘para trás’ consiste simplesmente na previsão de que a saída de produto do estabelecimento do substituído seja feita sem destaque e sem recolhimento do imposto (chama-se a isso, saída com suspensão do imposto [...]).

Em decorrência da ‘saída com suspensão’ [...], a entrada do produto no estabelecimento do substituto não dá direito a nenhum crédito [...]. Dessa forma, o débito se concentrará na saída do produto do estabelecimento do substituto, porque não existirá nenhum crédito relativo à entrada a ser deduzido.⁸⁶

São suficientes as considerações acima. Isso porque a substituição tributária para trás não produz qualquer distorção que enseje grandes debates. O substituto ficará responsável pelo recolhimento de tributo já existente e corretamente apurado, com base de cálculo certa e fato gerador já ocorrido.

O mesmo não se pode dizer, todavia, da substituição tributária para frente. Por tal motivo, será a figura, em um primeiro momento, superficialmente abordada para, após, ser, como devido, pormenorizada.

3.1.2 Substituição tributária para frente

⁸⁵ MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para a frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º. 95, p. 60.

⁸⁶ ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Op. cit.*, p. 220.

3.1.2.1 Histórico da substituição tributária para frente

Como afirma Heleno Taveira Tôrres, “o instituto da substituição tributária não é novo, tendo sido recepcionado por diversos ordenamentos jurídicos há bastante tempo. No Brasil, desde a década de sessenta que a substituição tributária ‘para frente’ vinha sendo adotada e aplicada, inclusive na cobrança do IPI e do ICMS”.⁸⁷

Esse doutrinador aponta a seqüência temporal dos dispositivos legais atinentes à substituição tributária para frente, dos quais se pode destacar⁸⁸:

Em um primeiro momento, tem-se que a substituição para frente foi instituída no ordenamento jurídico-tributário pátrio pelo Código Tributário Nacional, através da previsão contida no seu artigo 58, que preceituava:

Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria.

[...]

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

[...]

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a êle remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;

O referido inciso foi posteriormente alterado pelo Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, que passou a vigorar com a seguinte roupagem:

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 imposto a que se refere o art. 46, nos demais casos.

Sendo, finalmente, revogado pelo art. 13 do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968:

Art 13. Revogam-se os artigos 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 71, 72 e 73 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com suas modificações posteriores, bem como tôdas as demais disposições em contrário.

⁸⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário nº 70**, São Paulo, 2001. p. 87.

⁸⁸ Ibid. pp. 87 e 88.

Após, foi retomada a figura da substituição tributária para frente com a edição da Lei Complementar nº 44/83, que acrescentou parágrafos aos artigos 2º, 3º e 6º do DL 406/68, respectivamente, vindo, como última tentativa de conferir aplicabilidade à figura, a Constituição Federal de 1988 a tratar do instituto, com a edição da Emenda Constitucional nº 03/93, que acrescentou o §7º ao art. 150, da CRFB de 1988.

3.1.2.2. *Conceito e operacionalização da Substituição tributária para frente:*

Ultrapassada essa breve análise do desenvolvimento da substituição tributária para frente - ou *progressiva*, ou, ainda, *por fato futuro*⁸⁹ - no ordenamento jurídico pátrio, pode-se afirmar que ela se encontra atualmente disciplinada pelo parágrafo 7º, do art. 150⁹⁰, da CRFB, cujo teor é o que o segue:

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

Este mecanismo foi inserido pela referida Emenda Constitucional no rol das “Limitações ao Poder de Tributar” (Título VI, Capítulo I, Seção II daquele diploma Constitucional) e se opera da seguinte forma: a lei, por um critério de conveniência arrecadatória, imputará a terceiro o recolhimento de tributo cujo fato gerador ainda não ocorreu e com o qual esteja de alguma forma vinculado. Para tanto, será feito uso de presunções quanto à ocorrência futura do fato imponível, e à base de cálculo a ser considerada para o cálculo do valor a ser recolhido.

Nesse ínterim, Roque Antonio Carraza pontua:

Percebemos que a referida Emenda Constitucional (**EC nº 03/93**) ‘criou’ a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro, ou, como querem alguns, da substituição tributária ‘para frente’. Deveras, o supracitado preceito ‘autoriza’ a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite

⁸⁹ Esta expressão “substituição tributária progressiva” é largamente utilizada pelo festejado professor Eduardo Maneira, enquanto “por fato futuro” é encontrada em textos da monta de Roque Antonio Carraza.

⁹⁰ Há quem sustente, como será visto, que este dispositivo não cuida de substituição tributária para frente, mas de antecipação do fato gerador, com substituição.

que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.

Na substituição tributária ‘para frente’ parte-se do pressuposto de que o fato imponible (fato gerador in concreto) ocorrerá no futuro e que, portanto, se justifica a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador daquele fato futuro praticará evasão fiscal).⁹¹

(Grifos postos)

Eduardo Maneira, ao tratar do tema em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, e repisado em diversos textos doutrinários que pretenderam analisar a substituição tributária para frente, também tece relevantes comentários acerca da figura:

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. No entanto, vale relembrar que a substituição ‘para a frente’ é assim desde o seu início, e somente depois de vários anos de existência começou a ser questionada em juízo. A razão disso é simples. Quando a substituição progressiva foi implementada, vivia-se um período de economia controlada, com forte intervenção do Estado em todos os setores produtivos. Assim, a base de cálculo não era presumida, mas tabelada. Com a liberação da economia e com a extinção das tabelas de preços é que começaram a surgir os problemas com a substituição ‘para a frente’, porque a base de cálculo passou a ser realmente presumida e, salvo raras exceções, presumidas em patamares superiores aos reais, causando deformações na tributação antecipada e ferimento ao princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos [...].⁹²

A figura constitucional, a par dessa atribuição da responsabilidade pelo recolhimento de tributo cujo fato gerador ainda não ocorreu, traz outra regra mandamental de relevância ímpar, a que Marco Aurélio Greco denomina “cláusula de restituição”⁹³. O parágrafo 7º do art. 150 da CRFB, ao instituir a figura aqui analisada, a vincula à criação de dispositivos que assegurem a “imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Esta e outras peculiaridades serão analisadas juntamente com os principais posicionamentos doutrinários acerca do tema.

Assim, temos que a substituição tributária para frente se opera com fundamento em bases de cálculo e fatos geradores presumidos, atribuindo a terceiro, mediante lei, o dever de recolher tributo cujo fato imponible o substituído ainda irá realizar.

⁹¹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, 24ª ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007, São Paulo: Malheiros, 2008, p. 453 e 454.

⁹² MANEIRA, Eduardo. *Op. cit.*, p. 57.

⁹³ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**, 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 30.

Encerrando a breve análise, tem-se que a substituição tributária para frente não é figura bem quista pela grande parte da doutrina, muito embora, como se verá adiante, haja posicionamentos em direções diversas.

Todavia, por ora, antes de se adentrar no campo destas discussões doutrinárias, alguns conceitos atinentes ao tema devem ser trazido a lume, posto que facilitam a compreensão de alguns institutos que serão aqui tratados.

3.2 Temas conexos

3.2.1 Presunções em matéria tributária

Ao se tratar da figura da presunção, essencial à sistemática da substituição tributária para frente, deve-se, inicialmente ter em mente que tal instituto tem o fito de impedir fraude à arrecadação tributária, em homenagem ao princípio da praticidade, anteriormente analisado. Fala-se aqui acerca da prática de evasão fiscal, a qual, na definição de Antônio Roberto

Sampaio Dória, pode ser conceituada como: “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”.⁹⁴

Por sua vez, presunção corresponde à técnica pela qual se elabora uma situação jurídica, a partir de uma premissa correspondente a um episódio efetivamente ocorrido e, em consequência, constrói-se uma conclusão, a qual considerar-se-á realizada, ainda que não tenha sido verificada no mundo real.⁹⁵ Busca-se, assim, facilitar a fiscalização e a consequente arrecadação dos tributos.

O modo operacional da substituição tributária para frente requer a utilização de presunções no que toca à determinação da base de cálculo sobre a qual incidirá o imposto, bem como quanto à ocorrência do fato gerador no futuro.

Dessa forma, a base de cálculo no caso específico do ICMS, quando utilizada essa modalidade de substituição, obedecerá ao disposto no inciso II do artigo 8º, da LC 87/96:

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

[...]

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.

