UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO DE RIBEIRÃO PRETO

PRINCÍPIOS INFORMADORES E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ÂMBITO DO ICMS

NATÁLIA MENDES DE ASSIS

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka

Ribeirão Preto – SP

2013

NATÁLIA MENDES DE ASSIS

PRINCÍPIOS INFORMADORES E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ÂMBITO DO ICMS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Público da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka

Ribeirão Preto – SP

2013

FICHA CATALOGRÁFICA

Assis, Natália Mendes de

Os Princípios Informadores e Substituição Tributária Progressiva no Âmbito do ICMS . / Natália Mendes de Assis. - Ribeirão Preto, 2013.

116 p.; 30 cm

Trabalho de Conclusão de Curso - Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo.

Orientador: Dr. Alexandre Naoki Nishioka

Nome: ASSIS, Natália Mendes de

Título: Os Princípios Informadores e Substituição Tributária Progressiva no Âmbito do ICMS.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Público da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. _____ Instituição:_____

Julgamento:_____ Assinatura:_____

Prof. Dr. _____ Instituição:_____

Julgamento:_____ Assinatura:_____

Prof. Dr. _____ Instituição:_____

Julgamento:_____ Assinatura:_____

Para realizar grandes conquistas, devemos não apenas agir, mas também sonhar; não apenas planejar, mas também acreditar.

Anatole France

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Janaína e Paulo, por toda a dedicação e disposição.

Ao meu irmão Douglas, à minha avó Lucia, à minha tia avó Francisca, *in-memorian*, e aos meus amigos, que me confortaram com palavras de animo e força.

Tenho um agradecimento especial para minha tia Eliza e meu tio Ronaldo, que me acolheram como uma filha.

Por fim, agradeço ao meu orientador, Alexandre Naoki Nishioka**,** pelas diretrizes dadas e apoio determinante.

Renda-se, como eu me rendi. Mergulhe no que você não conhece como eu mergulhei. Não se preocupe em entender, viver ultrapassa qualquer entendimento.

Clarice Lispector

RESUMO

A substituição tributária para frente sempre foi alvo de severas críticas pela doutrina tradicional do direito tributário, no entanto, estas críticas não foram suficientes para impedir que esse instituto fosse utilizado pelo fisco, principalmente no âmbito do ICMS, e que, posteriormente, fosse consagrado constitucionalmente pela Emenda Constitucional nº 3/93.

Esta monografia objetiva analisar os principais aspectos jurídicos relativos à substituição tributária progressiva no que toca a possibilidade de se cobrar tributo antes da ocorrência de fato jurídico tributário, ante o estudo dos aspectos estruturais da obrigação tributária de forma a refletir os contornos próprios do instituto. Por fim, a discussão a respeito do tema foi translada em torno do princípio da praticidade ao lado dos atos normativos que restringem o direito ao crédito tributário no ICMS.

Essas são as balizas que, em síntese, estão assentadas no presente trabalho.

Palavras-chave: obrigação tributária, substituição tributária progressiva, Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, princípios constitucionais tributários.

ABSTRACT

The replacement forward tax has always been severely criticized for the most traditional tax law doctrine, however, these criticisms were not enough to prevent this institute was used by the tax authorities, mainly under the ICMS (Goods and Services Tax), and afterwards, was constitutionally enshrined by Brazilian Constitutional Amendment number 3/93.

This thesis aims to analyze the main legal aspects relating to tax substitution progressive regarding the possibility of collecting tribute before the occurrence of the tax legal fact, compared to the study of the structural aspects of the tax liability in way to reflect the own contours of the institute. Finally, the discussion on the subject was moves around the principle of practicality alongside the normative acts that restrict the right of the ICMS tax credit.

These are the beacons with, in summary, are settled in the present thesis.

Keywords: tax liability, replacement forward tax, Goods and Services Tax, tributary constitutional principles.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....21

2. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO.....23

2.1 A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO.....23

2.1.1 A atividade financeira e o poder de tributar.....23

2.1.2 Direito Constitucional Tributário.....24

2.2 PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....25

2.2.1 Noção de princípio.....25

2.2.1.1 Princípio da legalidade.....29

2.2.1.2 Princípio da capacidade contributiva.....31

2.2.1.3 Princípio da não cumulatividade.....33

2.2.2 Reserva constitucional de competência tributária.....34

2.2.2.1 Competência tributária no âmbito do ICMS.....36

3. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....43

3.1 O ANTECEDENTE NORMATIVO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....43

3.1.1 O fato gerador.....43

3.1.1.1 O fato gerador complexivo.....45

3.1.2 Critérios material, espacial e temporal da regra matriz.....46

3.1.2.1 Critério material.....47

3.1.2.2 Critério espacial.....48

3.1.2.3 Critério temporal.....47

3.2 O CONSEQUENTE NORMATIVO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....50

3.2.1 Obrigação tributária.....50

3.2.2 Os critérios do consequente normativo da regra matriz de incidência.....52

3.2.2.1 Critério quantitativo.....52

3.2.2.2 Sujeitos da relação obrigacional jurídica tributária.....55

3.2.3 O responsável tributário.....58

3.3 O SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO.....60

3.3.1 Espécies de substituição tributária.....63

3.3.1.1 Substituição tributária "para trás".....64

3.3.1.2 Substituição Tributária "para frente".....64

4. FUNDAMENTOS LEGAIS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA SOBRE O ICMS.....67

4.1 ORIGEM DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO.....67

4.2 A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96.....70

4.3 A INCONSTITUCIONALIDADE DO §7º, DO ARTIGO 150, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....72

4.3.1 Fato gerador, presunções e ficções.....75

4.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA.....79

4.5.1 O princípio da não cumulatividade.....85

4.6 FUNDAMENTOS DO FISCO.....86

4.6.1 Evasão Tributária.....88

4.7 ATENTADO À LIVRE CONCORRÊNCIA 90

5. O INCONTESTÁVEL DIREITO À RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS "A MAIOR" NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....95

5.1 A CONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE" PERANTE O STF.....95

5.2 A NÃO REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO.....96

5.2.1 A definitividade da base de cálculo presumida.....102

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....107

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....111

INTRODUÇÃO

A investigação desenvolvida na presente monografia foi motivada em razão da latente discussão doutrinária acerca da constitucionalidade da chamada substituição tributária "para frente" que, não obstante tenha embasamento constitucional, permanece envolta a impropriedades sobre o modo com que foi inserida no sistema tributário brasileiro.

Sabe-se que, anterior à positivação brasileira, cabe referência à doutrina italiana, que exerceu forte influência sobre o direito tributário pátrio. Os juristas italianos, por sua vez, tiveram suas considerações jurídicas embasadas na publicação, em 1919, do Código Tributário Alemão. Assim, o regime jurídico objeto do presente trabalho é demasiado conhecido, não sendo criação dos legisladores nacionais. No entanto, as referências tidas no direito alienígena adquiriram novas conformações que, quando implantadas no direito brasileiro, acabaram por deturpar as originais características do regime de substituição.

O instituto da substituição tributária progressiva, conquanto conhecido pela legislação brasileira desde a década de 1960, foi tocado no âmbito constitucional através da introdução do artigo 150, §7º, pela Emenda Constitucional nº 3 de 1993, que regularizou expressamente o procedimento na realidade constituinte de 1988. Contudo, perduraram questionamentos sobre a possibilidade de ser formalizada a cobrança de tributo com base em signos de presunção e ficção que foram tidos como suficientes para comprovar o vínculo entre uma situação preliminar e a futura ocorrência do fato jurídico tributário propriamente dito.

Serão avaliadas, na presente exposição, as disposições da Constituição da República Federativa do Brasil relativas à substituição tributária progressiva e, em específico, aquelas em que se inclui o imposto sobre operações relacionadas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Face à Emenda Constitucional 3/93, ainda demonstrou ser necessário o estudo sobre a imprecisão quanto ao exato teor da obrigação por meio dela inserida, o que ensejou sua torpe regulamentação por parte dos diversos entes tributantes nacionais. Além da substituição tributária "para frente" ter sido alvo de normas pertencentes a todas as esferas de governo rompendo com o perfil nacional inerente ao imposto em comento, foi concedida especial atenção à questão da possibilidade de restituição de tributos pagos a maior pelo substituto, em

razão do “arbitramento” dos valores devidos pelo contribuinte, decorrentes da utilização de uma base de cálculo fictícia.

A causa mais difundida para a criação das normas atinentes à responsabilidade tributária por substituição é a arrecadatória, argumenta-se que a substituição tributária propicia um maior controle das operações realizadas, garantindo maior efetividade na atividade desenvolvida pelo Fisco. Ocorre que, em detrimento das razões que ensejaram a inserção deste instituto, é possível observar a atenção de juristas voltada para a problematização acerca da compatibilidade deste instituto perante princípios historicamente consagrados.

Tendo em vista as observações acima destacadas, o trabalho a que se refere este projeto partirá de uma análise do direito positivo em seu plano de expressão, desde as limitações ao poder de tributar postas pela Carta Magna - na construção do sistema de distribuição de competências e inserção dos princípios atinentes ao “estatuto do contribuinte” - chegando à delineação da regra matriz de incidência tributária. Fez-se necessário, ainda, analisar os elementos que compõe tanto o antecedente, como o consequente normativo da regra matriz de incidência tributária - inicialmente tratados de forma genérica, com enfoque na construção do ICMS - para que a sujeição passiva por substituição conseguisse ser delineada de maneira precisa.

Considerou-se no corpo de todo o trabalho a disciplina do ICMS, seu histórico e, em especial, os princípios que contribuíram para sua formação. Isto com o intuído de constituir conteúdos de significação sobre a funcionalidade da substituição tributária “para frente”, ao lado de uma análise dogmática e pragmática de como tem sido feita a sua aplicação no âmbito de incidência do imposto em questão.

Por intermédio das ponderações sobre a problemática jurídica inerente à substituição tributária “para frente” exposta ao longo do trabalho e a partir da análise das divergentes opiniões que o tema comporta, espera-se que sejam elucidados os mais elevados valores envoltos na sistemática nacional tributária, juntamente com um maior esclarecimento sobre os danosos efeitos que sua não verificação fática proporciona.

ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO

A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO

As normas jurídicas apresentam-se hierarquizadas no universo jurídico, cuja base repousa na Constituição enquanto instância de transformação da normatividade. A Constituição é o fundamento último da ordem jurídica, sendo responsável pela composição dos primados necessários para o ideal funcionamento do estado.

Em vistas a suprimir arbitrariedades e privilégios com resquícios corporativistas, evolução do Estado consagrou a necessidade da fórmula *Estado de Direito* como capaz de propiciar um equilíbrio econômico-social onde houver a supremacia da legalidade. Pela sua própria natureza, foi superada a necessidade de preservar a supremacia da Constituição, sendo recepcionada como padrão jurídico fundamental.

Ao refletir a clássica dicotomia entre o estado e o indivíduo, o arquipélago constitucional define a vida pública, seja em razão da delegação de poderes estatais e da determinação dos moldes com que devem ser exercidos, seja através do especial tratamento concedido aos direitos e garantias individuais, coletivos e difusos.

Em razão de sua força jurídica ampliada, qualquer ato jurídico, para ingressar e permanecer validamente no ordenamento, há de se mostrar conforme os preceitos constitucionalmente delineados. Como decorrência do primado constitucional, todos os atos editados pelo poder legislativo e mesmo a aplicação da lei realizada pelos poderes executivo e judiciário deverão manter com a Carta Magna uma relação de inteira compatibilidade, sob a pena de ultrapassar a competência descrita na lei suprema.

A ATIVIDADE FINANCEIRA E O PODER DE TRIBUTAR

A rigidez atribuída à Constituição Federal de 1988, junto ao controle judicial da constitucionalidade e legalidade dos atos dos governantes, reflete uma enérgica sujeição da atividade financeira aos moldes jurídicos.

Sabe-se que o Brasil é um exemplo de estado federal, em que a União e os Estados-membros ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico. Assim, apesar do tratamento jurídico-formal ser isonômico, ainda consegue ser observada uma acentuada dependência por parte dos Estados e Municípios, posto que as atribuições concedidas a cada um dos entes da federação são diversas, de tal maneira que a distribuição das quotas dos fundos de participação continua a ser administrada pelo Governo central.

No entanto, qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira e que, para alcançar seus objetivos, o tributo é posto como um dever imperativo, correspondente a uma necessidade vital. Nas palavras de Hugo de Brito Machado[1]: "Diz-se que o Estado exercita apenas *atividade financeira*, como tal entendido *o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos meios de pagamento de que necessita para atingir os seus fins*".

O precípuo fim da lei tributária é prover os estados com recursos para execução de suas atribuições, especialmente para o funcionamento dos serviços públicos. Neste âmbito, a tributação é o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver, uma vez que não é próprio do estado o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado sob o primado da liberdade de iniciativa, com exceção dos especialmente previstos no artigo 173 da Constituição Federal. Assim sendo, a existência do estado fiscal está atrelada a existência de tributos, sem este instituto não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse a atividade econômica.

A propósito do tema, o poder de tributar consiste na manifestação da soberania estatal que, por sua própria natureza, autoriza a tributação. Importante, porém, observar que a *relação de tributação*, como parcela da capacidade de agir imanente ao estado, não é simples relação de *poder*, vez que se justifica o *poder de tributar* conforme a concepção que se adote do próprio *Estado.*

Ao serem rechaças teses autoritaristas, nos dias atuais a relação tributária tem sido concebida como uma *relação jurídica*. A ideia mais generalizada aponta que: os indivíduos, por seus representantes, *consentem* na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.

DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

[1] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 26.

A Constituição Federal de 1988 consagrou o Sistema Tributário Nacional perante a mais elevada estrutura dentro da hierarquia vertical das leis. Assim, a organicidade do direito tributário esta amplamente vinculada à ordem constitucional, de tal sorte que, no caso da tributação, cada esfera de governo somente poderá instituir o tributo para o qual recebeu da Constituição a respectiva competência, competência esta que deverá ser exercida dentro das limitações ao poder de tributar. Nestes ditames o Sistema Constitucional Tributário discorreu de forma singular e exaustiva os comandos de índole tributária, de modo a afeiçoar integralmente o sistema.