Nota-se que a base de cálculo é presumida a partir do valor praticado pelo substituto, realizados determinados acréscimos, de forma a tentar guardar alguma relação entre esta e a base de cálculo real.

3.2.2 Substituição Tributária para frente versus Pauta fiscal

Inicialmente, cabe ressaltar, com espeque nos ensinamentos de Edwaldo Brito, que pauta fiscal consiste “na fixação, pelo sujeito ativo da obrigação tributária, de um valor pré-

⁹⁴ DÓRIA, Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. s.l.: José Bushatsky; IBET, s.d., p. 21.

⁹⁵ BRITO, Edvaldo. ICMS: Inconstitucionalidade da “Pauta Fiscal” in ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 9º vol. São Paulo: Dialética, 2006.

fixado da operação, tomado como teto, independentemente do efetivo valor da operação, divergindo, de um para o outro desses sujeitos, o rol das mercadorias às quais este valor é atribuído”⁹⁶. Esta figura não se confunde com a modalidade da substituição para frente. A esse propósito já se manifestou Eduardo Maneira, cuja lição esclarece:

[...] 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 a força. [...]
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.[...]
Ocorre que [...] várias legislações estaduais denominam, equivocadamente, de substituição tributária técnicas de cobrança com base em pautas fiscais, para tornar legítimo um procedimento desde sempre repellido. [...]⁹⁷

Não restam dúvidas, portanto que as figuras, embora possuam zonas de toque, não podem ser confundidas.

3.2.3 Substituições em operações concomitantes

Figura contida no §1º do art. 6º da Lei Kandir, cuja definição não foi fornecida pelo legislador, tem sua ocorrência demonstrada na obra de Aroldo Gomes de Mattos, que leciona tratem-se daquelas “operações ou prestações realizadas simultaneamente entre o contribuinte-comprador e deste para um terceiro-contribuinte”⁹⁸. Afirmar, ainda, que “nessa hipótese, um tanto incomum na prática comercial, poderá a lei estadual atribuir a qualquer um deles a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido pelos demais”⁹⁹.

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ 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**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

⁹⁸ MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS – Comentários à LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997

⁹⁹ Ibid.

Todavia, esta modalidade de substituição não produz qualquer efeito ao presente trabalho.

3.3 Posicionamento doutrinário

Feitas essas breves conceituações, dedicar-se-á à análise de alguns importantes posicionamentos doutrinários acerca da regra trazida pelo §7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988.

3.3.1 Posicionamento pela inconstitucionalidade

Diversos são os argumentos que levam parte da doutrina a considerar a norma constante no §7º do art. 150, da Constituição Federal de 1988, inconstitucional. Em primeira análise a referida norma aparenta “esbanjar inconstitucionalidade”.

Grande adepto dessa tese é Roque Antonio Carraza, que, em sua obra Curso de Direito Constitucional Tributário, insere a tratativa da matéria em capítulo denominado “segurança jurídica e tributação”.

Este autor questiona, em primeiro momento, a necessidade de utilização das presunções como meio de se viabilizar a cobrança pretérita do tributo:

Para acautelar interesses fazendários, tributa-se, na substituição tributária ‘para frente’, fato que ainda não aconteceu (e que, portanto, ainda não existe e, em tese, poderá nunca vir a existir).

Ora, a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição tributária venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte. É ela que – sistematicamente

interpretada – não admite que haja a chamada substituição tributária para a frente.¹⁰⁰

Atenta para o fato de que a própria Constituição limita a utilização de presunções. Afirma, ainda, que “o emprego das ficções e presunções deve ser feito com critério e método, de modo a preservar direitos e garantias constitucionais”.¹⁰¹

Ainda, suscita a questão de não haver lógica na possibilidade de haver sujeito substituído que nem ao menos exista como tal: “Se não ocorreram os pressupostos necessários ao surgimento da própria obrigação tributário [...], por muito maior razão [...] não se há de cogitar da substituição de sujeito passivo que ainda nem existe”.¹⁰²

Ademais, justificando a inclusão deste tema no capítulo supracitado sustenta:

Em nenhum momento a Constituição abre espaço à criação de tributo sobre fato presumido. Reporta-se, tão-somente, a fatos concretamente realizados, até para dar efetividade, no campo tributário, ao magno princípio da segurança jurídica.

[...]

Temos para nós, entretanto, como já adiantamos, que o §7º é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, que, aplicado ao direito tributário, exige, dentre outras coisas, que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponible.

É sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, ‘cláusula pétrea’ e, nessa medida, não poderia ter sido amesquinhado por emenda constitucional.”¹⁰³

Por estes argumentos, aquele autor defende a inconstitucionalidade da figura, não querendo dizer, todavia, que esteja pregando a inconstitucionalidade de norma constitucional¹⁰⁴, nos moldes da doutrina de Otto Bachof, mas, sim, “em face de Emenda Constitucional inconstitucional¹⁰⁵, por discrepar de cláusulas pétreas”.

¹⁰⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 454.

¹⁰¹ *Ibid.*, p. 455.

¹⁰² *Ibid.*, p. 454.

¹⁰³ CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, pp. 455 e 456.

¹⁰⁴ *Ibid.* p. 457.

¹⁰⁵ Acerca da inconstitucionalidade das normas inconstitucionais, Gilmar Mendes e Paulo Gonet Branco lecionam: “O controle de constitucionalidade contempla o próprio direito de revisão reconhecido ao poder constituinte derivado. [...] Parece axiomático que as Constituições rígidas somente podem ser revistas com a observância dos ritos nelas prescritos. [...] Alguns textos consagram, igualmente, *vedações circunstanciais* à reforma da ordem constitucional. [...] Não raras vezes, impõe o constituinte limites materiais à eventual reforma da Lei Maior. Cuida-se das chamadas *cláusulas pétreas* ou da garantia de eternidade (*Ewigkeitsgarantie*), que limitam o poder de reforma sobre determinados objetos. [...] Tais *cláusulas de garantia* traduzem, em verdade, um esforço do constituinte para assegurar a integridade da Constituição, obstando a que eventuais reformas provoquem a destruição, o enfraquecimento ou impliquem profunda mudança de identidade. [...] Daí falar-se de inconstitucionalidade de normas constitucionais, seja em razão de afronta ao processo de reforma da Constituição, seja em razão de afronta às chamadas cláusulas pétreas.” (MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 977 e 978.)

Assim como Roque Antonio Carraza, outros muitos autores defendem a inconstitucionalidade da substituição tributária para frente, como exaustivamente repisado neste texto. Dentre estes, José Eduardo Soares de Melo suscita ainda outros pontos, como:

- a) ofensa à cláusula pétrea contida no inciso IV, do art. 6º, da CRFB, que veda a edição de emenda tendente a abolir “os direitos e garantias individuais”¹⁰⁶;
- b) seu viés confiscatório, estribado em negócios inexistentes, situações, estados ou circulações eventuais e imagináveis¹⁰⁷; e, por fim,
- c) a inaplicabilidade da “figura da presunção como resultado do processo lógico, e mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável” e a incerteza da ocorrência do fato gerador¹⁰⁸.

Todavia, há na doutrina autores que, não obstante repudiem a figura, entendem que a sua análise deve ocorrer de forma a buscar dela extrair uma forma que a permita produzir os efeitos menos danosos possível.

3.3.2 Entendimento favorável à aplicabilidade menos gravosa da figura

Importante salientar que as teses que serão abarcadas por este subitem provêm de autores cujo posicionamento acerca do tema é, indubitavelmente, a favor da sua inconstitucionalidade. Todavia, em suas obras, manifestam clara tentativa de lhe empreender um viés menos gravoso. Dentre as obras que serão aqui analisadas encontra-se marcante a presença de uma linha doutrinária da qual fazem parte Sacha Calmon Navarro Coêlho, Misabel Derzi e Eduardo Maneira, com imensa produção jurídica acerca do tema aqui analisado.

¹⁰⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002. pp. 157 e 158.

¹⁰⁷ Ibid., p. 159.

¹⁰⁸ Ibid., p. 160.