A ampla vinculação à ordem constitucional, ao juridicizar o exercício do poder, intenta preservar o estado democrático de direito de tal sorte que o poder de tributar se convola em direito de tributar, que deverá ser exercido dentro de determinadas limitações. O texto constitucional enumerou as regras básicas do direito tributário direcionadas basicamente à proteção de contribuinte, evitando abusos e arbitrariedades e permitindo uma relação respeitosa entre o cidadão e o fisco.

Destaca o Ministro Celso de Mello[2] que:

> o exercício do poder tributário, pelo estado, submete-se, por inteiro, aos moldes jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explicito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista política-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados tem por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.

Neste contexto, importa conceder especial atenção as limitações ao poder de tributar. Discorreremos em um primeiro momento sobre os princípios, enquanto verdadeiros vetores do conhecimento do direito tributário, através de uma síntese a respeito do modo com que devem ser observados e aplicados em face do ordenamento jurídico.

PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

NOÇÃO DE PRINCÍPIO

[2] STF, Pleno. **ADI nº 712-2/DF – medida liminar.** Rel. Min. Celso de Mello, Diário da Justiça, Seção I, 19 fev. 1993.

Os princípios são as diretrizes fundamentais de todo o sistema jurídico, encerram a ideia de base do ordenamento ao serem dotados de força vinculante capaz de fixar a orientação global desse sistema. Assim, os valores que impregnam o ordenamento jurídico foram juridicizados na forma de princípios, configurando pressupostos inafastáveis para propiciar a coesão deste sistema harmônico. A respeito da composição harmônica e ordenada do conjunto de normas, convém mencionar as palavras de Geraldo Ataliba[3], citado por Roque Antonio Carraza, que com precisão observa:

> O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade cientifica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior.
>
> A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema.

Sistema é, pois, a união ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente. Na concepção de Roque Antonio Carraza[4]:

> Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explicito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Os princípios são verdadeiros vetores para o conhecimento do direito tributário, seja como uma regra implícita ou explicita é tido essencial ao preponderar sobre as demais regras do sistema, vinculando seu entendimento e aplicação. Em outras palavras, uma vez que são veículos de garantias e direitos, funcionam como uma verdadeira diretriz de interpretação de forma a delinear juridicamente nosso sistema constitucional.

Por exigência do corpo jurídico pleno, unitário e harmônico, os princípios sempre se apresentam relacionados com outros princípios e normas, sendo inconcebível que o estado de

---

[3] ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1ª ed. São Paulo: RT, 1966, p. 4; *in* CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 43.

[4] CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 44-45.

isolamento dos mesmos propicie o equilíbrio desejado. Paulo de Barros Carvalho[5] sustenta que princípios são normas jurídicas portadoras de intensa carga axiológica, invariavelmente presente na comunicação normativa que, em razão de seu papel sintático no conjunto e dos preceitos fortemente carregados de valor, acabam exercendo significativa influência sobre grandes proporções do ordenamento.

Não é demais mencionar o ideal daqueles que afirmam que princípios e regras não se confundem. Luís Eduardo Schoueri utiliza a lição de Eros Roberto Grau com o intuito de demonstrar que princípios e regras não se confundem. Baseando-se na lição de Dworkin, Eros Roberto Grau[6] aponta que enquanto as regras jurídicas se aplicam por completo, em um ”tudo ou nada”, os princípios jurídicos não se aplicam de forma automática. Outra distinção elaborada por Eros Grau é que os princípios possuem a dimensão do peso ou importância que não é a própria das regras jurídicas, sendo necessário, na hipótese de confronto de regras, determinar qual delas prevalece e se aplica, no lugar da outra, que fica afastada. Inarredável

Por outro lado, apesar da distinção entre princípios e normas conseguir ser delineada de maneira convincente, o estado ideal pleiteado com a observância dos princípios é essencial para a promoção dos fins traçados pelas normas. De fato devem ser avaliadas as possibilidades fáticas e jurídicas de aplicação dos comandos de natureza principiológica, contudo não cabe ao agente público exacerbar a supremacia dos seus deveres e poderes no sentido de expedir normas que limitem direitos constitucionalmente previstos. Cabe aqui, mais uma vez, citar as palavras utilizadas por Roque Antônio Carrazza[7] ao sustentar que: “(...) um princípio jurídico-constitucional, em rigor, não passa de uma norma jurídica qualificada. Qualificada porque, tendo âmbito de validade maior, orienta a atuação de outras normas, mesmo as de nível constitucional”.

Importa registrar o caráter normativo dos princípios constitucionais, como demonstrou de maneira brilhante, Norberto Bobbio[8]:

> Os princípios são apenas, a meu ver, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais. A palavra ‘princípio’ leva a engano, tanto que é velha a questão entre os juristas se os princípios gerais são normas. Para mim não há dúvida:

---

[5] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 22ª ed., 2010, p. 190-191.

[6] GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988** (interpretação crítica). 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.89-93; *in* Schoueri, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011, p. 266.

[7] CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 57.

[8] BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**, trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, Brasília, polis/UNB, pp. 158-159; *in* CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 31-32.

> os princípios gerais são normas como todas as outras. E esta também é a tese sustentada por Crisafulli. Para sustentar que os princípios gerais são normas, os argumentos são dois, e ambos válidos: antes de mais nada, se são normas aquelas das quais os argumentos são extraídos, através de um procedimento de generalização sucessiva, não se vê porque não devam ser normas também eles: se abstraio da espécie um animal obtenho sempre animais, e não flores ou estrelas. Em segundo lugar, a função para a qual são extraídos e empregados é a mesma cumprida por todas as normas, isto é, a função de regular um caso. E com que finalidades são extraídos em caso de lacuna? Para regular um comportamento não-regulamentado: mas, então, servem ao mesmo escopo a que servem as normas expressas. E por que não deveriam ser normas?

Tanto os princípios como as regras são constituídos a partir de preceitos de natureza ética, não há razão que enseje a não aceitação do caráter normativo dos primeiros, vez que a desobediência de uma norma com tamanha amplitude acarreta danosas consequências ao sistema jurídico, maiores do que o descumprimento de uma simples regra. Sendo assim, a observância dos princípios é obrigatória, posto que são colocados como limites para coibir impulsos à adoção de critérios discricionários no exercício da atividade pública, em especial da função administrativo-tributária. A respeito do assunto Celso Antônio Bandeira de Mello[9]:

> Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

O fato dos princípios serem tidos como verdadeiras normas na composição do ordenamento jurídico aponta que serão inconstitucionais quaisquer interpretações de normas jurídicas que tendam a diminuir a eficácia dos mesmos. Desta feita, no âmbito do direito tributário, ainda que figuradas como “princípios”, as limitações ao poder de tributar são regras que merecem estrita observância, sendo válido registrar que vários dos princípios constitucionais habitam o texto constitucional de maneira implícita e tal circunstância em nada diminui seu alcance.

Afirma-se que os princípios moldam e, de certo modo, até antecipam o conteúdo das leis tributárias. De fato, a funcionalidade e a validade dos princípios têm sido postas em evidência a partir da premissa de que a relação de tributação é concebida como uma relação

---

[9] MELLO, Celso Antônio bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 889.

jurídica e, como tal, é induvidosa a presença de princípios de maneira a assegurar uma efetiva proteção ao contribuinte, sendo um instrumental de defesa por parte do cidadão contra o arbítrio estatal.

Permeada pelas razões acima expostas, a Constituição Federal consagrou numerosos princípios com o intuito de juridicizar o exercício do poder de tributar. Observaremos de perto aqueles com especial relevância para o presente estudo, quais sejam: princípio da legalidade, capacidade contributiva e não cumulatividade.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O principio da legalidade dos tributos prende-se à própria razão de ser dos parlamentos, desde a histórica luta das Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na formula "*no taxation without representation".* Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão do consentimento popular, presta-se o principio da legalidade para garantir *segurança* nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), sendo uma espécie de garantia contra eventuais abusos por parte dos governantes.

Conforme foi arquitetado na Carta Magna, especialmente em seus artigos 5º, II e 150, I, o *princípio da legalidade* institui, em suma, que *ninguém é obrigado afazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.* No que diz respeito ao Direito Tributário, tem-se uma especificação desse princípio uma vez que nenhum tributo pode ser instituído, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei e que esta deverá prescrever todos os elementos do antecedente e do consequente tributário, devendo, em suma, estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Assim, serão previstos, além da hipótese de incidência, seu consequente mandamento (*an* e o *quantum debeatur,* representados pela definição do sujeito passivo, de base de cálculo e da alíquota), a descrição do fato temporal e de sua correspondente prestação.

Alberto Xavier[10] esclarece o primado da "reserva absoluta de lei" na esfera tributária:

> Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz ou administrador – e, portanto, a prevenir a aplicação de tributos arbitrários, optou-se neste ramo do Direito por uma formulação mais restrita do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão do caso concreto.

Prossegue o autor discorrendo sobre a necessidade de disposição sobre os elementos de incidência na legislação tributária:

> Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da lex scripta, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma lex stricta: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independente de qualquer livre valoração pessoal.[11]

Em decorrência do entendimento acima exposto, a lei tributária somente poderá ser aplicada quando restar concretizado no plano ontológico um fato que guarde perfeita relação com a descrição fática contida na norma. Logo, somente configurar-se-á o fato jurídico tributário quando forem verificados, no mundo fenomênico, todos os elementos integrantes do antecedente tributário (critérios material, espacial e temporal) e do seu consequente (critérios pessoal e quantitativo). Tal consectário é chamado pela doutrina de tipicidade tributária, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho[12]:

> O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

A par dos ensinamentos expostos, pode-se concluir que a tipicidade tributária, decorrente da estrita legalidade, prescreve que o fato jurídico tributário somente se realizará

---

[10] XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 37.
[11] *Ibidem*, p. 37.
[12] CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 206.

quando o fato real preencher todos os requisitos estabelecidos no suporte fático previsto na regra matriz de incidência tributária. Outrossim, o preceito do artigo 97 do Código Tributário Nacional retrata por meio de outras palavras o inscrito no capítulo dos direitos e das garantias individuais da Constituição federal (art. 150, inc. I, da CF).

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A leitura da primeira parte do §1º, do art. 145, da CF, emerge a necessária correlação entre os impostos e a capacidade contributiva. A capacidade contributiva sempre que possível é aferida mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um individuo e a carga tributária por ele suportada, de forma que sejam respeitados o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ao tributar condutas que indiquem a existência de um patrimônio por parte do contribuinte, o Estado se apropria de parcela da riqueza que se apresenta naquela situação. Deste modo, é requisito indispensável à hipótese de incidência a materialização de um poder econômico, somente dessa maneira é tida maior segurança de que o tributo incide sobre aquele que tem condição econômica para contribuir para o erário. Corroborando com o exposto assevera Paulo de Barros Carvalho[13]:

> Ao recordar, no plano da realidade social, daqueles fatos que julga de porte adequado para fazer nascer a obrigação tributária, o político sai a procura de acontecimentos que sabe haverão de ser medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto uma prestação pecuniária. Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos de demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade.

Esta condição de que a hipótese de incidência tributária retrate uma situação com relevância econômica, é conhecida como o aspecto objetivo ou absoluto do princípio da capacidade contributiva. Neste contexto, ainda pode ser afirmado que a capacidade contributiva é um dos fundamentos jurídicos do imposto, além de ser essencial na busca da concretização do

[13] CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 213.

princípio da igualdade ao imprimir um caráter pessoal aos impostos que cria em abstrato, sendo um dos meios mais eficazes para que se alcance a justiça fiscal.

Ademais, o mandamento do princípio da capacidade contributiva não se resume à vinculação do critério material da hipótese de incidência a uma situação com conteúdo econômico, pois a otimização deste princípio demanda igualmente que a exação tributária cobrada seja proporcional ao conteúdo econômico demonstrado. Portanto, a carga tributária imposta ao contribuinte deverá ser calculada com base no exato montante econômico verificado.

Alfredo Augusto Becker[14] elucida que, apesar da capacidade contributiva ser aferida mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ela suportada, no plano jurídico, a relação entre a carga tributária e o montante da riqueza do contribuinte é feita sempre e exclusivamente em relação a cada tributo isoladamente dos demais. Assim, a riqueza do contribuinte não é avaliada na sua totalidade, mas unicamente um fato signo presuntivo de sua renda ou de capital, o que, por si só, acaba por deformar parte da constrição jurídica deste princípio. Assim, o critério a ser avaliado não se refere às condições econômicas reais do contribuinte, mas às suas manifestações objetivas de riqueza.

Observa-se que não basta a eleição de fatos signos presuntivos de riqueza para respeitar a igualdade e a capacidade contributiva. No caso concreto, após a efetiva ocorrência do fato gerador ou no momento da aplicação da exação devida e seu respectivo quantum, também é necessário que seja considerada a capacidade contributiva subjetiva ou relativa. Sobre esta segunda acepção denotada pela expressão *capacidade contributiva*, Sacha Calmon Navarro Coêlho[15], para quem a segunda acepção da capacidade contributiva alude de maneira estrita a proposição do artigo 145, §1º, da CF/88:

> (...) cabe reafirmar que o princípio da capacidade contributiva anima – enquanto afim da igualdade – tanto a produção das leis tributárias quanto a aplicação das mesmas aos casos concretos a partir do fundamento constitucional. É dizer, o legislador esta obrigado a fazer leis fiscais, catando submissão ao princípio da capacidade contributiva em sentido positivo e negativo. E o juiz esta obrigado a examinar se a lei, em abstrato, está conformada à capacidade contributiva e, também se, *in concreto*, a incidência da lei relativamente a dado contribuinte está ou não ferindo a sua, dele, capacidade contributiva.

---

[14] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 4ª ed. São Paulo: Noesses, 2007, p. 527.

[15] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário.** 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 53.

Em diverso sentido do entendimento acima exarado, Paulo de Barros Carvalho[16] ensina:

> Realizar o princípio da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o principio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa ou subjetiva*, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência esta intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo.

Com a devida vênia, a posição de Sacha Calmon parece mais acertada, há que se atentar a proximidade da *capacidade contributiva relativa* com uma das dimensões da isonomia, vez que ambas as normas orientam de maneira a considerar as consequências singulares do evento. Assim, antes assegurar o cumprimento inteiriço do primado da capacidade contributiva, a violar o referido princípio da igualdade tributária.

PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Nas desdobras do princípio da capacidade contributiva, há o princípio específico da não cumulatividade, quando de sua criação, por meio das Leis nº 2.974/56 e nº 3.520/58, aplicava-se tão somente ao Imposto de Consumo (IC), antecessor do atual IPI, cujos contribuintes eram os industriais e importadores.