Assim, inicialmente, deve-se tomar em conta os dizeres de Sacha Calmon, que em seu “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, oferece uma passagem que traduz à exatidão a linha que se pretende aqui destacar:

Por uma questão de coerência, [...] somos contrários à ‘substituição tributária para frente’ e a achamos inconstitucional ao menos por cinco motivos. Todavia, por sermos pragmáticos, achamos, também, que a posição estratégica mais conveniente é extrair da auto-aplicabilidade do §7º do art. 150 da Constituição Federal (instituído pela Emenda nº 3) o antídoto jurídico contra os venenos que a sua prática propicia. Além do mais, os tribunais superiores tendem para a constitucionalidade do regime em análise. Dos males, o menor. Interessa-nos prover a defesa dos contribuintes e a preservação do princípio da não-cumulatividade.¹⁰⁹

Acerca da figura promove as seguintes observações:

Primus – O dispositivo supra, em nome do princípio da praticabilidade da tributação, para superar o óbice de se cobrar imposto antecipadamente de um substituto por fato gerador de terceiro ainda não praticado, instituiu um tipo novo de substituição tributária ‘para frente’. [...] Cobra-se do substituído um imposto cujo fato gerador sequer ocorreu [...]

Secundus – O dispositivo constitucional é imprudente, pois não declina os impostos a que se aplica. [...]

Tertius – Ao menos resolveu-se o ressarcimento imediato. i.e., automático, caso se não realize o fato gerador presumido na substituição. Neste ponto homenagem houve à doutrina do CTN, sempre precavida em garantir ao substituto o devido ressarcimento. Ademais disso, a cláusula de imediata e preferencial restituição ao substituído de valor a maior que o substituto lhe debitou indica duas conclusões:

- a) a devolução indica que somente os impostos sobre circulação, plurifásicos, admitem substituição para frente; e
- b) indica, ainda, que os impostos sobre a renda e a propriedade estão excluídos. Neles é impossível a imediata e preferencial restituição.¹¹⁰

Para Sacha Calmon, portanto, a substituição para a frente apenas pode ser operada em impostos sobre circulação, plurifásicos. Seguindo essa linha de raciocínio, o autor trata com especial zelo as implicações da substituição tributária progressiva à não-cumulatividade do ICMS, dispondo:

o valor do ICMS da última operação a consumidor final nunca poderá ser superior ao valor REAL da operação mercantil que lhe der causa. Noutras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade do ICMS.¹¹¹

Defende, ainda, que o recolhimento de valores ao Tesouro Estadual, “de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculo reais, [...] caracteriza confisco tributário e enseja a

¹⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 731

¹¹⁰ Ibid. p. 730.

¹¹¹ Ibid. p. 732.

sua imediata restituição, por força da própria Constituição”¹¹², bem como leciona acerca do alcance dos termos “imediate” e “preferencial”, contidos na norma sob análise, concluindo:

Quando o poder constituinte derivado permitiu [...] a ‘substituição tributária para frente’ condicionou a sua prática a que, em não se realizando a operação ou fosse esta realizada por valor inferior ao real, se restituísse de modo imediato e preferencial a quantia paga em excesso.

[...] **Imediato é o momento seguinte.** Não há que se falar em pedido de restituição, administrativo ou judicial, ou em precatório, ou em autorização fiscal. **Preferencial significa em primeiro lugar**, antes de qualquer outro interesse.¹¹³ (grifos postos)

Em parecer elaborado em conjunto com a professora Misabel Abreu Machado Derzi, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT), Sacha Calmon leciona que a técnica da arrecadação antecipada, através da substituição tributária progressiva no ICMS se subjugava a três princípios: a) “o da praticabilidade da tributação”; b) “o da verdade material, segundo o qual constatado o valor real da operação, deve-se garantir ao sujeito passivo o reembolso ou a compensação do excesso decorrente da observância [...] do valor presumido (justiça fiscal)”; e c) “o da isonomia”¹¹⁴, com fundamento no art. 150, II, da CRFB¹¹⁵.

Estes doutrinadores amarram a temática da restituição afirmando:

podemos afirmar sem medo de errar que o art. 150, §7º da Constituição garante ao sujeito passivo substituído o direito preferencial e imediato de compensar o imposto que lhe tenha sido cobrado com excesso, em razão dos critérios utilizados pelo legislador e observados sem escapatória pelo contribuinte substituto. Dito direito é potestativo, no sentido de não depender de autorização do Estado, vez que é self-enforcing, ou bastante-em-si, no dizer de Pontes de Miranda e da própria Constituição. [...]¹¹⁶

Faz parecer que a restituição dos valores recolhidos indevidamente constitui a bandeira maior a ser brandida no que toca à regra contida no §7º do art. 150 da CRFB. Nesse sentido, destaque-se a lição extraída da obra de Aliomar Baleeiro: “Direito tributário brasileiro”, cuja atualização é operada pela citada doutrinadora: “A regra do art. 150, §7º, impõe uma condição imprescindível às antecipações de fato gerador: a restituição imediata e preferencial”.¹¹⁷

¹¹² Ibid. p. 733.

¹¹³ Ibid. p. 733.

¹¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito do sujeito passivo do ICMS de compensar o imposto pago a maior, em razão da técnica da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributária nº. 101**, p. 120.

¹¹⁵ CF: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

¹¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.*, p.

¹¹⁷ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 450.

A esse propósito discorre também Eduardo Maneira:

O dever de pagar, nos termos do art. 150, §7º, da Constituição, está inexoravelmente vinculado à ocorrência futura do fato gerador. Tanto é assim que, na hipótese de o fato gerador não ocorrer, o valor pago antecipadamente deve ser imediata e preferencialmente restituído.¹¹⁸

Este autor versa ainda “que a base de cálculo presumida deve ter por referência constitucional o princípio da capacidade contributiva”. A aplicação dessa base de cálculo presumida, em homenagem à praticidade, “deve ser razoável e proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo”.¹¹⁹

Assim, percebe-se que, para estes doutrinadores, muito embora a figura sob análise devesse ser declarada inconstitucional, tornou-se uma realidade e sua aplicação já ocorre há algum tempo, pelo que possui maior valia analisá-la pormenorizadamente e garantir-lhe um mínimo de adequação ao Sistema Tributário Nacional. Assim, tomem-se as lições de Marcelo Viana Salomão:

Embora a nossa indignação permaneça, é certo que não cabe mais a discussão sobre a constitucionalidade ou não deste instituto, vez que infelizmente ele foi constitucionalizado através da Emenda 3/93 e referendado pelo STF. [...] hoje é pacífica a possibilidade de se exigir em algumas espécies tributárias o tributo de forma antecipada, isto é, antes que ocorra o fato gerador.¹²⁰

Já brevemente delineada a tese deste subitem, deve-se ater à conclusão que alcança este autor: “o enriquecimento sem causa é inaceitável seja para que lado for da moeda. A César o que é de César”.¹²¹

Assim, será agora analisada a terceira e última tese acerca do instituto, aquela que defende a constitucionalidade da figura.

3.3.3 Manifestação em defesa da sua constitucionalidade

¹¹⁸ MANEIRA, Eduardo. **Da substituição tributária “para a frente” no ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributária nº. 95, p. 60.

¹¹⁹ *Ibid.*, p.62.

¹²⁰ SALOMÃO, Marcelo Viana. A Substituição Tributária para Frente, o STF e a Questão da Base de Cálculo. *Grandes Questões de Direito Tributário*. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. 6º vol. São Paulo: Dialética, 2002. p. 265.

¹²¹ *Ibid.* p. 274.

Para possibilitar a análise desta tese em especial, deve-se, inicialmente, observar que aqui, ao se tratar da norma inserta no art. 150, §7º, da CRFB de 1988, não se discute a “substituição tributária para a frente”, mas sim a “antecipação do fato gerador”.

Para o professor Marco Aurélio, a figura em debate, possui como objeto central não a atribuição de responsabilidade a terceiro, mas a exigência do tributo por antecipação:

O §7º do art. 150 da CF de 1988 está prevendo a figura da “antecipação”, pois contempla hipótese de atribuição de responsabilidade tributária em função de um evento futuro; ou seja, figura em que o tributo é exigido de um contribuinte numa etapa do ciclo econômico, em contemplação de um fato gerador a ocorrer em etapa posterior, em geral tendo a mesma mercadoria por objeto.¹²²

Prossegue sustentando que a antecipação aí prevista, ela sim, pode se dar com ou sem substituição. No entanto, em ambas as hipóteses a questão primordial estará em dever o sujeito passivo proceder ao recolhimento de tributo cujo fato gerador ainda não ocorreu, cuidando esta distinção apenas de definir se este será o próprio contribuinte ou terceiro responsável. Nesta última, dentre as duas a mais relevante, utilizar-se-á a técnica da substituição tributária já consagrada no ordenamento jurídico pátrio, em nada inovando o dispositivo então estudado.

Há hipóteses de antecipação com substituição e sem substituição. Por isso, ao analisar o §7º do art. 150 da CF de 1988 devemos ter em mente que o dispositivo regula propriamente um modelo que alcança ambos os tipos de antecipação do fato gerador (com ou sem substituição), de modo que uma análise que afirme que o dispositivo regula “a substituição tributária” é afirmação, data vênia, parcial, pois sua abrangência é maior do que aparentemente sugere; e desfocada do núcleo central do tema, pois este é a antecipação em relação à ocorrência do fato gerador, e não a figura passiva da substituição.¹²³

Aliás, a conjugação de ambas as técnicas, antecipação e substituição, potencializa o benefício que trazem, isoladamente, ao Fisco, à arrecadação tributária, sendo esta antecipação com substituição o tema central de estudo da tese aqui delineada.

Pode-se afirmar, em resumo, que neste trabalho de Marco Aurélio Greco é afastada a inconstitucionalidade - incansavelmente perseguida pela maior parte da doutrina - da regra constitucional em comenta, instituída pela Emenda Constitucional nº 03/1993. No entanto,

¹²² GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**, 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 14.

¹²³ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.* p. 29

este doutrinador conclui que poderão haver leis específicas, que regulem o tema, mas que não sejam constitucionais ¹²⁴

Neste bojo extrai da regra-matriz da antecipação/substituição quatro requisitos essenciais à sua aplicação ao caso concreto: em primeiro lugar está a exigência de lei para a disciplina (requisito de natureza normativa) e, em seqüência, a observância às cláusulas de vinculação, atribuição e devolução do excesso (requisitos substanciais)¹²⁵. Cada um destes requisitos será tratado ao longo deste capítulo, bastando para o momento sublinhar o conceito.

Na defesa da constitucionalidade do instituto, o doutrinador pontua as principais críticas desferidas ao modelo e demonstra, caso a caso, a sua inconsistência. É a análise dessa defesa à figura constante no §7º do art. 150 da CRFB/1988, que melhor reflete os argumentos esmiuçados no trabalho de Marco Aurélio Greco e que, conseqüentemente, serão aqui analisados.

3.3.3.1 *Contraposições de idéias: críticas e defesas à norma*

3.3.3.1.1 Primeira crítica: quanto à inclusão da substituição em artigo que versa sobre as limitações ao poder de tributar, muito embora configure ampliação de competência tributária

O principal argumento em oposição a esta crítica está no fato de que a norma aqui discutida não instituiu a técnica da antecipação. Esta já existe na prática fiscal, aceita pela doutrina e pelo ordenamento jurídico pátrios desde antes da edição da EC nº 03/93. O §7º do art. 150 da CRFB, ao revés de pretender fazer nascer a figura, tem por fito instituir a obrigatoriedade de restituição “imediate e preferencial”, pela administração pública ao sujeito passivo, dos valores recolhidos indevidamente. Assim expôs Marco Aurélio:

Em segundo lugar, não vejo incompatibilidade em o dispositivo ter sido incluído como parágrafo a artigo que trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, pois sua vocação específica não é a de autorizar a criação da figura da antecipação, uma vez que esta há décadas é admitida pela

¹²⁴ Ibid. p. 86

¹²⁵ Ibid. p. 91

doutrina e instituída pela legislação. A finalidade precípua do dispositivo é regular claramente a vicissitude consistente na desconformidade entre o montante recolhido e o valor efetivamente apurado em razão da ocorrência do fato legalmente qualificado. Ou seja, assegurar ao contribuinte titular da dívida correlata ao evento, a ocorrer posteriormente, e que foi submetido a esse tipo de mecanismo, a garantia de ser ressarcido do excesso eventualmente cobrado por antecipação. Nesse sentido, trata-se de verdadeira limitação ao “poder de tributar”; vale dizer, a criação da figura está condicionada à existência de mecanismo eficaz de recomposição patrimonial do eventual excesso de cobrança.

Ou seja, a figura não pode ser indistintamente criada segundo critérios aleatoriamente concebidos e independente da compatibilidade entre a exigência e resultado que decorrer da ocorrência concreta do fato. Daí a natureza de verdadeira “limitação”; pois até a emenda Constitucional 3, de 1993, a antecipação (com ou sem substituição) podia ser instituída (desde que atendidos os demais requisitos indispensáveis à conformação da figura) independentemente da previsão de um mecanismo específico de restituição; tudo podia desembocar numa simples repetição de indébito, com os percalços a ela inerentes. A partir da emenda Constitucional 3, de 1993, o constituinte criou uma limitação à possibilidade de sua criação, posto que introduziu a condicionante de existir, desde a sua instituição, um mecanismo de restituição imediata e preferencial do excesso eventualmente arrecadado.

Em suma, o parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 não contempla a verdadeira ampliação de competência tributária, pois não está atribuindo ao legislador ordinário maior aptidão do que já possuía. Nesse sentido, ao prever, como elemento integrante do modelo da antecipação (com ou sem substituição), a preferencial e imediata restituição, está efetivamente impondo uma restrição ao exercício da competência tributária, que, a partir de então, só poderá ser exercida desde que, concomitantemente à criação da figura, haja a criação do respectivo mecanismo de restituição. Trata-se, neste sentido, de uma limitação ao poder de tributar, pois o juízo de constitucionalidade da figura não levará em conta apenas a exigência da antecipação, mas sua adequação constitucional agora supõe a existência de um mecanismo eficaz de restituição.¹²⁶

Aqui se encontra presente o primeiro requisito essencial à validação da norma que buscar dar aplicabilidade à técnica da antecipação/substituição: a observância à cláusula de devolução do excesso (restituição).

Marco Aurélio Greco define a cláusula de restituição como “a pedra-de-toque desta figura”¹²⁷ Esta pode ser analisada em três hipóteses fáticas diversas:

- a) a primeira consiste na antecipação do recolhimento do valor correspondente à incidência de tributo, quando não vier a ocorrer no futuro o fato gerador presumido, valor que, conseqüentemente, jamais seria devido;

¹²⁶ Ibid. pp. 44 e 45.

¹²⁷ Ibid. p. 30.

- b) a segunda, quando, ocorrendo o fato gerador, o valor resultante da real aplicação da alíquota do tributo sobre a sua base de cálculo for inferior ao valor presumido, ou seja, na hipótese de ter havido recolhimento prévio a maior da exação; e, por fim,
- c) a última, na hipótese de ocorrência ao inverso da anterior, quando esse valor final apurado for superior ao arrecadado pela via da antecipação (recolhimento a menor).

Para o doutrinador, nas duas primeiras hipóteses o valor recolhido indevidamente deverá ser restituído de forma imediata e preferencial, visto que, “não se antecipa para arrecadar mais do que o devido. (...) O excesso tem a natureza de uma cobrança indevida, e a Constituição não está legitimando o indébito”.¹²⁸

Cabe ressalva, neste momento, com relação ao significado dos termos “imediata” e “preferencial”. “Restituição imediata” não significa “pronta-restituição”, em prazo de 24 horas ou outro igualmente exíguo. Para que ocorra a restituição, o Fisco tem de proceder a uma série de análises quanto à pessoa a quem será devido restituir, o exato valor, etc., de modo a evitar erros neste procedimento. Todavia, há de ser determinado, de igual maneira, um prazo máximo, para que não se prejudique excessivamente a pessoa que teve de arcar com aquele ônus indevido. Aqui se fala em razoabilidade como condutora na determinação do lapso temporal adequado.

Por outro lado, ao se falar em “restituição preferencial”, pretende-se que esta seja pautada por um regime mais ágil e eficiente e que não deverá se submeter às regras comuns de pagamento de débitos das fazendas públicas.¹²⁹

Por fim, quanto à última hipótese, de recolhimento a menor, Marco Aurélio Greco defende que não deverá ocorrer a complementação do valor que se deixou de recolher. Isso porque a antecipação se opera unicamente em benefício da arrecadação e da fiscalização. Essa técnica envolve sempre um risco, vez que não é possível presumir com exatidão a ocorrência de fato futuro¹³⁰. Assim, “ao instituir a figura o Fisco definiu a carga tributária aplicável, por isso aquelas operações que tiverem um valor final maior do que o adotado para fins de antecipação não ensejam cobrança complementar (o cobrado foi o que o Fisco previu).”¹³¹

¹²⁸ Ibid. p. 31.

¹²⁹ Ibid. p. 34 e 35.

¹³⁰ Ibid. p. 37.