A discussão dos doutrinadores a respeito da cumulatividade dos impostos sobre o consumo residia nos nefandos efeitos da tributação que até hoje são colocados em pauta, quais sejam: (a) concorrência internacional das mercadorias exportadas, pelo fato do imposto incidente em cascata onerar as exportações, o que vai de encontro às principais políticas de comércio internacional; e (b) distorções do sistema produtivo interno, nesta segunda frente a cumulatividade acaba por estimular a verticalização das empresas.

Torna-se princípio constitucional na Constituição 1946, em razão da Emenda Constitucional nº 18/1965, alcançando já agora o IPI federal e o ICM estadual. Em suma, o

[16] CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 214.

texto constitucional reproduz o princípio que já constava nos textos anteriores, apesar da abrangência do ICM ser maior do que a do seu antecessor.

Hoje, o princípio da não cumulatividade é versado no §2º, do art. 155, da Constituição Federal.

Ao ser adotado na redação original da Constituição de 1988 tão somente para o ICMS, e mais tarde incorporado de forma a também caracterizar o IPI, veiculou-se o direito de assegurar aos contribuintes de ambos impostos que, quando adquirem produtos com a incidência do imposto, poderão sempre creditar-se do montante de imposto incidente nas operações anteriores, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido.

Desta feita, a compreensão da não-cumulatividade como princípio específico decorre de dois requisitos primos: (a) a plurifasia necessária, o que implica a incidência sobre negócios jurídicos encadeados que objetivam a circulação de bens e serviços; (b) direito ao crédito sobre o valor do tributo recolhido em fases anteriores do processo de produção ou prestação do serviço.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho[17]:

> O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.

A observância do principio da não cumulatividade é intrínseca à própria criação do IPI e do ICMS, ao ser desonerado o custo tributário durante o ciclo econômico de produção até o consumo final, evita-se a tributação múltipla da mesma base tributável, o que propicia a concretização da capacidade contributiva externada no momento do consumo.

RESERVA CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para criar, *in abstracto*, tributos. Organizado juridicamente o Estado, o legislador constituinte pátrio forjou

[17] CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.*, p. 217-218.

um sistema rígido de distribuição de competências, por meio do qual os entes políticos estão autorizados a atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, vez que esta não atribui *o poder tributário,* mas, sim, uma parcela deste.

Roque Antonio Carrraza[18] averbou com autoridade:

> (...) o legislador de cada pessoa política (união, estados, municípios ou distrito federal), ao tributar, isto é, ao criar, *in abstracto*, tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, aquilo que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade.

O Poder Tributário fica delimitado e, por se tratar de um Estado Federativo, dividido entre os três níveis de governo, que configuram múltiplos centros de decisão política, sem que haja qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência de um com o outro. Afirma-se a existência do *princípio da competência* que determina a restrição da atividade tributacional à matéria que foi constitucionalmente destinada ao ente tributante.

Os artigos 153 a 156 da Lei Maior tratam da atribuição de competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. O art. 6º do CTN esclarece que a pessoa de direito publico interno competente para instituir um tributo detém a *competência legislativa plena* sobre o mesmo, desde que qualquer delas não contrarie expressa ou implicitamente a Constituição Federal. Nota redigida por Misabel Derzi[19] elucida o tema:

> (...) em um Estado do tipo federal, a isonomia entre as ordens jurídicas parciais (central, estadual e municipal, no caso de brasileiro) é corolário lógico e necessário da descentralização dinâmica. Se os tributos de competência dos Estados nascem de fonte jurídica própria estadual, se aqueles, atribuídos aos Municípios pela Constituição, somente surgem de atos do Poder Legislativo municipal, órgão estatal eleito pelos munícipes, não pode haver hierarquia ou relação de supra-ordenação de um poder parcial sobre o outro. Caso houvesse, a descentralização dinâmica (político-jurídica), característica essencial do federalismo, estaria prejudicada. Há sim a subordinação das três ordens parciais a uma ordem jurídica total, ou nacional, que corresponde à parcela do poder não partilhada entre as distintas esferas estatais, e da qual são expressão mais evidente, as normas constitucionais e as normas gerais de Direito Tributário.

---

[18]CARRAZZA, Roque Antonio. *Op.cit.,* p. 405.

[19] BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11ª ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 76.

Neste ponto, vale a pena frisar que, em matéria de imposto, a competência tributária é privativa, apresentando entre suas características a *improrrogabilidade* e a *indelegabilidade*. A primeira delas indica que por falta de legislação pertinente nenhuma pessoa de direito público pode legislar a respeito da matéria, a indelegabilidade, por seu turno, determina que no caso da competência não ser exercida por omissão ou inércia da pessoa de direito público titular da competência, outra não poderá tirar proveito e assumir esta posição. Assim estabelecem os artigos 6º, 7º e 8º do Código Tributário Nacional. Ademais, o artigo 7º do CTN ainda prevê que a competência tributária é indelegável, salvo atribuições de arrecadar ou fiscalizar o tributo, ou executar as normas legais correspondentes.

No que diz respeito à imposição do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, objeto de estudo do presente trabalho, a Legislação tributária, compreendida em sentido lato, é demasiado ampla, consectária da competência atribuída a cada um dos 27 entes tributantes em estatuir as peculiaridades deste tributo como lhes aprouver. A celebração de Convênios entre os diversos estados da federação e o distrito federal ainda merece observância, vez que estes visam possibilitar a *federalização* do tributo, de modo a atingir o anseio da uniformidade tributária sobre este imposto de índole eminentemente nacional.

Muito embora exista o aspecto de autonomia na elaboração normativa do imposto, não se pode olvidar que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu parâmetros rígidos para sua imposição. Por conseguinte, a análise da imposição tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços deverá partir do texto constitucional, onde estão previstas exaustivamente as hipóteses tributárias, bem como os limites à atuação dos entes tributantes.

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DO ICMS

A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, substituindo o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), inseriu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) no sistema tributário brasileiro, tributo multifásico incidente sobre as operações de circulação de mercadorias promovidas por industriais, comerciantes e produtores, que afastou as características de cumulatividade, próprias dos impostos de incidência em cascata. O ICM visou à correção da incidência dos impostos sobre o consumo, a fim de

eliminar as superposições relativas aos elementos componentes do produto. Havia a consciência que a sistemática do IVC, traduzida por sua incidência em cascata - ou seja, imposto cobrado sobre imposto - onerava de maneira excessiva a produção, sua regressividade e uniformidade não permitiam a tributação mais branda dos bens tidos como essenciais, além de sacrificar mais os produtos com mais elos na cadeia de circulação de mercadorias.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) foi instituído no cenário nacional através da Constituição Federal de 1988. Foram incorporados ao campo de incidência do ICMS três impostos de incidência única federal: impostos sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, minerais e energia elétrica, que passaram a atender ao princípio da não cumulatividade em seus cálculos.

A delimitação do poder tributário para a instituição do ICMS vem genericamente prevista no artigo 155, inciso II, da CF/88, que estatui: “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre 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”. A competência para a criação e cobrança do ICMS foi outorgada aos estados e distrito federal, como já ocorria com o antigo ICM, com o diferencial de uma mais ampla hipótese de incidência.

A reforma constitucional de 1988 veio confirmar o processo de descentralização em curso desde o final da década de 70 e ampliar a autonomia financeira dos governos subnacionais, promovendo significativa alteração na ordem federativa brasileira. Assim, ocorreu um fortalecimento das fontes de receita das unidades federadas, bem como dos municípios, em detrimento às fontes da União.

Neste contexto, importa memorar que o caráter nacional do ICMS é uma máxima que sobressai a facultatividade do exercício legislativo por parte dos entes federados e, de igual maneira, legitima comandos de uniformização que limitam o conteúdo normativo expedido em nível estadual e distrital. Assim, o legislador não é livre para moldar o ICMS à sua vontade, pelo contrário, deve seguir os *arquétipos constitucionais* desse tributo. Dentre as normas de conformação do ICMS, destacam-se aquelas que delimitam o campo de atuação do legislador nacional e do legislador estadual e distrital, na construção das diversas regras matrizes do ICMS; de forma que as normas limitadoras possibilitem uma visão sistemática do universo constitucional de preservação da federação e da redução de litígios entre os entes federados.

Neste ponto, Paulo de Barros Carvalho[20] dispõe que:

> Acontece que esse tributo, recolhido historicamente em países de estrutura unitária, onde gravam, de forma não cumulativa, operações sobre mercadorias e serviços, foi transportado pura e simplesmente para a realidade brasileira e entregue às ordens normativas estaduais. Tratou-se, então, de preservar a uniformidade indispensável para o bom funcionamento de um imposto que se pretendia sobre o valor acrescentado, técnica difícil de ser implantada fora das peculiares condições de um país de administração centralizada. Sucederam-se medidas generalizadoras, numa tentativa de padronizar o fenômeno da incidência e evitar que a autonomia das pessoas competentes colocasse em risco a sistemática impositiva. Isso explica a expressiva participação da União no processo de elaboração normativa do ICMS, mediante regras de legislação complementar, ao lado de preceitos emanados do Senado da República, igualmente órgão legislativo daquela pessoa política.

Afirma-se que as limitações presentes no texto constitucional não são concebidas como suficientes no tocante à legislação tributária. O ICMS constitui a principal receita dos Estados Federados e do Distrito Federal, razão pela qual, na mesma medida, é utilizado em toda sorte de política econômica de desenvolvimento. No que diz respeito a criação do ICMS, a consciência técnica à época da reforma do ICM era tamanha de forma que poderia ter propiciado alterações em sentido mais amplo na implementação de um verdadeiro imposto sobre valor agregado, se não fossem os fatores políticos envolvidos. Nesse sentido, aponta Varsano[21]:

> Algumas das limitações ainda impostas ao poder dos estados para legislar a respeito do ICMS, bem como as deficiências nas características econômicas deste imposto e do sistema tributário como um todo, poderiam ter sido evitadas não fossem as resistências a inovações e a qualquer modificação que implicasse redução de receita – ainda que outras alterações mais que compensassem tais perdas -, oferecidas por governos estaduais e municipais, bem como por grupos de constituintes ("regionalistas" e "municipalistas").

Ainda é sustentada forte crítica ao âmbito de atuação outorgado ao legislador complementar que é demais amplo, a ponto de poder comprometer a racionalidade do sistema. Nessa perspectiva, Paulo de Barros Carvalho[22] enfatiza que "em poucas palavras, preceituou o legislador constitucional que toda a matéria da legislação tributária esta contida no âmbito de competência da legislação competência da lei complementar" - sendo a lei complementar a principal limitação ao poder de tributar.

---

[20] CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit*, p. 276.
[21] VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século:** anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p. 14.
[22] CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 256.

As leis complementares são *complementares* à Constituição Federal, se destinam a completar o texto das leis, tratados, convenções internacionais e decretos. Afirma-se que esta deve ser tida como uma **norma de integração** entre os princípios gerais da constituição e os comandos de aplicação da lei ordinária, sendo vetada a inovação ou modificação do texto da norma que completam. Nas palavras de Aliomar Baleeiro[23]:

> A lei complementar não cria limitações que já não existam na Constituição, não restringe, nem dilata o campo por ela delimitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte.

A Constituição Federal vigente dispõe sobre a lei complementar no seu artigo 59, inciso II c/c parágrafo único e artigo 69, a competência do órgão que a emite e o procedimento adotado em sua elaboração determinam sua espécie e posição hierárquica.

No que diz respeito ao campo de atuação da lei complementar, alguns eminentes juristas pátrios entendiam, em face da redação do artigo 18, §1º, da emenda constitucional nº 1/69, que era dupla a sua função. Todavia, a maioria da doutrina e jurisprudência consagra a tríplice função, que acabou por ser hospedada pelo artigo 146 da Constituição vigente que acabou por eliminar as dúvidas que pairavam sobre o espectro de atuação da lei complementar. Estatui o artigo 146 da Constituição Federal de 1988 que cabe à lei complementar três funções: 1ª) dispor sobre conflitos de competências entre as entidades tributantes; 2ª) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e 3ª) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de calculo e contribuintes; e b) obrigação, crédito, prescrição e decadência tributários.

Em matéria de ICMS, são notórios os amplos poderes delegados à Lei Complementar para disciplinar os mais diversos institutos necessários para a regulamentação e implantação do apresentado imposto (*ex vi* do art. 155, §2º, XII, alíneas 'a'/'i', da CF). Contudo, observamos que a ausência da lei complementar no ato de extinção do antigo ICM e criação do novo ICMS despontou na concepção do art. 34, §8º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórios que dispõe, *ipsis litteris:*

---

[23] BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 371.

> Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.
>
> § 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", 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.

Sobre o artigo 34 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias José Afonso da Silva[24] entende que:

> (...) destinados a ajustar a vigência do novo Sistema Tributário Nacional, tendo em vista as modificações havidas, dando-se tempo para que as entidades estatais se aparelhassem para instituição de tributos e sua cobrança. A disposição cria, assim, uma espécie de 'vacatio' para que o novo Sistema Tributário entre em vigor – o que significa continuar em vigor o Sistema anterior (...).

Sendo assim, foi autorizado aos Estados-Membros interessados na percepção do ICMS deveriam estabelecer regras com caráter provisório**,** de modo a tornar possível a incidência deste tributo. Para tanto bastaria que fossem preenchidas as lacunas do ordenamento tributário e as matérias legais não recepcionadas pela constituição vigente, de maneira a suprir os pontos efetivamente indispensáveis à instauração do novo imposto. Conforme disposto do §5º do mesmo art. 34, ficou assegurada a aplicação da legislação anterior compatíveis com o novo sistema.

Manifesto é, pois, o *caráter supletivo e provisório do §8º supratranscrito.* Interpretando este dispositivo, foi similar a concepção de Miguel Reale[25], citado por Roque Antônio Carraza: "Na realidade, a competência excepcionalmente outorgada pelo referido § 8º tem alcance bem mais restrito, referindo-se à emanação: a) de *normas que regulem a matéria*; b) *de maneira provisória*; c) para *instauração* imediata do ICMS".