¹³¹ Ibid. p. 38.

3.3.3.1.2 Segunda crítica: inconstitucionalidade da norma constitucional, visto que foi inserida por emenda constitucional e haveria uma incompatibilidade entre a matéria versada e o tratamento que lhe foi dado

Marco Aurélio Greco resume a teoria que analisa a possibilidade de serem consideradas inconstitucionais normas constitucionais, formulada por Otto Bachof¹³², ao afirmar que esta “envolve o exame da legitimidade das normas x sua legalidade, dizendo respeito à existência de critérios e padrões supraconstitucionais consistentes num conjunto formado pelos valores básicos da pessoa humana, que informaria toda produção normativa, inclusive constitucional”¹³³.

Afasta a sua aplicação à hipótese do §7º do art. 150 da CF de 1988, sob os seguintes argumentos:

dizer que uma norma constitucional é inconstitucional só tem sentido desde que se esteja perante caso excepcional em que houver violação a valores básicos do convívio social e da pessoa humana.

Desta ótica, não me parece que o debate sobre a antecipação do fato gerador, com ou sem substituição, configure um valor básico da pessoa humana. Trata-se de debate circunscrito a uma técnica de tributação voltada à busca da maior eficácia na arrecadação em função de eventuais dificuldades de fiscalização e controle. O tema verdadeiramente constitucional (daí sua inserção no Texto Federal), é o da proteção do contribuinte contra investidas do Fisco sem que haja o adequado mecanismo de restituição eficiente. O tema constitucional de caráter substancial é a relação de conexão entre os eventos (atual e posterior).¹³⁴

Assim, não pode a referida norma ser considerada inconstitucional, uma vez que o debate que traz ao ordenamento constitucional não configura um valor básico da pessoa humana.

3.3.3.1.3 Terceira crítica: a obrigação tributária apenas nasce com a ocorrência do fato gerador, pelo que o recolhimento do tributo lhe tem de ser posterior

¹³² Esta Teoria se encontra disposta no livro *Normas Constitucionais Inconstitucionais?*, 1977, deste autor.

¹³³ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.* p. 45 e 46.

¹³⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.* p. 46 e 47.

Esta crítica se fundamenta no seguinte dispositivo do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

Está claro no dispositivo supra que a obrigação tributária apenas surge com a ocorrência do fato gerador. Assim, não se poderia efetuar o recolhimento de tributo cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, vez que ainda não existiria relação jurídico-tributária que desse ensejo à cobrança. Tal assertiva não se nega em qualquer momento na tese sob análise.

Ocorre que a “obrigação tributária” não é o único modelo impositivo que se admite para o atendimento do interesse último da tributação, o recolhimento do tributo. Aqui, pela riqueza do debate e por não ser o objetivo do presente trabalho se estender mais a certos temas que a outros, não há como fugir da transcrição. Nada melhor para refletir os argumentos levantados pelo autor que suas próprias palavras. Ei-las:

Com a devida vênia, creio que este argumento está apoiado numa premissa correta, mas desemboca numa conclusão viciada. A premissa de que a obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador é verdadeira, mas é uma premissa parcial, pois alcança apenas uma fração dos modelos impositivos admitidos pela norma de competência e criados pela legislação. [...]

A Constituição, como moldura, comporta todas as situações jurídicas subjetivas que se apresentem funcionalmente adequadas para viabilizar a entrega de dinheiro em razão daquela parcela da realidade. A espinha dorsal da competência tributária não é um certo tipo de situação jurídica (obrigação), mas sim a manutenção do vínculo entre aquela realidade e a entrega de dinheiro. É a relação de conexão[...]. A Constituição autoriza que o legislador conecte àquela determinada realidade a conduta de entregar dinheiro aos cofres públicos. Esta autorização é restrita àquela realidade, mas não está restrita a um único ‘modo’. O modo pelo qual realidade e conduta irão se vincular está no campo de liberdade de escolha do legislador. Se através de um modelo obrigacional [...] ou se de um modelo em que a entrega de dinheiro se posicione antes da ocorrência do fato previsto na Constituição [...], isto será opção do legislador, sendo ambas, em princípio, igualmente válidas constitucionalmente se a realidade circunscrita pela norma de competência e o modo adotado forem compatíveis.¹³⁵

¹³⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.* p. 49.

Assim, qualquer modalidade impositiva será válida, ainda que não obrigacional. Desde que atenda à pretensão de fazer recair sobre determinada parcela da realidade uma prestação pecuniária identificável como tributo, nos moldes do art. 3º do CTN.

Nada impede, portanto, a cobrança do tributo com fundamento na antecipação, desde que, e esta ressalva é de grande valia, haja nítida “conexão”.

“Conexão” é figura inserta no que este doutrinador denomina “cláusula de vinculação”. A “cláusula de vinculação”, juntamente com a já explicada “cláusula de restituição” e a que será posteriormente analisada, “de atribuição” e, ainda, com a exigência de lei para atribuição da antecipação, constituem os requisitos para a aplicação da antecipação/substituição ao caso concreto.

A propósito da vinculação:

O fato qualificado para fins de deflagrar o recolhimento deve ser fase preliminar do fenômeno, econômico ou jurídico, que compõe a materialidade da competência tributária constitucional prevista, e não necessariamente do fato gerador do tributo.¹³⁶

Ou seja, a antecipação é possível, ensejando recolhimento de tributo por modelo impositivo que não o da obrigação tributária. Todavia, ao se determinar que recaia sobre certo sujeito passivo, o recolhimento de tributo cujo fato gerador ainda irá se realizar, pela regra da antecipação tem de haver uma “conexão” entre o fato escolhido como motivador da cobrança e o pressuposto de fato (este correspondente à parcela da realidade que o tributo visa alcançar – p. 26) abrangido pela norma atributiva de competência.¹³⁷

3.3.3.1.4 Quarta crítica: antecipação se confunde com empréstimo compulsório ou possui efeito confiscatório

Pontue-se:

a) “substituição (antecipação) não é critério definidor de espécies de exação pecuniária [...], mas mera técnica arrecadatória”;

¹³⁶ Ibid. p. 25.

¹³⁷ Ibid. p. 25-27.

- b) a própria arrecadação do empréstimo compulsório pode se operar pela via da antecipação, quando caiba;
- c) empréstimo compulsório tem uma finalidade específica, enquanto antecipação é mero sistema arrecadatório, estando a validade da exigência dependente da ocorrência futura do fato imponível; e, por fim,
- d) a devolução na antecipação não é regra, mas consequência de indesejado recolhimento indevido, enquanto, no empréstimo compulsório, é inerente à figura.

138

No entanto, os efeitos do empréstimo compulsório poderão se operar na aplicação da técnica da antecipação, se houver uma distorção no instituto.

Ainda, com relação ao não-confisco, está afastado pela “cláusula de restituição”, sem a qual, todavia, poderá ocorrer uma apropriação indevida de parcela do patrimônio do sujeito passivo, com o que se violaria este princípio.

3.3.3.1.5 Quinta crítica: antecipação configura cobrança com base em ficção

A antecipação do fato tributável não significa que a sua ocorrência, ou não, seja indiferente à concretização do recolhimento. Recolhido o tributo pela técnica da antecipação, não ocorrendo posteriormente o fato imponível ensejador da cobrança já realizada, deverá se proceder, como visto acima, à imediata e preferencial restituição do valor indevidamente recolhido.

3.3.3.1.6 Sexta crítica: a figura atentória contra o princípio da segurança jurídica, em virtude da impossibilidade de se prever com certeza a ocorrência do fato gerador presumido

¹³⁸ Ibid. pp. 61 e 62.

Esta crítica é afastada na tese sob análise pela “cláusula de vinculação”, bem como pela exigência de lei para a instituição da figura.