Observamos que a ausência da lei complementar resultou na celebração de numerosos convênios que, na prática, convertiam a precária licença em permanente. Sobre a celebração do Convênio ICMS nº 66, de 19 de junho de 1988, nota-se que este amparou o novo ICMS aos predicados do ICM de tal forma que foram a regulamentadas características semelhantes às do extinto imposto. Contudo, sobreleva frisar que longe de regular provisoriamente a incidência

---

[24] SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição.** São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 915.
[25] REALE, Miguel. **ICM – Semi-elaborados.** Revista de Direito Tributário, 48/9. *In* CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, 14ª ed, p. 347.

do ICMS nas lacunas existentes na legislação do antigo ICM, enquanto não viesse promulgada Lei Complementar atinente à matéria, o referido Convênio cuidou de matéria já disciplinada e desnaturou o tributo.

Apenas em 13 de novembro de 1996 entrou em vigor a Lei Complementar nº 97, denominada Lei Kandir, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A partir da vigência da lei, os precários convênios permitidos pela Constituição estariam revogados e, a partir de então, os entes tributantes competentes para a instituição do ICMS deveriam perquirir a sistemática do imposto apresentada na Lei Kandir.

REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O plano normativo que se debruça sobre a relação jurídica tributária, de forma didática, pode ser desdobrado no seu *antecedente*, onde afigura a previsão geral e abstrata e determinada conduta, e no seu *consequente*, parte condicionada da norma jurídica tributária que impõe resultado jurídico àquele que realizou a conduta descrita no antecedente da norma. No plano fático, a realização concreta da norma jurídica tributária gera a chamada obrigação tributária. Como bem sintetiza Luís Queiroz[26]: "A *relação jurídica* é projeção, enriquecida de determinação e de individualização, do consequente da norma jurídica abstrata e geral, assim como o *fato jurídico* é projeção, enriquecida de concretude, do antecedente da norma abstrata e geral".

O ANTECEDENTE NORMATIVO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O FATO GERADOR

A *regra matriz de incidência tributária* é uma norma de conduta que prescreve a relação obrigacional de pagar tributo, a hipótese de incidência nela contida, por sua vez, pode corresponder a qualquer ato ou fato, desde que este seja lícito. Oportuno mencionar que, por vezes, parte da doutrina escolhe a expressão *hipótese de incidência* para se referir ao mesmo que outros autores denominam *fato gerador.*

No que diz respeito à diferença delineada entre a *hipótese de incidência* e o *fato gerador*, alude Hugo de Brito Machado[27]:

> A expressão 'hipótese de incidência' designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão 'fato gerador' diz da ocorrência, no

[26] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 163.
[27] MACHADO, Hugo de Brito. **Curdo de Direito Tributário.** 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 128.

> mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A 'hipótese' é simples descrição, é simples previsão, enquanto o 'fato' é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Em detrimento da divergência conceitual posta acima, a grande verdade é que tanto o Código Tributário Nacional, como grande parte da doutrina brasileira empregam a expressão *fato gerador* para designar tanto a situação abstrata definida em lei como também a sua ocorrência no plano concreto.

Geraldo Ataliba[28] criticava a expressão "fato gerador" que, de acordo com sua ótica, seria equívoca ao designar pelo mesmo termo duas realidades distintas, quais sejam: a descrição hipotética e sua concreta verificação. A crítica a essa terminologia ensejou que o supracitado autor propusesse a adoção do termo *hipótese de incidência* para denominar a descrição abstrata, contida em lei, e a expressão *fato imponível* para representar sua projeção factual.

Várias locuções têm sido sugeridas por especialistas do direito tributário para designar o antecedente das normas que prescrevem as prestações de índole fiscal, todavia, não há no sistema jurídico brasileiro expressões que indiquem, sem ambiguidade, a dimensão normativa ou a circunstância abstrata definida pelo legislador e a dimensão concreta correspondente àquela hipótese.

Sem prejuízo sobre as críticas acima elencadas no que diz respeito as impropriedade da expressão *fato gerador*, cabe a nós elucidar que: hospedado no antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária, o *fato gerador*, segundo terminologia contida no artigo 114 do Código Tributário Nacional, seria a *situação definida em lei como necessária e suficiente a ocorrência da obrigação tributária principal.*

Nos dizeres de Luciano Amaro[29] a expressão "fato gerador" é empregada para designar a situação que enseja a aplicação do mandamento previsto na lei tributária, dando nascimento ao dever concreto de pagar tributo. Assim, o fato gerador é um evento descrito na norma que, quando ocorrido, estabelece o vínculo da obrigação tributária.

---

[28]ATALIBA, Geraldo. Hipóteses de incidência tributária. São Paulo: Revista dos tribunais, 1973, p.50/51; *in* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011, p. 426 e 431.
[29] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 241.

Por outro lado, será notada a presença do fato gerador "in concreto" quando for notada a subsunção de um fato à hipótese de incidência descrita na norma. Paulo de Barros Carvalho[30] assinala que a movimentação do sistema jurídico tributário é possível a partir da incidência tributária que, por sua vez, equivale subsunção do fato à norma abstratamente prevista e a sua implicação – nesse caso, haverá subsunção quando o fato guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese tributária.

Noutros termos, o enquadramento do fato à hipótese normativa deve ser completo para que seja vinculado o nascimento de uma obrigação jurídico tributária, de modo a retratar a *tipicidade tributária* que, assim como no direito penal, adquire prima importância.

O FATO GERADOR COMPLEXIVO

A previsão contida no artigo 114 do Código Tributário Nacional é complementada pelo dispositivo traçado no incido I do artigo 116 do próprio código, segundo o qual é considerado ocorrido o fato gerador "desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais, necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios".

Pela leitura do inciso primeiro, observa-se que a hipótese tributária pode fazer referência a um "conjunto de fatos" de modo que somente poderá ser cogitada a ocorrência do fato jurídico tributário depois de observada a presença de todos os enunciados prescritivos descritos na hipótese de incidência. Questiona-se se a falta de algum dos fatos componentes do *factum* poderá implicar na existência do fato jurídico tributário. Ora, o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 105, possibilita que seja considerada a hipótese abstrata não concretizada ao fazer referência aos chamados "fatos geradores pendentes", entendidos por aqueles cuja ocorrência tenha início, contudo, não esteja completa nos termos do já mencionado artigo 116.

[30]CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 312.

Paulo de Barros Carvalho[31] revela que o "fato gerado complexivo" é permeado por uma falsa polêmica, vez que é lógico o raciocínio no sentido de que nenhum dos fatos que o compõe o *fato gerador* poderá, isoladamente, ter a virtude de fazer nascer a relação obrigacional tributária:

> Nos chamado *fatos geradores complexivos*, se pudermos destrinçá-los em seus componentes fáticos, haveremos de concluir que nenhum deles, isoladamente, tem a virtude de fazer nascer a relação obrigacional tributária; nem metade de seus elementos; nem a maioria e, sequer, a totalidade menos um. O acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatores que se devam conjugar, no instante em que todos estiverem concretizados e relatados, na forma legalmente estipulada. Ora, isso acontece num determinado momento, num especial marco de tempo. Antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária. Só naquele átimo irromperá o vínculo jurídico que, pelo fenômeno da imputação normativa, o legislador associou ao acontecimento suposto.

Não é outro o entendimento de Luís Eduardo Schoueri[32], para quem: "(...) inexiste fato jurídico tributário se algum dos fatos que compõe o *factum* descrito na hipótese ainda não se tiver concretizado". Deve-se partir da premissa que há um único fato jurídico, de modo a ser tomado em sua integralidade conforme a hipótese de incidência legalmente estipulada. Sendo assim, é vedado antecipar ou diferir o marco em que se reputa concretizada a hipótese de incidência.

CRITÉRIOS MATERIAL, ESPACIAL E TEMPORAL DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

O *fato gerador,* como uma situação material descrita abstratamente pelo legislador, é definido nos termos do artigo 114 do Código Tributário Nacional através da referência a uma situação identificada como o núcleo do *fato gerador*.

Embora a legislação tributária identifique o fato gerador pela menção à sua *materialidade*, o enunciado da norma individual e concreta caracteriza-se por estabelecer tanto o núcleo factual, como as determinantes de espaço e tempo. Importante ressaltar que

---

[31]CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.,* p. 333-334.
[32]SCHOUERI, Luis Eduardo. *Op. cit.,* p. 440.

a hipótese tributária é concebida como um único corpo, sendo que os diversos critérios que a compõe devem ser compreendidos em uma relação de interdependência.

Uma vez percebidos os elementos que dão plenitude à *materialidade* do *fato gerador,* consegue-se precisar o momento a partir do qual nasce a obrigação tributária com a irradiação dos direitos e deveres conferidos às partes dessa relação. Por esta razão é concedida tamanha importância na identificação de todos os aspectos abaixo elencados.

CRITÉRIO MATERIAL

O critério ou aspecto material da hipótese de incidência tributária é entendido como o comportamento humano, previsto no cerne da hipótese tributária que, por sua vez, abriga *a descrição dos aspectos substanciais do fato que lhe servem de suporte*[33]. Meio ao aspecto material encontra-se definida a situação legalmente apta a gerar a obrigação tributária (artigo 114 do Código Tributário Nacional).

Paulo de Barros Carvalho[34] enfatiza que o legislador acabou por confundir o núcleo da hipótese normativa com a própria hipótese, definindo a parte pelo todo - sendo comum, por conseguinte, a indevida alusão ao critério material como a *descrição objetiva do fato* – enquanto, tem-se por certo que a descrição objetiva do fato é o que se obtém da *compostura integral da hipótese tributária* e esta pressupõe as circunstâncias de espaço e de tempo que a condicionam.

É por meio do aspecto material que se identifica o tributo, sua prima importância pode ser traduzida no fato dele ser estruturado em bases que manifestam a realidade econômica a ser atingida pela tributação e que, por conseguinte, são indiciárias da capacidade contributiva do sujeito que será atingido pela obrigação tributária.

Da análise do texto constitucional vigente, possível concluir que o aspecto material da hipótese tributária do ICMS reside na *realização de operações de circulação de mercadoria e prestação de serviços* (artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de

---

[33]ATALIBA, Geraldo. Hipóteses de incidência tributária. São Paulo: Revista dos tribunais, 1973, p.50/51; *in* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011, p. 426 e 431.
[34]CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 320.

1988), abarcando tanto fatos jurídicos tributários de competência do extinto ICM, quanto novas hipóteses tributárias.

Roque Antônio Carraza[35], leciona que há pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS:

> 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 no 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 extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Nesse sentido, não assiste razão aos Estados Federados e Distrito Federal ao disporem de maneira diversa, de forma a ampliar o âmbito de incidência predisposto no texto constitucional.

CRITÉRIO ESPACIAL

A lei pode definir seu âmbito de aplicação territorial de maneira expressa ou implícita - quando implícita deverá ser considerado o próprio limite de aplicação da lei tributária. Em suma, as regras jurídicas irradiam seus efeitos característicos no lugar em que ocorreu a ação tomada como núcleo do suposto normativo. Paulo de Barros Carvalho[36] enfatiza que o critério espacial não coincide necessariamente com o âmbito de vigência territorial da lei, esta é uma opção do legislador entre os diversos esquemas técnicos de que dispõe.

No caso específico do imposto em comento, a territorialidade ocorre em sede de legislação complementar, na definição do local em que ocorre o fato gerador do ICMS para efeitos de cobrança e definição do estabelecimento responsável. Paulo de Barros Carvalho[37] observa que o fator condicionante de espaço tem pequena participação elaborativa, uma vez que, seja qual for o lugar em que ocorra o fato, seus efeitos serão

---

[35]CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS.** 14 ed. Malheiros Editores, 2009, p. 34/35.

[36]CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.,* p. 326.

[37]*Ibidem,* p. 324.

propagados de modo que o critério espacial coincide com o âmbito de vigência territorial da lei.

CRITÉRIO TEMPORAL

Exige-se que a lei determine o momento a partir do qual se considera constituída a obrigação, mesmo que indicadas por um mero acontecimento, este é tido como índice para assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado e de um dever jurídico para o sujeito passivo.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho[38]:

> Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

Em regra, o delineamento constitucional não exauriu o critério temporal da hipótese tributária, de forma que as circunstâncias de tempo definidoras do *fato gerador* do tributo foram delineadas por meio de técnica disposta pelo legislador ordinário. Hugo de Brito Machado[39] esclarece:

> Não dispondo a lei de modo diferente, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, (a) em se tratando de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos geralmente, ou ordinariamente, delas decorrentes, e (b) em se tratando de situação jurídica, desde o momento em que tal situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

No caso particular do ICMS, consegue-se observar que seu *fato gerador* foi delineado juntamente ao aspecto temporal de sua hipótese de incidência. Nos termos do artigo 1º do Decreto Lei 406/1968 e, posteriormente, no artigo 2º da Lei Complementar 87/1996 – o fato gerador do ICMS consiste na saída física de mercadorias do

---

[38]CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.*, p. 327.
[39]MACHADO, Hugo de Brito. *Op.cit.*, p. 129.

estabelecimento comercial, industrial ou produtor, desde que tal saída se dimensione juridicamente, independente de determinada qualificação ou categorização; consiste, ainda, na entrada de mercadoria estrangeira no estabelecimento do importador; consiste, outrossim, no fornecimento de mercadorias para consumo antes da saída (de bares, restaurantes e estabelecimentos similares); e na circulação econômica sem a circulação física, o que ocorre com a transferência do título de propriedade.

Paulo de Barros Carvalho[40] afirma que são muitas as ocasiões em que o legislador assevera que a hipótese de incidência da exação é aquilo que denominamos critério temporal do suposto normativo, de forma que o evidente desajuste teórico nesta disposição faz com que toda a complexidade da hipótese normativa do imposto seja reduzida de maneira simplista, acarretando a prevalência de um signo de insegurança para o intérprete.

O CONSEQUENTE NORMATIVO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Concretizado o pressuposto fático do denominado *fato gerador,* surge o vínculo jurídico tributário que, por sua vez, une o sujeito ativo ao sujeito passivo em uma relação de natureza obrigacional.

Nem sempre se entendeu ser de natureza obrigacional o vínculo assim estabelecido. Do ponto de vista histórico, inicialmente foi traçada uma relação de sujeição - nas primeiras décadas do século XX, a relação tributária era tida como uma mera relação de poder de modo a representar um dos aspectos da soberania estatal[41] - a sujeição era perene, não apresentava uma data de início ou um regime jurídico imutável (lei posterior não atingirá o vínculo assim surgido), além de ser permeada por incertezas quanto ao momento ou a intensidade com que o poder será exercido.

---

[40]CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit*., p. 329/331.
[41]TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15 ed. Rio de janeiro: Renovar, 2008, p. 233.

Hoje a ideia mais generalizada na concepção do poder de tributar para ser a de que os cidadãos, por intermédio de seus representantes, consentem na instituição dos tributos, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação. Ao lado da emersão do estado democrático de direito, foi concedido o *status* de natureza obrigacional à relação jurídica tributária.

Na lição de Caio Mário da Silva Pereira[42]: "obrigação é o vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra prestação economicamente apreciável". À luz deste primeiro conceito apresentado afirmamos que a acepção da obrigação tributária como relação jurídica não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Todavia, há uma particularização no campo dos tributos, em razão do seu objeto, que sempre designará uma prestação de natureza tributária.

Importante mencionar que o nascimento da obrigação tributária independe de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. O vínculo obrigacional tributário é tido como *ex lege* por abstrair a vontade e até o conhecimento do obrigado ao nascer de disposição legal; ainda que o devedor ignore o nascimento da obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento de determinada prestação, sob pena de reponsabilidade funcional.

Importa ainda frisar que no direito tributário brasileiro a *obrigação* e o *crédito* não devem ser encarados como dois aspectos de uma mesma relação, o CTN se ocupou da distinção entre ambos os institutos nos seus artigos 113 e 139, respectivamente. A obrigação é um primeiro momento na relação tributária, seu conteúdo e o sujeito passivo ainda não estão formalmente identificados – por esta razão, a respectiva prestação ainda não é exigível. Já o crédito tributário é tido como o segundo momento da relação tributária, ele decorre da obrigação principal, tem a mesma natureza desta e surge com o chamado *lançamento*, que confere liquidez e certeza à relação tributária.

Sobre a obrigação tributária, Hugo de Brito Machado[43] a define como:

> (...) *a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.*

---

[42]PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil.** Volume II. 22ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 7.
[43]MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros editores, p. 122.

Conforme pode ser observado no trecho acima transcrito, a relação jurídica tributária nasce à vista de fato previamente descrito em lei, cuja ocorrência tem a aptidão de gerar obrigação tributária de duas espécies: principal e acessória.

Fato gerador da obrigação principal, segundo o Código tributário Nacional, "é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (artigo 114). Já o 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" (artigo 115).

A obrigação principal consiste no vínculo abstrato, de cunho patrimonial que, nos termos do artigo 113, §1º, do Código Tributário Nacional, é estabelecido com a ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o credito dela decorrente. Enquanto as demais relações destituídas de caráter patrimonial são designadas por obrigações acessórias, a partir da previsão do artigo 113, §2º, do Código Tributário nacional que indica que seu objeto consiste em prestações, positivas ou negativas, atuantes no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

OS CRITÉRIOS DO CONSEQUENTE NORMATIVO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

O nascimento da obrigação tributária é reconhecido como o consequente normativo da regra matriz de incidência. A par do fato gerador da obrigação de pagar tributo, merecem ser individualmente analisados os elementos que compõe esta relação jurídica, quais sejam: seu objeto, pagamento do tributo, traduzido através do seu montante quantitativo; e seu elemento subjetivo que se desdobra nos sujeitos ativo e passivo.

CRITÉRIO QUANTITATIVO

O objeto da obrigação principal é o tributo, sua quantificação pode ser tarefa mais ou menos complexa. Valdir de Oliveira Rocha[44] sustenta que há três *modalidades* de determinação do montante do tributo: (a) a *fixação,* quando o montante é fixado pela lei; (b) a *quantificação,* se a apuração do tributo depende de operação matemática; e (c) a *avaliação,* que seria a mera constatação do montante do tributo, tal qual ocorre na contribuição de melhoria (seria correspondente à valorização do imóvel).

Em regra, o cálculo do *quantum debeatur* é estabelecido pela norma legal e realizado a partir de dois elementos numéricos: a base de cálculo e a alíquota. A primeira, via de regra, pode ser encontrada como um desdobramento da hipótese de incidência, sendo o próprio elemento valorizador do fato jurídico tributário do ponto de vista numérico. Alude Hugo de Brito Machado[45] que base de cálculo é a "expressão econômica do fato gerador do tributo", uma vez identificada a base de cálculo, aplica-se a alíquota, que geralmente é expressa na forma de um percentual, chegando-se ao montante do tributo devido.

Outrossim, Paulo de Barros Carvalho[46], afirma que a base de cálculo, como elemento quantitativo da relação tributária, cumpre papel de guiar a determinação do montante a que está obrigado o sujeito passivo. E complementa:

> Isso não impede que, paralelamente, tenha o condão de confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material expresso na composição do antecedente da norma individual e concreta. Essas reflexões nos conduzem a ver, na base calculada, três funções nitidamente distintas: a) medir as proporções reais do fato, ou 'função mensuradora'; b) compor a específica determinação da dívida, ou 'função objetiva'; e, c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou 'função comparativa'.

Do parágrafo acima, consegue-se prever que a base de cálculo se relaciona de modo íntimo com o aspecto material da hipótese de incidência. Não é outro pensamento de Geraldo Ataliba[47], afirma o autor que a base imponível é a dimensão propriamente dita da hipótese de incidência, "é, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua".

---

[44]ROCHA, Valmir de Oliveira. **Determinação do montante do tributo**. São Paulo: IOB, 1992, p. 93 e ss.
[45]MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit*., p. 135.
[46]CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 241. in SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op.cit*., p. 468.
[47]ATALIBA, Geraldo**. Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 108.

Conforme demonstrado, a base de cálculo do tributo se refere de forma direta à hipótese de incidência, de tal maneira, apenas após a ocorrência do *fato imponível* é que se torna possível apurar o tributo.

Assim, por exemplo, para que se apure o montante devido a título de ICMS, importa conhecer o valor exato da operação tributada. Roque Antônio Carrazza[48] enfatiza:

> Se o tributo é sobre a renda, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da renda (v.g., a renda líquida); se o tributo é sobre a propriedade, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da propriedade (v.g., o valor venal da propriedade); se o tributo é sobre serviços, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida dos serviços (v.g., o valor dos serviços prestados). Os exemplos poderiam ser multiplicados, até porque a base de cálculo e a hipótese de incidência de todo e qualquer tributo devem guardar sempre uma relação de inerência. Em suma, a base de cálculo há de ser, em qualquer tributo (imposto, taxa ou contribuição de melhoria), uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária.

Neste contexto, a base de cálculo possível do ICMS sobre operações mercantis não aduz maiores questionamentos. A dimensão da grandeza material e mensurável de que falam os doutrinadores é - conforme o texto supremo implicitamente aponta – "o valor da operação relativa à circulação de determinada mercadoria" ou, como consta no artigo 13, inciso I, da Lei Complementar 87/1996, "o valor de que decorrer a saída da mercadoria".

Paulo de Barros Carvalho[49] tece, a respeito, oportunas considerações:

> Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suporto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

O apoio doutrinário à afirmação de que existe uma íntima relação entre a base de cálculo e o aspecto material da hipótese tributária é latente, por constituir a medida legal

---

[48]CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 9ª ed, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 323/324; *in* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 466.
[49]CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 395.

da grandeza do *fato gerador* não há que se cogitar sobre a definição da base de cálculo de modo independente da hipótese de incidência do tributo.

O aspecto quantitativo que compõe a estrutura do ICMS é configurado por dois fatores: (a) pelo preço (no caso de venda), ou o valor contábil (situações em que não haja remuneração pela transferência da mercadoria); e (b) pela alíquota. No que diz respeito à alíquota, esta é o percentual, definido em lei, aplicado sobre a base de cálculo para definir o valor do imposto a ser pago (artigo 155, §2º, IV/VIII).

Na hipótese, porém, da base de cálculo ser definida por outro critério, não expresso em pecúnia (ex: peso, volume e etc.), a apuração do tributo não é realizada por meio de um percentual, mas sim pela multiplicação de uma cifra (valor em moeda) pelo número de unidades de medida do fato gerador.

Por fim, cumpre ressaltar, que a alíquota aplicada ao ICMS, em operações interestaduais, pelos Estados e Distrito Federal está sujeita aos limites fixados, por meio de resolução, pelo Senado Federal, de modo que, em que pese competência tributária dos Estados Federados e Distrito federal, não poderão aplicar alíquotas inferiores às determinadas pelo Senado, em razão do disposto no art. 155, §2º, IV, da Constituição Federal.

SUJEITOS DA RELAÇÃO OBRIGACIONAL JURÍDICA TRIBUTÁRIA

No polo ativo da relação jurídica obrigacional tributária figura o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação. O conceito legal de sujeito ativo encontra-se presente no artigo 119 do Código Tributário Nacional, que determina ser o sujeito ativo da obrigação "a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento".

Como a relação jurídica tributária pode ter por objeto tanto o pagamento de uma quantia em dinheiro como prestação de diversa natureza, constata-se a presença do sujeito ativo da obrigação principal e do sujeito ativo da obrigação acessória. Assim, o sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, podendo ser pessoa jurídica pública ou privada ou até mesmo pessoa física, que possui o direito subjetivo de exigir a prestação.

Adverte Hugo de Brito Machado[50] que a natureza obrigacional do tributo é suficiente para definir seu sujeito ativo, que seria aquele com competência para *exigir* o tributo, podendo ou não demonstrar semelhança com o ente competente para *instituir* o tributo. Afirma, ainda:

> Na verdade, a expressão 'titular da competência para exigir o adimplemento da obrigação tributária' significa ter atribuição de constituir o crédito tributário, com o quê lhe confere exigibilidade, e em seguida exigir judicialmente seu pagamento, com a propositura, se necessário, da execução fiscal, instrumento que nossa ordem jurídica põe à disposição das Fazendas Públicas para cobrar seus créditos.
> (...)
> Assim, se por titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária entendemos a pessoa jurídica que tem condições de constituir o crédito, inscrevê-lo em Dívida Ativa e promover a execução fiscal correspondente, com certeza não podemos colocar nessa condição a pessoa jurídica de direito privado, nem a pessoa natural. Tais pessoas podem receber atribuições de arrecadadas o tributo. Não, porém, de exigi-lo, nos termos aqui referidos.

Por sua vez, o sujeito passivo da obrigação principal - segundo a determinação dos artigos 121 c/c artigo 113, §1º - é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Daí fala-se em *sujeição passiva tributária,* que nada mais é do que aquele sujeito de direito que, identificado pelo critério pessoal passivo do consequente da norma tributária, tem o dever de entregar ao Estado parcela de riqueza pessoal de que é titular, segundo descrição contida no aspecto material do antecedente da norma[51].

O contribuinte, enquanto sujeito obrigado ao pagamento do tributo por um *título próprio*, esta inserido na sistemática da sujeição passiva. Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira[52]:

> Sujeito passivo da relação tributária, em principio, deve ser aquele que praticou a situação descrita como núcleo do fato gerador; aquele a quem pode ser imputada autoria ou titularidade passiva do fato oponível. Como objetivamente a situação fática é de conteúdo econômico, o titular ou beneficiário do fato deve ser em princípio o contribuinte, mesmo porque é com o resultado da realização do fato tributado que ganha para pagar o tributo ou manifesta capacidade contributiva.

Assim, a figura do contribuinte é geralmente identificável através da descrição da *materialidade do fato gerador*. Esta pertinência lógica entre a situação e a pessoa,

---

[50]MACHADO, Hugo de Brito. *Op.cit.*, p. 140.
[51] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Op. cit.*, p. 230.
[52]NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 144.

identificada pela associação entre a ação e o agente, permiti-nos vislumbrar a "relação pessoal e direta" descrita pelo inciso 1º, do artigo 121 do código e induz a afirmação de que o contribuinte não precisa estar expressamente definido na lei - a simples realização do fato gerador já faria sobressair sua atribuição à pessoa.

Misabel Derzi[53] corrobora com o entendimento acima proposto ao dissertar com propriedade sobre o tema:

> O aspecto material da hipótese é a descrição de um fato ou situação, cuja ocorrência é necessária, mas suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Vem preenchida por um verbo e seus complementos: auferir renda; ser proprietário de imóvel urbano; etc. O aspecto pessoal configura a parte da hipótese, descritiva da pessoa relacionada ao fato. Nos impostos, tributos não-vinculados, o aspecto pessoal da hipótese configura a parte da descrição – implícita ou explicita – da pessoa que realiza o pressuposto, dele sendo partícipe. Portanto, nos impostos, configura a própria pessoa cujo comportamento – signo presuntivo de riqueza – vem descrito no aspecto material.

No caso específico do imposto em tela, assevera Roque Antônio Carrazza[29] que só podem integrar o polo passivo da relação tributária o produtor, o industrial ou o comerciante, haja vista a necessidade de destinação precípua de mercancia nas *operações de circulação* que se promova; e alude: "(...) a matéria há de ser entendida com uma certa cautela. Só poderá ser contribuinte do ICMS quem está coligado com a regra-matriz deste tributo, é dizer, pode praticar (e efetivamente pratica) operações mercantis".

Deveras o vínculo obrigacional surge entre sujeitos ativo e passivo, este, embora possa ser o contribuinte, poderá também ser terceira pessoa. Nos termos dos incisos I e II, do parágrafo único, do artigo 121, do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é gênero, abrangente de duas espécies: o contribuinte e o responsável.

Por seu turno, a identificação do sujeito passivo depende da verificação, à vista da lei, daquele que tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação, não importando indagar qual o liame em razão do qual sua relação é constituída com o *fato gerador*. Quando não estiver presente a manifesta titularidade de riqueza sobre a situação material descrita como *fato gerador,* mas for configurada relação de diversa natureza,

---

[53]BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 723.

estaremos diante de uma segunda espécie de sujeito passivo, qualificada como *responsável*.

O legislador, ao estruturar a regra jurídica tributária, tem a liberdade de escolher a título de sujeito passivo qualquer pessoa, seja ela: pessoa física ou jurídica, nacional ou estrangeira, residente no país ou no estrangeiro; ou mesmo qualquer órgão estatal. Ademais, este sujeito passivo poderá ser pessoa que esteja ligada à hipótese de incidência por relação de natureza social, geográfica, física ou jurídica e, ainda, poderá até ser pessoa que nenhuma relação tenha com a hipótese de incidência.