Assim esclarece Marco Aurélio Greco:

Existir uma exigência antecipada de tributo não fere o princípio da segurança das relações jurídicas, desde que seja atendida a cláusula constitucional de vinculação. [...] Ademais, a Constituição Federal de 1988 impõe o requisito da lei para sua instituição.¹³⁹

3.3.3.1.7 Sétima crítica: a antecipação já foi declarada inconstitucional, quando da sua ocorrência no âmbito do imposto sobre transmissão de bens imóveis

Inicialmente, deve-se situar a argumentação:

Invoca-se, para este efeito, decisão do Plenário daquele Tribunal (STF) proferida na Repr. 1.211-RJ, proposta pelo Procurador-Geral da República contra lei que determinava o recolhimento do imposto de transmissão inter vivos em determinado prazo, contado da celebração do compromisso de compra e venda ou de promessa de cessão de direitos relativos a imóveis. Esta decisão foi proferida na esteira de outra, tomada ao ensejo da Repr. 1.121-GO que também julgou inconstitucional lei estadual que definia como fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis a celebração do contrato de compromisso de compra e venda. **(grifos postos)**¹⁴⁰

No primeiro julgamento “a inconstitucionalidade foi reconhecida porque o evento qualificado pela lei foi um contrato preliminar, e não o contrato principal, e porque, sendo contrato preliminar, não é meio idôneo a viabilizar a transmissão.”¹⁴¹

O doutrinador faz aqui importante ressalva:

¹³⁹ Ibid. pp. 65.

¹⁴⁰ Ibid. pp. 66.

¹⁴¹ Ibid. pp. 67.

não estou pretendendo que se considere fato gerador algo que não esteja abrangido pela norma constitucional de competência, nem previsto adequadamente em lei ordinária da pessoa competente. O que afirmo é a validade de uma legislação que atrele o recolhimento a uma etapa preliminar do evento qualificado como fato gerador.¹⁴²

No segundo, foi reconhecida a inconstitucionalidade em função do compromisso de compra e venda não constituir meio hábil para a transmissão de direitos reais, não podendo ser considerado fato gerador do tributo¹⁴³

Aqui se preocupa em tornar claro também que “existe inconstitucionalidade quando o evento escolhido não é ‘meio idôneo’ para a materialização do fato gerador; em outras palavras, quando não for atendida a cláusula de vinculação”.¹⁴⁴ Complementa, no entanto, destacando que se a exigência do tributo ocorresse no momento da lavratura da escritura de compra e venda, não padeceria de inconstitucionalidade, vez que esta, muito embora também não transfira a propriedade, é “meio idôneo” de transmissão, pois constitui fase preliminar desta “e, portanto, comporta uma exigência tributária por antecipação do fato gerador”.¹⁴⁵

3.3.3.1.8 Oitava crítica: a antecipação/substituição no âmbito do ICMS é inconstitucional, vez que o imposto é, por determinação expressa da CRFB de 1988, plurifásico e não-cumulativo

A esse respeito, Marco Aurélio Greco faz duas importantes considerações que resumem a sua posição acerca do debate. A primeira consiste em afirmar que, ainda que incidente em uma única fase, o ICMS não será necessariamente cumulativo:

a não-cumulatividade é técnica que protege o contribuinte contra incidências em cascata, superpostas; mas não é garantia que obriga o legislador a instituir várias incidências. Se o legislador optar por uma incidência única (no início, meio ou fim do ciclo), o imposto, por definição, não será cumulativo e a garantia constitucional não estará sendo violada. [...] esta incidência única deverá atender aos requisitos que forem constitucionalmente exigidos para que as demais operações sejam desoneradas.¹⁴⁶

¹⁴² Ibid. pp. 66 e 67.

¹⁴³ Ibid. pp. 66.

¹⁴⁴ Ibid. pp. 67 e 68.

¹⁴⁵ Ibid. pp. 68.

¹⁴⁶ Ibid. pp. 69 e 70.

Já a segunda trata da manutenção da característica plurifásica do tributo:

a antecipação/substituição não torna o ICMS um imposto monofásico, pois, embora a exigência do imposto se dê num determinado momento, ela engloba valores de imposto que dizem respeito à operação própria do substituto e às operações subseqüentes com aquela mercadoria. Vale dizer, a cobrança se dá ao ensejo de uma determinada etapa mas refere-se a mais de uma incidência de ICMS. Portanto, o caráter plurifásico não é alterado pela antecipação/substituição aqui examinada.¹⁴⁷

3.3.3.1.9 Nona e última crítica: faz referência à violação ao princípio da capacidade contributiva, especificamente no âmbito do ICMS, vez que é afetada a capacidade contributiva de outrem, alheio à operação que está atrelada à antecipação/substituição (consumidor final)

De forma a analisar a proposta trazida acerca deste tema pela tese ora analisada, deve-se ter em mente algumas considerações:

- a) na doutrina moderna, capacidade contributiva está vinculada ao pressuposto de fato do tributo e possui um conceito objetivo: *algo* indica a sua existência;
- b) o pressuposto de fato do ICMS é o ciclo econômico da produção até o consumo das mercadorias.¹⁴⁸

Assim, no ICMS, o princípio da capacidade contributiva cuidará para que “não se onere desproporcionalmente a capacidade contributiva manifestada pelo ciclo econômico”.¹⁴⁹ Para tanto, o dimensionamento do tributo deverá guardar estrita relação com a manifestação dessa capacidade. Será, portanto, de grande relevo a observância à “cláusula de vinculação”, “de modo a não desnaturar a relação entre as fases consideradas”¹⁵⁰. Portanto, a

¹⁴⁷ Ibid. p. 70.

¹⁴⁸ Ibid. pp. 81.

¹⁴⁹ Ibid. pp. 83.

¹⁵⁰ Loc. cit.

antecipação/substituição em nada comprometerá a capacidade contributiva no âmbito do ICMS, desde que não opere considerável elevação da carga tributária incidente sobre o ciclo econômico.

Por fim, acrescenta Marco Aurélio Greco:

Isto não desnatura o imposto, pois o ICMS não é um imposto sobre o consumo enquanto tal, posto que não visa a captar globalmente o perfil de consumo de cada indivíduo; ele é, na verdade, um imposto tendencialmente sobre o consumo [...], porque tem como pressuposto de fato da sua incidência o ciclo econômico e porque vai, em última análise, onerar o consumidor final daquela determinada mercadoria.¹⁵¹

3.3.3.1.10 Considerações finais

Estas, em linhas gerais, as principais considerações que o insigne professor Marco Aurélio Greco desenvolveu acerca da norma contida no §7º do art. 150 da CF de 1988. Assim, em oposição à grande parte da doutrina, logrou revolver a figura de forma a extrair-lhe um desenho constitucional.

Assim, de modo a encerrar o presente capítulo, nada melhor senão trazer à colação o seguinte trecho da obra aqui analisada:

Não rejeito a figura da antecipação enquanto tal; ao contrário. Considero que está aí na Constituição, e a doutrina deve construir a partir desse dado normativo. Mas será que, por estar na Constituição, há autorização para utilizá-la em toda e qualquer situação? Estaria a Constituição legitimando tudo? Não! Nenhuma norma constitucional autoriza tudo. Cabe à legislação ordinária, com o auxílio da doutrina, encontrar os limites do que pode ser feito. Ou seja, definir quais são os critérios a serem adotados na criação da figura prevista no mencionado §7º do art. 150, pois este é amplo. Tratando-se de ICMS, o ponto de partida para definir os limites da figura é a identificação do ciclo econômico e suas peculiaridades. Não há incompatibilidade pelo simples fato de ser qualificada uma determinada etapa no meio do ciclo econômico e por se prever o que vai ocorrer até o seu final.

Por estas razões não há violação ao princípio da capacidade contributiva na figura da antecipação do fato gerador, tal como prevista no §7º do art. 150 da CF de 1988. Haverá violação ao princípio da capacidade contributiva se, em sua aplicação concreta, a legislação e os atos infralegais transformarem a

¹⁵¹ Ibid. pp. 83 e 84..

exigência em ônus que extrapole a capacidade manifestada pelo pressuposto de fato do tributo (por exemplo, exigindo, em caráter definitivo, maior imposto do que o resultante da alíquota sobre a base de cálculo do imposto na operação a consumidor final).¹⁵²

Em seqüência, deve-se passar à análise do posicionamento da jurisprudência acerca do tema.

3.4. Posicionamento jurisprudencial

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4/AL¹⁵³ constitui o “*leading case*” em matéria de substituição tributária para frente. Intentada em face da cláusula segunda do Convênio ICMS n. 13/97, que vetava a restituição prevista no §7º do art. 150, da CRFB de 1988, em casos de recolhimento presumido a maior ou a menor do tributo, a referida ADIn findou por declarar a constitucionalidade do dispositivo.