Contudo, a liberdade concedida ao legislador na eleição do sujeito passivo deve ser ressalvada, uma vez que o sistema jurídico brasileiro encontra-se integrado com regra jurídica constitucionalmente prestigiada que impõe o *principio da capacidade contributiva* (artigo 145, §1º, da Constituição federal de 1988). Assim, o legislador ordinário tem o dever jurídico de escolher como sujeito passivo pessoa que realize fato presuntivo de riqueza vinculado ao aspecto material descrito na regra matriz de incidência tributária, ou indivíduo diretamente vinculado a essa pessoa, ou ainda qualquer outra pessoa (substituto legal tributário), desde que lhe outorgue o direito de reembolso ou de retenção do tributo contra o substituído.

A ideia exposta no paragrafo anterior, permiti-nos identificar o contribuinte a partir da análise da *capacidade econômica* atingida pelo tributo, e atribuir à responsabilização a terceira pessoa desde que seja identificado o liame jurídico ou econômico com o fato gerador da obrigação tributária. Se o contribuinte é aquele a quem é imputada a situação que deu surgimento à obrigação, é ele que deve ser alvo da tributação - não se justifica que terceiro seja afetado sem que haja condições do débito ser ressarcido, o que implicaria na desconstrução da competência constitucionalmente outorgada.

O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

O sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal. Por seu turno, o

responsável tributário é, por vezes, eleito para responder pelo crédito tributário no lugar do contribuinte - conforme determinação legal a responsabilidade será solidária, subsidiária ou, ainda, pode haver a substituição completa do contribuinte. Coube ao artigo 128 do CTN proclamar a responsabilidade tributária, *ipsis litteris*:

> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Esta segunda espécie de sujeito passivo é caracterizada pela eleição de um terceiro, que não participa da relação *fisco-contribuinte*, como devedor da obrigação tributária. A lei, por meio de disposição expressa, modifica o polo passivo da obrigação, de forma a atribuir ao responsável posição que seria usualmente ocupada pelo contribuinte.

A teoria dualista da obrigação - separação entre *debitum e obligatio* - embora não tenha transito pacífico na doutrina, vez que muitos civilistas entendem estarem conectados dever e responsabilidade, é útil para explicar a razão da sujeição passiva tributária não se vincular, necessariamente, à pessoa do contribuinte. Eis a diferenciação posta por Ricardo Lobo Torres[54] entre contribuinte e responsável:

> As diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes: a) o contribuinte tem o débito (*debitum,* Schuld), que é o dever de prestação e a responsabilidade (Haftung), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (Haftung) sem ter o débito (Schuld), pois ele paga o tributo pro conta do contribuinte; b) a posição de contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (Haftungstatbestand).

O supracitado artigo 128 reporta a existência de dois tipos de responsabilidade, sujeitas a idênticos critérios de permissividade jurídica, quais sejam: a responsabilidade superveniente de terceira pessoa por fato gerador alheio; e a responsabilidade por substituição. Sendo assim, a figura do responsável (*lato* sensu) se desdobra em duas distintas categorias: o *responsável stricto sensu* e o *substituto.*

---

[54]TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito financeiro e Tributário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 228.

Na responsabilidade *stricto sensu*, a obrigação é deslocada a terceiro em razão de um avento futuro a ele imputado e diverso do próprio fato jurídico tributário. Por sua vez, no caso da substituição, a lei desde logo coloca o terceiro do lugar do contribuinte, ou seja, a obrigação nasce com seu polo passivo ocupado por *substituto legal tributário.*

A *responsabilidade stricto sensu* surgirá quando o legislador, embora definindo o sujeito passivo pela verificação do fato jurídico tributário, determina, em virtude de fato externo ao fato jurídico, que outra pessoa passará a ser responsável pelo recolhimento do tributo devido pelo contribuinte. Assim, a r*esponsabilidade* tem o condão de alterar a norma individual e concreta que constitui o credito tributário sempre que esta norma tiver inicialmente previsto outro individuo como sujeito passivo da relação. Esta primeira espécie admite três modalidades: solidariedade, sucessão e responsabilidade legal.

Em seu turno, fala-se em *substituição* quando o próprio legislador, ao descrever uma conduta praticada pelo contribuinte, determina que, concretizada a hipótese tributária, o substituto terá a obrigação de recolher o tributo. A proposição não altera a norma individual e concreta da constituição do crédito, pois desde o início o responsável tributário é o sujeito passivo da relação.

Noutras palavras, Sabbag[55] define a responsabilidade tributária por substituição como sendo: "quando a lei determina que o responsável (substituto) ocupe o lugar do contribuinte (substituído), desde a ocorrência do fato gerador, de tal sorte que, desde o nascimento da obrigação tributária, aquele – o responsável - já é o sujeito passivo".

O SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO

No fenômeno da substituição tributária, o substituto, embora não tenha realizado o fato imponível, é posto pela lei na posição de sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo integralmente, seja pelo adimplemento do débito tributário, seja pelo cumprimento de obrigações acessórias (*deveres instrumentais tributários*) do contribuinte. É de boa doutrina compreender que não se trata de qualquer terceiro que pode figurar enquanto substituto da obrigação. Ao revés, indispensável que o contribuinte de fato e o

[55] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 701.

substituto estejam participando de um mesmo processo econômico que enseje relação de causalidade suficiente para justificar a substituição, ou seja, o substituto deve estar vinculado ao *fato imponível* ou com o realizador desse fato, mesmo que a relação seja indireta.

Em obra coordenada por Carlos Valder do Nascimento, Sacha Calmon Navarro Coelho[56] cita Rubens Gomes de Souza que declama sobre a natureza econômica da substituição:

> O tributo deve ser cobrado da pessoa que tenha relação econômica com o fato, ato ou negócio que dá origem à tributação. Por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira vantagem econômica do fato, ato ou negócio tributado... Entretanto pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se a sujeição passiva indireta.

Juridicamente, em diverso sentido do que o nome sugere, a substituição não implica a cessão do polo passivo da relação jurídica tributária, de um sujeito para outro. O que a doutrina chama de substituto tributário é, na realidade, o único contribuinte do tributo, vez que a sujeição passiva já nasce atribuída a terceira pessoa e, por esta razão, afirma-se que a substituição ocorre em momento pré-jurídico.

Sendo assim, o responsável legal tributário sempre será devedor de débito próprio, de modo que o único sujeito cuja relação jurídica reveste-se de natureza tributária é o substituto, não havendo qualquer prestação jurídico tributária entre o substituído e o estado. Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho[57], o substituto enquanto sujeito passivo por prescrição legal "absorve totalmente o 'debitum', assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental (...)".

Apesar de grande parte de a doutrina adotar posicionamento semelhante, Alfredo Augusto Becker[58] defende a inexistência da natureza tributária na responsabilização e, para tanto, afirma que a finalidade da inclusão do responsável é de garantia do débito, seu dever jurídico perante o Estado é de prestação fiduciária e não de prestação tributária. Sobre o *substituto legal tributário*, ao fixar que não é juridicamente possível a distinção

---

[56] COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** 3ª ed. (Coordenada por Carlos Valder do Nascimento). Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 293.
[57] CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit*., p. 230.
[58] BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit*., p. 587-594.

entre débito e responsabilidade, o renomado autor afirma que este sempre será devedor do débito próprio, afirma ainda que este sofre a incidência jurídica, mas não a econômica do fato gerador, uma vez que nos países onde vige o princípio da capacidade contributiva a repercussão jurídica do tributo recaíra sobre o contribuinte de fato.

Embora seja latente que o contribuinte não compõe o vínculo obrigacional, sua existência e características não podem ser desconsideradas pelo direito. É certo que o regime aplicável à substituição é o do substituído, uma vez que, em diversos momentos, a lei condicionará a obrigação tributária e sua quantificação às qualidades pessoais do contribuinte. Ademais, se o substituído inexistisse não haveria *fato jurídico tributário*, pressuposto para a exigência do adimplemento da obrigação por parte do substituto.

Desta feita, a tributação ocorre com base na lei, que deve traçar, de modo preciso, as características do substituído enquanto *contribuinte de fato.* Por esta razão, a definição de um terceiro como sujeito passivo da obrigação tributária não retira a importância de identificar-se o contribuinte. Tal ponto é reconhecido por Paulo de Barros Carvalho[59], quando, acerca da substituição, afirma:

> É preciso dizer que não se perde de vista o substituído. Ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária. Esta aí a origem do princípio segundo o qual o regime jurídico da substituição é o do substituído, não o do substituto. Se aquele primeiro for imune ou estiver protegido por isenção, este último exercitará os efeitos correspondentes. Ao ensejo do lançamento, a lei aplicável deve ser a vigente no instante em que ocorreu a operação praticada pelo substituído, desprezando-se a do substituto.

Do trecho acima exposto, ainda depreende-se que a lei aplicável deverá ser a da data da ocorrência do fato praticado pelo substituído, tempo da realização o fato tributário, e não a da data do fato que gerou a substituição.

O "destinatário legal tributário" paga dívida tributária própria por fato gerador alheio, sendo assegurada ao mesmo a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputa diretamente.

---

[59]CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 577.

Assim, o *vinculum juris* obrigacional permite que o substituto tenha condições de se precaver, perante o contribuinte, de modo a não ser afetado pela tributação.

Desta feita, ao substituto devem ser garantidos meios ágeis e efetivos para exercer, junto ao substituído, o direito de reembolso do tributo ou mesmo sua retenção na fonte. Do contrário, o substituído estará pagando tributo a título alheio, o que contraria as diretrizes maiores do sistema constitucional tributário brasileiro - este fator extrajurídico acabou por ser juridicizado pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Com efeito, a substituição tributária, como forma de arrecadação de imposto, visa facilitar ou, até mesmo, viabilizar a atividade de arrecadação e fiscalização por parte do Estado, mesmo que por mera conveniência administrativa. Para tanto, a lei de forma expressa elenca o *sujeito passivo possível* de cada tributo. Como bem aponta Luís Queiroz[60]:

> O instituto da *substituição* tributária tem por fundamento o atendimento do interesse da chamada "Administração Tributária". (...) Daí surge o regime jurídico da *substituição* tributária que se justifica, basicamente, por três importantes motivos: a) pela dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados; b) pela necessidade de evitar, mediante concentração da fiscalização, a evasão fiscal ilícita; e c) como medida indicada para agilizar a arrecadação e, consequentemente, acelerar a disponibilidade de recursos.

ESPÉCIES DE SUSBTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Ressalvou o texto constitucional originário que cabe à Lei Complementar dispor acerca da substituição tributária - artigo 155, §2º, inciso XII, alínea b, da Constituição Federal. Destarte, foi autorizado a Lei Complementar selecionar sujeito passivo diverso daquele que efetivamente praticou o fato jurídico tributário, ora *prorrogando* ao sujeito que encerra cadeia comercial (no caso da substituição para trás), ora *antecipando* fatos jurídicos tributários que, a partir daí, presumem-se, ocorridos.

---

[60] QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Op. cit.*, p. 199.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS

A *substituição tributária para trás* consiste na responsabilidade do substituto, contribuinte de direito, pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias relativas a operações ou prestações jurídicas anteriormente praticadas. A sujeição passiva surge com a concretização do *fato jurídico tributável*, vez que o tributo já é devido, bastando sua liquidação.

Nesta espécie de substituição a obrigação de pagar tributo é adiada para momento posterior à operação tributada, prorrogando o nascimento da obrigação ao sujeito que encerra a cadeia comercial. Aproxima-se da figura do diferimento, que implica o adiantamento do recolhimento do tributo, contudo, não deve ser confundida com a mera postergação do prazo de pagamento.

No Brasil a matéria foi regulada pelo art. 6º, §3º, do Decreto-Lei 406 de 1968, sendo hoje disciplinada pelo artigo 6º, §1º da Lei Complementar 87 de 1996. Em princípio, este artifício não desperta muita controvérsia, vez que se ajusta aos ditames constitucionais. Observa Paulo de Barros Carvalho[61], no caso da substituição tributária *para trás,* ocorre "o evento tributado em todos os seus contornos jurídicos. (...) Observe-se que, recolhendo o sujeito passivo dentro da geografia do acontecimento, nesta hipótese há perfeita consonância com as diretrizes constitucionais".

Outrossim, leciona Roque Antônio Carrazza[62]:

> Na chamada substituição tributária 'para trás', a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, na 'próxima' operação jurídica (em nome do substituído). Destarte, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto).

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE"

[61]CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 232.
[62]CARRAZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 328.

No que diz respeito à *substituição tributária para frente,* por força da causalidade normativa que deveria implicar o substituído, responsabiliza-se o substituto em razão do denominado *fato gerador presumido*, vez que a norma jurídica tributária descreve um fato que indique situação de provável ocorrência e a este são imputadas consequências jurídicas próprias do *fato gerador tributário.* Nesta vertente, terceira pessoa integra a relação jurídica constituída em momento anterior à própria ocorrência do evento.

É precisa a lição de Ricardo lobo Torres[63], que define a sujeição passiva tributária antecipada, ou substituição tributária "para frente", como a hipótese de:

> (...) quando uma terceira pessoa, geralmente o industrial, se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante atacadista ou varejista, que revende a mercadoria por ele produzida. É o caso, por exemplo, da indústria do cigarro, que substitui o comerciante varejista na obrigação principal, recolhendo desde a saída da mercadoria do estabelecimento do industrial o imposto incidente na ulterior operação com o consumidor final.

A incidência do imposto na ulterior operação com o consumidor final implica na identificação do dever instrumental nascido perante o responsável, que, por sua vez, consiste em reter o valor correspondente ao tributo que restou presumido em momento anterior. Por esta razão, afirma-se que a materialidade da hipótese de incidência aponta a necessidade de indicação que a hipótese tributária provavelmente ocorrerá, vez que a concretização do *fato imponível*, fundamento imediato da tributação, é o meio direto para que o substituto tenha condições de ser ressarcido pelo contribuinte.

Desta feita, o nascimento da relação jurídica tributária não requer a ocorrência efetiva do fato típico, mas tão somente a expectativa ou a suposição baseada em indícios considerados aptos pela lei para comprovar a ocorrência futura do evento. A dúvida e a incerteza são latentes, vez que é esperado o recolhimento do tributo por parte do substituto antes mesmo do *fato jurídico tributário* ser imputado ao contribuinte.

O texto constitucional refere-se à condição de substituto como um *sujeito passivo de obrigação tributária*, inserindo a substituição nos moldes daquela. Demais disso, na substituição "para frente", há a necessidade de o legislador descrever de maneira precisa a hipótese para o seu surgimento, de forma que a obrigação tributária antecipada

---

[63] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 264.

seja formalizada. Sendo assim, a lei há de definir novo fato tributário, os critérios determinantes do *quantum debeatur* desta obrigação e o sujeito responsável pelo seu adimplemento.

Em detrimento do acima exposto, a Emenda Constitucional 03/1993 introduziu a chamada "substituição tributária para frente" sem alterar a hipótese de incidência tributária, de forma que a aplicação do direito esta condicionada a *presunções e ficções* acerca do fato gerador da obrigação.

Ao surgir em face à necessidade arrecadatória, à necessidade de manter a ordem ou mesmo de evitar a sonegação, não foram revogas as limitações ao poder de tributar insertas na carta Republicana, de sorte que são válidas e operantes, quer o contribuinte esteja submetido nesta sistemática ou não. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho[64]:

> (...) ao mesmo tempo em que responde aos anseios de conforto e segurança das entidades tributantes, provoca sérias dúvidas no que concerte aos limites jurídicos de sua abrangência e à extensão de sua aplicabilidade. Afinal de contas, o impacto da repercussão fiscal mexe com valores fundamentais da pessoa humana – propriedade e liberdade -, de tal sorte que não se pode admitir transponha o legislador certos limites, representados por princípios lógico-jurídicos e também jurídico-positivos.

Não obstante tenha embasamento constitucional, são diversas as críticas acerca do instituto. No tocante ao ICMS, a origem da sujeição passiva por substituição se confunde com a própria história desse imposto, pois nos parece ter sido originada do arquétipo delineado para superar a complexidade de sua arrecadação e fiscalização. Por estas razões, um atento estudo sobre os fundamentos do regime da responsabilidade tributária "para frente" e sobre seus desdobramentos no campo do ICMS foi tecido no capítulo seguinte do presente trabalho, onde serão minuciosamente analisadas as numerosas controvérsias acerca tema.

---

[64]CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 232.

FUNDAMENTOS LEGAIS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA SOBRE O ICMS

ORIGEM DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO

Por meio da Emenda nº 18/65 à Constituição de 46 foi intentada a racionalização do sistema tributário com a criação do ICM, primeiro imposto plurifásico não cumulativo em nível estadual que se tem notícia. Desde então o referido ICM, hoje ICMS, demonstra ser um imposto problemático, tomado por instrumentos que o descaracterizaram.

O ICM, por sua própria natureza, um imposto global sobre circulação de mercadorias e serviços, difunde os seus efeitos pelo território do país como um todo e, por tal razão, é defeso seu perfil "nacional uniforme". Contudo, a dificuldade de desenvolvimento das diversas regiões do país rompeu a neutralidade própria deste imposto, de tal maneira que não conseguiram ser afastadas veleidades extrafiscais e o ICM tornou-se um hábil instrumento de política econômica.

Ademais, no momento de adoção do ICM não havia uma fiscalização devidamente aparelhada, em nível estadual, para fazer face as exigência de cobrança e arrecadação desse imposto, que incide em diversas faces da cadeia produtiva com abatimento de créditos e débitos até a venda ao consumidor final. Por conseguinte, desde a adoção do ICM, a sonegação e a fraude cresceram de maneira assustadora, justamente em razão da ausência de aparato adequado que possibilitasse a fiscalização.

O Código Tributário Nacional previu a substituição tributária, de forma genérica, no artigo 128, *verbis*:

> "Art. 128. Sem prejuízo do disposto nesse Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

Foi na década de 1980, por meio da Lei Complementar 44, de 7 de dezembro de 1983, que a substituição tributária "para frente" no ICM foi inserida no corpo normativo brasileiro, ao ser acrescentado o §3º no artigo 6º do Decreto-Lei 406, de 31.12.1968, autorizando a lei estadual a atribuir a condição de responsável: (a) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista; e (b) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista. Nota-se a ausência de característica essencial da substituição, ou seja, vínculo entre substituto e o fato gerador, como previsto no supramencionado artigo 128[65]. A referida LC 44/83 ainda acrescentou os §§9º e 10 ao artigo 2º do Decreto-Lei 406/68, dispondo sobre a base de cálculo do ICM nos casos de substituição tributária "para frente".

Finalmente, com a entrada em vigor da Constituição de 1988 emergiu o novo Sistema Tributário Nacional, que implementou o ICMS e estabeleceu no seu artigo 155, §2º, XII, "b", que cabe à lei complementar "dispor sobre substituição tributária". Assim, ainda que os supracitados dispositivos da Lei Complementar 44/1983 fossem considerados constitucionais, estes não foram recepcionados pela nova ordem constitucional, de modo que perderam sua eficácia.

Tendo em vista as dificuldades de harmonização entre a almejada *substituição para frente* e os preceitos ventilados pelo poder constituinte originário, o apresentado fenômeno foi "constitucionalizado" por meio da Emenda Constitucional nº 3, de 13 de março de 1993, através da inserção do dispositivo transcrito no §7º do artigo 150, da Constituição Federal de 1988.

A introdução desta espécie de enlace tributário no corpo constitucional brasileiro foi realizada através da previsão de novas *hipóteses de incidência* vinculadas às materialidades já previstas na Constituição, de tal forma que foi outorgado ao legislador ordinário à possibilidade de instituir o ICMS "monofásico" em setores que a cobrança "plurifásica" apresenta dificuldades. O exarado §7º dispôs que:

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

---

[65] Nesse sentido: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 264.

Aparentemente, portanto, a Emenda Constitucional 3/93 contornou os obstáculos jurídicos sobre a criação de tributo sobre *fato presumido*, desde que garanta ao contribuinte a devolução preferencial do débito tributário na hipótese de, ao final, incorrer o *fato imponível.*

Neste contexto, a determinação do pagamento antecipado que antecede a própria ocorrência do *fato jurídico tributário* alcançou o ICMS apenas com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. No entanto, conforme já mencionado no primeiro capítulo deste trabalho, a ausência de Lei Completar implicou na disposição de regras de caráter provisório necessárias para a instituição desse imposto, com amparo no artigo 34, §8º, do ADCT - Foi celebrado o Convênio ICMS nº 66/1998, no ponto em que instituiu a sistemática de substituição tributária (artigos 17 e 25, inciso II) e, bem assim, o Convênio ICMS nº 107/1989, que o regulamentou.

Ora, a simples leitura do mencionado artigo 34 demonstra que sua permissividade não atinge a regulamentação da cobrança antecipada do ICMS, vez que a figura do *substituto tributário* não é necessária à instituição do referido imposto. Por conseguinte, os convênios supracitados, nas partes em que cuidaram de *substituição tributária para frente,* sempre foram manifestamente inconstitucionais. Bem registrou, no Superior Tribunal de Justiça, o eminente Ministro Cesar Rocha, no REesp 50884-SP:

> (...) esse instituto não é necessário à instituição do ICMS de forma que pudesse ser enquadrado no §8º do art. 34 do ADCT. Assim, nos termos do art. 155, XII, b, a disciplina do instituto em comento deve ter base em lei complementar, cuja ausência, como visto, não se enquadra na autorização prevista no art. 34, §8º, da ADCT, não podendo pois ter suporte em Convênio celebrado pelos Estados-membros.

Mesmo que admitida a necessidade prima do *substituto tributário*, ainda assim, a competência normativa do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para normas gerais em relação ao ICMS foi prevista de forma transitória pela Constituição Federal. Por conseguinte, a normatização estatuída nos dispositivos dos convênios ICMS nº 66/1988 e nº 107/1989 perdeu a eficácia em virtude da edição da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre normas gerais em relação ao ICMS. Extinguiu-se nesse momento

qualquer competência dos estados para, por meio do CONFAZ, estabelecerem normas gerais de ICMS, tal como procederam por meio do convenio ICMS nº 13/1997.

A par do vício formal contido nos convênios, cumpre a nós elucidar que os dispositivos instituídos por meio da Lei Complementar 87/96, ao regulamentar minuciosamente a substituição tributária progressiva, o fizeram de modo inadequado não dispondo de predicados de constitucionalidade.

A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 87/96

A Lei Complementar 87/96, em atendimento ao disposto nos artigos 155, §2º, XII, b e 146, III, a, da Constituição Federal, pretendeu disciplinar a substituição tributária "para frente" em seus artigos 6º, 7º, 8º, 9º e 10, contudo, o fez que maneira inadequada ao delegar diversos pontos indispensáveis para a uniformização do regime à lei ordinária de cada unidade federativa.

Ora, o Texto Magno é preciso ao afirmar que a cabe à Lei Complementar dispor sobre substituição tributária, sendo que é próprio das competências concedidas pela Constituição Federal a indelegabilidade. Uma vez que a competência é atribuída de forma privativa à Lei Complementar, esta não poderia ser transferida, seja no todo ou em parte, aos demais entes políticos da federação. Neste ponto, os dispositivos da LC 87/96 demandam a regulamentação por lei ordinária dos estados e do distrito federal, tanto para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, bem como para a constituição das diversas regras-matrizes de incidência referentes à cobrança do tributo por substituição.

A regulamentação do instituto por cada ente tributante resultou na publicação de decretos, portarias, convênios, instruções, etc., que contribuíram ainda mais na introdução de importantes alterações nas características econômicas do tributo e para o surgimento de substituições tributárias incompatíveis, de forma que não há que se falar em harmonização com o texto magno. Além da explicita agressão ao princípio da legalidade,

desnaturou-se o perfil constitucional do ICMS que, *prima facie*, deveria abrigar características uniformes em todas as unidades federativas.

Roque Antônio Carraza[66] retrata o enfraquecimento da federação brasileira em face aos mecanismos positivados por meio da LC 87/96:

> Os apontados arts. 5º e 6º 'permitem' que cada Estado e o Distrito Federal venham a disciplinar o assunto, como melhor lhes convier, ensejando, destarte, o surgimento de substituições tributárias de ICMS anômalas e inconciliáveis, capazes de criar verdadeiras 'guerras fiscais' e de limitar, ao arrepio do art. 150, V, da Constituição, o tráfego de bens pelo território nacional.

Ora, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços configura a principal fonte de receita dos estados e do distrito federal, sendo aquele de maior base de arrecadação no Brasil. Ao contrariar a tendência internacional de um único IVA (Imposto sobre o Valor Adicionado) de competência do governo central, a reforma tributária, com vistas ao equilibro orçamentário, adotou o ICMS de competência estadual e distrital e o IPI de competência federal.

Importa mencionar que a delegação da competência no ato de instituição do referido imposto visou à manutenção da autonomia dos entes políticos estaduais e distrital, no entanto, em sentido reverso, observa-se a criação de um federalismo competitivo, predatório, não cooperativo no âmbito das relações intergovernamentais. Como características distintivas do ICMS, esse é um misto seguindo o princípio de origem e destino e pertencendo simultaneamente ao estado do vendedor e do comprador, a grande margem para mudança de alíquota dentro do território da unidade federada não coaduna com o perfil histórico intrínseco ao imposto, além de ser conferido aos estados margem para concessão de incentivos fiscais à revelia da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Neste viés fica claro que a flexibilidade para fundar o regime de substituição tributária, aliado a ausência de previsão na LC 87/96 para coibir a guerra fiscal entre os diversos entes tributantes, resultou no caos. Há consenso que Guerra **Fiscal** diz respeito à

---

[66] CARRAZA, Roque Antônio. *Op. cit*., p. 335.

disputa entre Unidades Federadas para atrair, a seu território, investimentos e receita tributária - Ricardo Varsano[67] elucida o fenômeno da seguinte maneira:

> A guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha — quando de fato, existe algum ganho — impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Também a Federação — cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétrea que impede sua abolição — perde.

O ICMS é hoje um imposto sobre o consumo, mas, na ótica estatal, é um todo híbrido, vez que parcela deste incide sobre a produção e parte sobre seu consumo. Na presente conjuntura econômica a mobilidade dos fatores de produção e especialmente do capital é sabida, sendo muito mais acentuada do que a dos consumidores. Sendo assim, a redução da parcela do todo não cumulativo que incide sobre a produção demonstra ser uma arma eficaz na atração de empreendimentos, além das diferenças entre as alíquotas interestadual e interna estimular o mau contribuinte a simular operações, dando início a uma cadeia de evasão.

A INCONSTITUCIONALIDADE DO §7º, DO ARTIGO 150, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Em detrimento das inúmeras falhas observadas na regulamentação da substituição tributária "para frente", seja no seu aspecto formal, seja no seu aspecto material, sabe-se que o suporte constitucional para essa técnica de arrecadação foi inaugurado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, que, em seu artigo 1º, introduziu o §7º, ao artigo 150, da Lei Maior, autorizando a responsabilização de um sujeito passivo de obrigação tributária pelo pagamento do imposto relativo a etapas futuras da circulação de mercadorias.

---

[67] VARSANO, Ricardo. **A Guerra fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde.** Brasília: IPEA, 1997, p. 4.

Ao ser firmada a presunção de acontecimento futuro como elemento bastante para estabelecer um dever previsto no consequente de uma norma jurídica, inúmeras críticas foram consolidadas acerca da inadequada maneira com que o disciplina da substituição tributária foi inserida na sistemática brasileira. Misabel Derzi[68], ao atualizar *Direito Tributário Brasileiro,* de Aliomar Baleeiro, introduzir a seguinte nota a respeito de tema:

> Exceção deve ser feita em relação à chamada substituição tributária para "frente", em que o fato gerador (a operação de circulação ou prestação de serviço) ainda não ocorreu e é apenas presumido. E, quando se presume o fato gerador, na verdade, se presumem a base de cálculo, o substituído-contribuinte e o substituto responsável, ou seja, a relação jurídica é totalmente presumida. A antecipação legal da ocorrência desencadeia, portanto, uma série de presunções conexas, que podem levar ao arbítrio e à ofensa de relevantes princípios constitucionais.

Ora, o princípio da segurança jurídica não autoriza que mero indício configure a ocorrência fática do evento típico descrito no fato jurídico. Neste plano, os direitos e obrigações surgem apenas em virtude do reconhecimento jurídico da ocorrência de fatos no mundo real, sendo insuficiente a provável ocorrência futura. Importante lição de Roque Antônio Carrazza[69] assinalou que dita Emenda Constitucional acabou por afrontar, diretamente, a segurança jurídica "em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do 'fato imponível'". Este honrável autor ainda postulou com veemência que estamos em face de uma Emenda Constitucional inconstitucional, justamente por discrepar de cláusulas pétreas.