Todavia, na sua apreciação diversos posicionamentos acerca do instituto surgiram. Em um primeiro momento, foi analisado pedido de medida cautelar, deferido, determinando a suspensão da eficácia e da aplicabilidade da referida cláusula segunda. Tal determinação foi liderada pelo voto proferido pelo relator do processo, Min. Ilmar Galvão, que se resumia nas seguintes assertivas:

Salta aos olhos que o CONFAZ conferiu interpretação literal ao texto da norma do §7º do art. 150 da CF, ao prever a restituição do imposto pago tão-somente na hipótese de inoccorrência da operação subsequente, ou quando for esta realizada sob regime de isenção, dispensando-a nas hipóteses, supostamente mais freqüentes, de operações posteriores por valores abaixo ou acima do valor da base de cálculo presumida.

Ao fazê-lo, é fora de dúvida que desnaturou, por completo, a norma do referido parágrafo 7º, que tem por essência assegurar a pronta restituição do

¹⁵² Ibid. pp. 66.

¹⁵³ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851-4/AL. Rel. Min. Ilmar Galvão. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. D.J. 22.11.2002, Republicado em 13.12.2002.

tributo recolhido por antecipação e que, eventualmente, venha a mostrar-se indevido, o que, obviamente, ocorre não apenas na hipótese da cláusula primeira, mas também na da cláusula segunda que, por isso, não pode subsistir. [...] ¹⁵⁴

Todavia, quando tudo levava a crer que o julgamento final da Ação Direta penderia para declarar inconstitucional cláusula que restringisse a restituição prevista no §7º em debate às hipóteses de inoccorrência do fato gerador presumido no futuro, fazendo-a alcançar igualmente aquelas hipóteses fáticas em que o recolhimento findasse constatado a maior ou a menor, o Supremo, em um giro de 180 graus, alterou o posicionamento demonstrado anteriormente. Assim, em sessão realizada em 08 de maio de 2002, pelo Tribunal Pleno daquele Eg. Tribunal, foi julgado improcedente o pedido inicial, para espanto da maior parte da doutrina, tendo por base entendimento que restou novamente capitaneado pelo voto do Relator Min. Ilmar Galvão, nos termos seguintes:

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, sendo de ser considerado definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo 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.

[...]

Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.

Não seria, realmente, de admitir que, diante desses efeitos práticos, decisivos para a adoção da substituição tributária, viesse o legislador a criar um mecanismo capaz de inviabilizar a utilização do valioso instituto, como a compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação, determinando o retorno da apuração mensal do tributo, prática que justamente teve por escopo obviar.

¹⁵⁴ STF. Medida Cautelar na Ação Direta De Inconstitucionalidade n. 1.851-4/AL. Rel. Min. Ilmar Galvão. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgado em 03.09.1998, D.J. 23.10.1998. pp. 00002.

Em sentido contrário, naquele mesmo julgamento, se manifestou o Min. Carlos Velloso:

[...] na substituição tributária “para frente”, é assegurada a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Ora, se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos.

[...]

Vejam, Srs. Ministros, a que ponto pode-se chegar, se não for declarada a inconstitucionalidade da cláusula 2ª do Convênio ICMS 13/97, que nega o direito à restituição do excesso de ICMS recolhido: o Fisco poderá fixar, na pauta de valores, para o fim de ser recolhido o ICMS, valor superior ao de mercado, valor superior ao preço pelo qual será o bem vendido. Não obtido, depois, o preço da pauta de valores, terá o poder público se locupletado ilicitamente, terá havido enriquecimento ilícito, o que a teoria geral do direito repele, o que o senso comum dos homens não admite.

Todavia, por maioria, embora não unânime, o julgamento pendeu para a improcedência da ADIn, cabendo ressaltar outro posicionamento nesse sentido, o do Min. Sepúlveda Pertence:

A Constituição autorizou, com a chamada “substituição tributária para frente”, tomar como fato gerador um fato presumido. É claro que com a 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.

Por fim, reconhecendo a maioria já alcançada, o Min. Marco Aurélio se manifestou contrário a esse posicionamento, gerando acalorado debate na Sessão.

Tem-se, por fim, que o Supremo Tribunal Federal perdeu oportunidade ímpar de se manifestar a favor da voz uníssona da doutrina. A restituição dos valores indevidamente arrecadados pela via da substituição tributária progressiva é condição que até os entusiastas da figura, como Marco Aurélio Greco (este até citado em parte do voto-condutor da decisão) defendem, como meio de garantir a segurança jurídica e não promover verdadeiro confisco.

Foi, portanto, questionável a decisão proferida por esta Corte, que ofereceu substrato constitucional à arrecadação indevida de tributos pelo Fisco, ao enriquecimento sem causa dos Cofres Públicos.

3.5 Substituição Tributária para frente no âmbito da Lei Kandir

A substituição tributária para frente está prevista na Lei Kandir, nos seus arts. 6º e ss., dentre os quais, merece destaque o art. 10º, que trata da restituição do excesso da seguinte forma:

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

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

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

Como se vê, a LC n. 87/96, ao tratar da restituição do imposto, a limita aos casos em que não ocorrer o fato gerador presumido, não abarcando as hipóteses de ocorrência a maior ou a menor. Não há dúvidas de que tal dispositivo passe no crivo do STF, vez que denota o entendimento pacificado pelo julgamento da ADIn 1.851-4/AL vista anteriormente, todavia, esse artigo se amolda à perfeição à análise aqui realizada da “cláusula de restituição” do art. 150, §7º, da CRFB de 1988.

Tem-se, por fim, que estes são os temas que couberam ao presente estudar analisar.

CONCLUSÃO

Por todo o até então exposto, pode-se inferir que a substituição tributária para frente constitui risco potencial à segurança na relação jurídico-tributária, tendo em vista que pode provocar graves distorções no cenário econômico nacional. Todavia, o dispositivo inserido na Constituição Federal pela EC 03/93 poderia supri-las.

Inicialmente, tem-se que, da leitura do §7º do art. 150, da CRFB de 1988, percebe-se claramente que se trata de dispositivo que versa acerca da atribuição a terceiro de responsabilidade tributária (cláusula de atribuição). Por se tratar de modalidade de atribuição de responsabilidade legalmente prevista e pela qual o responsável passa a ocupar o pólo passivo da relação jurídico-tributária, sem que esta toque o contribuinte originário, não há dúvidas quanto a fazer o dispositivo alusão à substituição tributária.

Fala-se, expressamente, na utilização de presunções visando alcançar fato gerador futuro. Conseqüentemente, utilizar-se-á da presunção também na quantificação da base de cálculo, visto que esta será apenas conhecida no momento da realização daquele fato gerador. Portanto, trata-se de presunção do fato gerador, com substituição.

Deve-se ressaltar, que, em conformidade com a “cláusula de vinculação” a que faz alusão Marco Aurélio Greco, deve haver nítida conexão entre a operação em que será recolhido o tributo e a ocorrência do fato gerador presumido, no futuro, não podendo, assim, o

legislador determinar que terceiro qualquer responda por determinado fato futuro que vier a ser presumido.

Ainda, determina o dispositivo em voga, seja a figura tratada por lei infraconstitucional, devendo esta guardar estrita observância aos preceitos contidos no dispositivo em comenta.

E, por fim, salta aos olhos o elemento central da regra constitucional, a que Marco Aurélio Greco reduziu ao status de “cláusula de restituição do excesso”: a obrigatoriedade do fisco restituir de forma “imediate e preferencial” a “quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Ora, como visto na evolução do presente estudo, a figura que surge disposta no parágrafo 7º do art. 150 da CRFB, já constitui antiga prática de arrecadação fiscal, não tendo a Carta Maior criado técnica nova de exigência de tributos. Portanto, tem-se que a razão de ser da referida norma é a garantia que traz em seu corpo textual de “imediate e preferencial” restituição das quantias recolhidas indevidamente aos cofres públicos. Daí o seu perfil de “Limitação ao Poder de Tributar” e a razão da sua inserção neste trecho da Constituição Federal (art. 150).

O objeto central do dispositivo transcrito não é a substituição tributária para frente ou a antecipação do fato gerador. Tais institutos já faziam parte da *praxis* fiscal antes mesmo dessa “constitucionalização”. O que se extrai do dispositivo é nada senão a determinação de que, para estes casos, seja garantida esta restituição, impedindo, com isso, enriquecimento sem causa, desarrazoado do Ente tributante.

Todavia, para que possa ser assim considerada a norma em comenta, deve funcionar como efetiva garantia ao sujeito passivo de restituição do excesso erroneamente arrecadado. A Constituição de 1988, diploma garantista que é, não pode albergar preceitos que confirmam ao Estado poderes para tributar que resultem em nítido confisco de rendas desse sujeito passivo.

Aliás, é essa a crítica que cabe imputar à norma contida no §7º do art. 150, da CRFB de 1988: a não observância da “cláusula de restituição” gera enriquecimento indevido ao Ente tributante, e conseqüente confisco do patrimônio do sujeito passivo. Aí surgem as comparações com a figura do empréstimo compulsório, se o desrespeito à determinação constitucional se transmutar em prática usual de antecipação de arrecadação de valores aos cofres públicos.

Ainda, pela obrigatoriedade da restituição, não se pode considerar que a utilização desta via afete a plurifasia do ICMS, vez que o pagamento antecipado do tributo quedar-se-á vinculado à efetiva ocorrência do fato imponible no futuro, como condição atributiva de validade à arrecadação. Não resultará em cobrança pontual, mas em antecipação das etapas da cadeia de produção/consumo que, presume-se, ocorrerão posteriormente.

Igualmente, não afronta o princípio da não-cumulatividade, a ele é indiferente, posto que o valor do tributo recolhido de forma antecipada deverá guardar, frise-se, estrita correspondência com o valor real devido, constatado quando da real ocorrência do fato imponible.

Ainda, a utilização da presunção como meio único de tornar viável a figura em destaque não deve ser rejeitado, vez que constitucionalmente prevista e com o fito de tornar possível a arrecadação tributária, o que, em nome do Dever Fundamental de pagar impostos, à luz da Solidariedade Tributária, é socialmente positivo.

Não obstante, crítica que se pode fazer à regra em destaque, de caráter mais econômico que jurídico, consiste no fato de que, efetuado o recolhimento em momento pretérito ao da ocorrência do fato gerador e, portanto, antes do momento devido, o substituto terá de subtrair do seu patrimônio uma soma maior em dinheiro do que o faria pelas vias normais de tributação, deixando, com isso, de ter a disponibilidade sobre aquele capital, que poderia ser necessário para o giro dos seus negócios, para aplicações diversas, etc.. Neste ponto, devem ser criados meios que reduzam os prejuízos que possam ser causados, como vantagens concorrenciais, etc.

Ainda, a par desse aspecto, deve-se ressaltar, e neste ponto derrubam-se todas as assertivas conclusivas deste capítulo, a não restituição do valor recolhido a maior, quer pela inoocorrência do fato gerador presumido, quer pela ocorrência deste a menor, traveste a figura de nítido caráter confiscatório, posto que possibilita a entrada aos cofres públicos de valores cuja posse ao Ente Federado não se faz legítima.

Portanto, a parte final do parágrafo em comenta, que preceitua “caso não se realize o fato gerador presumido” deve ser entendida como “caso não se realize o fato gerador **da forma como** presumido”.

Tem-se já exaustivamente reiterado que o dispositivo em comenta não instituiu a figura da substituição tributária para a frente, ou da antecipação do fato gerador, mas

constitucionalizou o preceito fundamental de que, havendo a previsão de recolhimento antecipado, com imputação de responsabilidade a terceiro, por substituição, na origem, ou em momento que não o final, da relação vinculada à prática de fato gerador futuro, o sujeito passivo gozará a devida restituição do excesso. Trata-se de norma que pretendeu traçar reta mediatriz entre a facilidade da arrecadação e a legalidade da tributação.

É de se lastimar o Supremo Tribunal Federal ter optado por conferir à figura, em declaração da sua constitucionalidade, viés “inconstitucional”, determinando que apenas será possível a restituição em não ocorrendo o fato gerador presumido, mas não na sua ocorrência em níveis diversos da presunção.

Aquele Tribunal que, em um primeiro momento, se manifestou de forma lúcida e coerente, determinando a suspensão da eficácia da norma levada à apreciação, todavia, sensibilizado por um, imagina-se brilhante, memorial apresentado pelo Estados (como bem menciona o Min. Sepúlveda Pertence, ao defender a sua mudança de posicionamento), alteraram o entendimento anterior, julgando constitucional a limitação da restituição aos casos em que não ocorridos os fatos geradores presumidos.

Essa solução conferida pelo Tribunal tomou por base o fato de que a exigência de restituição nas hipóteses de ocorrência a maior ou a menor, retiraria o fundamento de praticidade da técnica da substituição para frente e acabaria por tornar inaplicável o instituto.

Ora, haveria aqui um conflito de princípios? Estar-se-ia preterindo a vedação ao confisco e se fazendo honrarias à praticidade? Faz parecer que sim, que se está favorecendo a arrecadação desarrazoada pela facilidade que oferece ao Fisco, em detrimento do patrimônio do contribuinte! Porém, assim não deve ocorrer.

Ainda, com relação ao ICMS, o art. 10º, da LC n. 87/96, não há dúvidas quanto à inconstitucionalidade do dispositivo, como mencionado, mas padece de todos o vício aqui apontado.

Por fim, não restam dúvidas quanto à constitucionalidade da norma de restituição disposta no §7º do art. 150 da CRFB de 1988. Aliás, faz-se tão rígida a regra a favor da legalidade do instituto, com fundamento na restituição, que se pode até mesmo afirmar que, muito embora a técnica aqui apresentada configure mera opção legislativa, os valores recolhidos a menor deveriam, de igual maneira, ser complementados pelo sujeito passivo. Isso porque o que se prega aqui não é a batalha “Fisco-cobrador *versus* sujeito-passivo-pagador”,

travada em função do interesse daquele de arrecadar, em oposição ao deste de não pagar, mas, sim, que seja cobrado o tributo, com espede exclusivamente em dados reais, ainda que estes dependam de comprovação futura.

Todavia, como dito em momento introdutório, essa regra abriu espaço para diferentes interpretações. Da forma como definida pelo Eg. Supremo Tribunal Federal optou-se pela sua modalidade inconstitucional, o que gera uma contradição em termos, vez que, “se o Supremo diz constitucional, é constitucional”.

Portanto, tem-se uma regra constitucional, cuja interpretação da mais alta Corte, tratou de fornecer viés inconstitucional, pela simples deturpação da “cláusula de restituição do excesso” nela inserta.

REFERÊNCIAS

AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões contrvertidas (doutrina e jurisprudência)**. Niterói/ RJ: Impetus, 2007.

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

ARZUA, Heron. O Mercosul e a Uniformização dos impostos sobre Circulação de Mercadorias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 56, pp. 60-66, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995.

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento Constitucional – Princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, n.s 29/30, pp. 110-126, jul/dez -1984.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRASIL, **Código Tributário Nacional e Constituição Federal**. 36ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRITO, Edvaldo. Icms: Inconstitucionalidade da Pauta Fiscal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. vol. 9, 1ª ed. São Paulo: Dialética, p. 88-109, 2005.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, 24ª ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007, São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **ICMS**. 12ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso De Direito Tributário**. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 1991.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**, 7ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito do sujeito passivo do ICMS de compensar o imposto pago a maior, em razão da técnica da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 101, pp.??-??, ano 2004.

CORRÊA, José de Oliveira Ferraz. Não-cumulatividade no Brasil – Entidade Autônoma ou mero Resultado Prático de um Determinado Sistema de Abatimentos. Elementos para sua Caracterização Jurídica e Especificidades do Sistema Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 154, jul. 2008.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

CUNHA, Thadeu Andrade da. ICMS: indevido e estorno de crédito nas vendas por valor inferior ao de compra. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 35, 1998.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. s.l.: José Bushatsky; IBET, s.d..

GOMES, Orlando. **Obrigações**, 17ª ed. rev. atual. e aum., de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**, 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28ª ed. rev. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2007.

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.** Quartier Latin, 2006.

_____. Da substituição tributária “para a frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 95, pp. 56-64, ago. 2003.

_____. **Considerações sobre o art. 166 do CTN e a Não-cumulatividade das Contribuições ao PIS e à COFINS.** **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, pp. 42-47, jan. 2006.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS – Comentários à LC 87/96.** São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática, 5ª ed. rev. e atual.** São Paulo: Dialética, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS), 2 ed.,** São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2007.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais estaduais e municipais.** 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária.** 1ª ed, vol. 1. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e direito Tributário.** 20ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **A Substituição Tributária para Frente, o STF e a Questão da Base de Cálculo.** In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **Grandes Questões de Direito Tributário**, 6º vol. São Paulo: Dialética, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70, pp. 87-108, 2001.

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

_____. Substituição Tributária e Cobrança antecipada do ICMS. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **ICMS. Problemas Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 183-202.

WEISS, Fernando Lemme. **Justiça Tributária**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.