Roque Antônio Carraza[70] observa que não estamos diante daquilo que Otto Bachof, em conferência realizada no ano de 1951, chamou de "inconstitucionalidade de norma constitucional", uma vez que o presente caso não alude a normas constitucionais ordinárias, mas sim a inconstitucionalidade de uma Emenda Constitucional. Neste contexto, o fato do Congresso Nacional não ter sido investido do chamado poder constituinte originário implica em limitações expressas e implícitas à sua competência,

---

[68] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* 11ª ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 450.
[69] CARRAZA, Roque Antônio. *Op. cit*., p. 331.
[70] CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 472.

inclusive no dever deste órgão de emendar a constituição sem que as cláusulas pétreas sejam abolidas.

Celso Antônio Bandeira de Mello[71] esclarece:

> (...) uma Emenda Constitucional modifica, mas não rompe com a Constituição anterior, não perime a Lei Magna antecedente. Precisamente o inverso: continua com a anterior Constituição, *encontra nela seu fundamento de validade, a ela se reporta e nele se integra, não afetando a persistência da ordem jurídica de que faz parte*. Destarte, reponta um laço incindível com entre a Emenda e a Constituição emendada, do que resulta uma solidariedade jurídica entre os termos antigos e os novos *de um só e mesmo* Documento Fundamental.

O raciocínio acima proposto é concluído ao ser dito que é induvidoso que Emendas Constitucionais aportam modificações ao quadro constitucional, desde que editadas nos limites que lhes são cabíveis, o que não implica na assertiva que Emendas Constitucionais devam acolher o que antes era tido como inconstitucional[72].

Neste diapasão, não há conflito com o entendimento de que a norma constitucional goza de presunção de constitucionalidade, vez que a disposição inserida do §7º do artigo 150 da Carta suprema é obra do constituinte derivado e, por conseguinte, a suspeita de ilegitimidade constitucional, tal como nas normas ordinárias do nosso ordenamento jurídico, é viável.

Implicar ônus para terceiros com o intuito de aliviar o trabalho do Fisco e com fundamentos embasados na repercussão econômica do tributo, apesar de encontrarem imbricação no texto fundamental, afastam o primado das *limitações constitucionais ao poder de tributar*.

É notório que não há um conceito jurídico fechado que torne a substituição tributária infensa às definições e escolhas do constituinte, no entanto, não deve ser inobservado que o enlace tributário ora estudado, além de violar o princípio da segurança jurídica em sua dupla manifestação, fere de igual maneira os princípios da segurança

---

[71] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Leis originalmente inconstitucionais compatíveis com Emenda Constitucional superveniente;** *in* TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária.** Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 45.

[72] *Ibidem*, p. 57.

jurídica, legalidade, tipicidade tributária e capacidade contributiva, que serão devidamente avaliados em momento oportuno.

A este respeito, adverte Paulo de Barros Carvalho[73]:

> (...) introduzida no altiplano constitucional, teria o condão de encerrar o debate dogmático, imprimindo rumos seguros à disciplina das condutas intersubjetivas, no setor tributário? Estimo que não. A partir da Emenda n.º 3/93 ficaram bem caracterizadas duas orientações normativas contrapostas, ambas girando em torno do secular princípio da irretroatividade das leis. Havendo oposição formal entre dois enunciados do mesmo nível, e não podendo aplica-los concomitantemente, o interprete deverá optar por um, em detrimento de outro. Trata-se, por certo, de decisão de fundo ideológico, mas toda interpretação pressupõe um ato de conhecimento e outro de decisão política, como bem advertira Kelsen. Na verdade, parece-me extremamente difícil abrir mão de valores que as civilizações modernas conquistaram com muita luta e de modo paulatino, no sentido de acolher uma diretriz fundada unicamente em critérios de comodidade administrativa, para realizar melhores padrões de conforto na arrecadação dos tributos. Interessa a todos, não há dúvida, o bom êxito da gestão tributária concretizada pelos órgãos da Administração Pública. Ao mesmo tempo ninguém desconhece a constante preocupação dos funcionários especializados, na busca de providências racionalizadoras, que diminuam o risco e aumentem o rendimento dos procedimentos de cobrança. Todavia, aquilo que choca o sentimento jurídico do cidadão é que isso se faça à custa de valores tão caros e obtidos com tanto sacrifício.

As ressalvas quanto à assertiva que concedeu predicados de constitucionalidade à presunção do *fato gerador* são incontáveis. Considerando a relação fundamental entre o exercício do poder tributário e os limites constitucionalmente estabelecidos, afirma-se que os moldes constitucionais não tem sido suficientes para evitar abusos e desvios de poder. Neste ponto, tencionamos destacar o incremento da utilização da *presunção* entre as técnicas adotas pelo poder tributário.

FATO GERADOR, PRESUNÇÕES E FICÇÕES

As presunções legais ou de direito podem ser divididas em relativas (*juris tantum*) e *absolutas (juris et de jure*), conforme admitam ou não prova em contrário. Ao extrair de um fato conhecido prováveis consequências, que se reputam verdadeiras em razão da probabilidade que o sejam, afirma-se que é concedida maior segurança às

[73] CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit*., p. 234.

relações intersubjetivas. A probabilidade existente na presunção é tomada como certeza, dispensando, assim, a prova da existência de um fato e difícil comprovação.

A presunção presta-se a induzir convicção e, com ela, aceita-se a veracidade ou verossimilhança do chamado fato suposto para fins de incidência jurídica. Há de frisar, conforme exposto por Florence Haret[74], que a postura mais frequente evocada é o sentido estático da presunção, isto é, o de produto normativo. Nesta acepção, o mencionado autor cita José Eduardo Soares de Melo[75] que, por sua vez, define presunção como "resultado do processo lógico, mediante o qual, do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável".

Corrobora com o acima exposto, Geraldo Ataliba[76] ao admitir a presunção como *meio de prova*: "a presunção é um meio especial de prova, consistente em um raciocínio que, do exame de um fato conhecido, conclui pela existência de um fato ignorado". Assim, o processo presuntivo acaba por inferir na convicção quanto à existência de um fato desconhecido, a partir do reconhecimento da ocorrência de outro do qual geralmente depende.

Outro sentido não admite a presunção como probante do *fato imponível* pelo seu caráter de suposição, tal como é apresentado por Roque Antonio Carraza[77]: "presunção é a suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e provável de outro conhecido. Nisto difere da prova, já que, ao contrário desta, não produz certeza, mas simples probabilidade". Como suposição, a hipótese descrita sem a sua efetiva verificação não reveste poder comprobatório.

Observadas as acepções acima demonstradas, renomados autores, tal como Geraldo Ataliba[78], afirmam que, no domínio tributário, o sistema constitucional não admite presunções:

---

[74] HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário.** São Paulo: Noesses, 2010, p. 74.
[75] MELO, Jose Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1995, p. 99; *in* HARET, Florence. Op. cit., p. 74.
[76] ATALIBA, Geraldo. **Lançamento – procedimento regrado. Estudos e parecer de direito tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, v. 2, p. 339; *in* HARET, Florence. *Op. cit.*, p. 73.
[77] CARRAZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 483.
[78] ATALIBA, Geraldo. **Fato futuro e tributação, art. 150, §7º, Constituição federal 1988, Redação da Emenda Constitucional 3/1993.** Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito – PUC-SP. São Paulo: Max Limonad, v. 1, 1995, p. 41.

> Ora, se, de modo geral, as leis civis, comerciais, administrativas podem prudentemente estabelecer presunções e ficções, a Constituição veda que isso seja feito em matéria penal e tributária (*nullum crimen, nullum tributo sine lege*). Isto integra o artigo 5º e esta protegido pele §4º do artigo 60.

A despeito da frequência com que vem sendo assumida a presunção como método normativo no domínio do direito, não há contradição em negarmos sua admissibilidade no campo do fato gerador dos tributos. Maria Rita Ferragut[79] diferencia com propriedade a utilização das presunções com finalidade de constituírem meio de prova de fato pretérito - ocorrido em tempo e espaço determinados, não passível de ser comprovado se forma direta – daquelas tidas como certeza de fato futuro. Na primeira hipótese é admitido o uso de presunções para a instituição de obrigação tributária. Não são, por outro lado, meio de prova de "fato futuro", seja por falta do objeto sobre o qual a prova deve recair, seja porque a segurança jurídica, a capacidade contributiva, tais como tantos outros mandamentos constitucionais não teriam como ser atendidos.

No que diz respeito à ficção jurídica, esta surge muitas vezes em conjunto com a presunção e nem sempre é claro dizer quando se esta no campo de uma ou de outra. A diferença é tênue, mas relevante para fins jurídicos, vez que o regime normativo que rege cada uma delas é diverso.

A ficção é uma técnica de utilização privativa pelo legislador, por meio da qual a lei atribui a certo fato características que não são reais. Com palavras, criam-se outras realidades mediante a linguagem, há uma desnaturação do real. Por esta razão, generalizou-se a afirmativa de ser a ficção uma verdade apenas legal, sem correspondência com o social, mas que nele incide.

No campo do direito tributário, diversos autores buscaram definir a chamada *ficção jurídica.* Cristiano Carvalho[80] envereda sua definição do campo da teoria dos atos de fala, dizendo:

> (...) a ficção jurídica é uma ato de fala, que propositalmente não vincula algum aspecto da regra à realidade jurídica, à realidade institucional ou à realidade objetiva, de modo a assim poder gerar efeitos que não seriam possíveis de outra

---

[79] FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário.** 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 219.

[80] CARVALHO, Cristiano Rosa. **Ficções jurídicas no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2008, p. 222-223.

> forma. A ficção jurídica é, portanto, uma desvinculação normativa entre o Real e o Direito.

Importa aqui tencionar que a ficção jurídica não se confunde com a presunção absoluta, embora, dela se aproxime. Na ficção, não há duvida sobre o fato real, mas a lei, conscientemente, nega a realidade fática e constrói uma realidade jurídica diversa daquela.

É certo que o direito, por abstração, seleciona determinados comportamentos como integrantes de um tipo legal, que, quando realizados, fazem nascer uma relação jurídica. No entanto, não há que se admitir que o mesmo corpo normativo, através de uma segunda abstração, considere concretizada a relação jurídica, seja por meio de presunção ou ficção da realização dos referidos comportamentos indicados no *fato imponível*. Esta dupla abstração torna o direito absoluto e desmaterializa a realidade que ele mesmo criou.

Ora, o dever de pagar, nos termo do artigo 150, § 7º, da Constituição, está inexoravelmente vinculado à ocorrência futura do fato gerador, o que consegue ser observado na previsão de "imediata e preferencial" restituição caso não ocorra o fato gerador. Se ficção jurídica fosse, não estaríamos diante de uma antecipação de pagamento, mas do cumprimento de uma obrigação por fato gerador já ocorrido, por força de uma ficção.

O fato indiciário em comento envolve um enunciado prescritivo que veicula fato gerador presumido, assim a tipificação legal é o resultado de um processo presuntivo que atua sobre o fato jurídico constitucionalmente previsto, o que implica na desconstrução do "estatuto do contribuinte", matéria insuscetível de alteração por emenda constitucional. Maria Rita Ferragut[81] arremata o raciocínio proposto com clareza:

> (...) considerando que o fato gerador presumido exige o pagamento de tributo com base em mero indício de ocorrência futura do fato típico, o enunciado que o prevê, independente do parágrafo 7º acima referido, é incompatível com os princípios da segurança jurídica, da legalidade, da tipicidade e da capacidade contributiva, constitutivos dos direitos e garantias individuais dos contribuintes. É incompatível, também, com o artigo 113, parágrafo 1º, do CTN, que prescreve que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato jurídico, não obstante a questão se concentre na constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3/93, já que, sendo a mesma considerada de acordo com a Constituição, referido parágrafo não mais terá fundamento de validade.

[81] FERRAGUT, Maria Rita. *Op. cit.*, p. 218/219.

Assim, inevitável afastarmos o emprego do fato gerador presumido como concepção capaz de se portar no antecedente de uma norma jurídica impositiva e, destarte, gerar os efeitos previstos no consequente da norma, concretizando-se a relação jurídica tributária. A utilização das ficções e presunções no universo jurídico não deve estar, expressa ou implicitamente, em desacordo com a verdade legal anunciada por norma superior, neste diapasão, é valioso resguardar a observância dos mandamentos constitucionais.

CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

A ponderação acerca dos valores da *certeza do direito aplicável* e da *segurança jurídica*, em face da *conveniência na arrecadação*, leva-nos a questionar se a abstração do fato jurídico tributário encontraria respaldo constitucional suficiente para habilitar o estado na cobrança de tributos. Ora, aliado ao fundante princípio da segurança jurídica, encontramos o princípio da tipicidade fechada conferido aos tributos.

Em regra, o tributo é validamente exigido quando um fato ajusta-se de forma rigorosa a hipótese de incidência tributária. A ausência da efetiva verificação dos fatos abstratamente descritos na hipótese de incidência implica na afirmação de que aos entes federados seria permitida a cobrança da potencialidade da riqueza, de tal modo que é concretizado um atentado a lógica temporal dos acontecimentos.

Posto que o pagamento antecipado pressupõe a existência de obrigação jurídica cronologicamente anterior, a não ocorrência no mundo físico do acontecimento previsto na hipótese de incidência contraria frontalmente a tipicidade tributária. Não há como se admitir que um fator indiciário caracterize a materialidade constitucionalmente prevista, muito menos que regras infraconstitucionais possam alterar o arquétipo constitucional dos tributos. Nos dizeres de Roque Antônio Carraza[82]:

> O **princípio da tipicidade** impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei

[82] CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit*., p. 443-444.

> vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade da lei. Se não se realiza o *fato imponível tributário* (fato gerador *in concreto*), isto é, se não se cumprem integralmente os elementos do *suposto de fato legal* (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos.

O principio da legalidade instituto pela tipicidade fechada contradiz com a previsão do artigo 8º, da Lei Complementar nº 87/96. Este dispositivo, ao cuidar da base de cálculo do ICMS, estipula que, em regra, a base de cálculo é o valor da operação da circulação de mercadoria ou o preço do serviço nos casos de prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Pois bem, antecipando a ocorrência do fato jurídico tributário, remanescem, ainda, questões referentes ao critério quantitativo desta regra-matriz de incidência adaptada.

Ao presumir que serão realizadas operações referentes à circulação de mercadoria, não é possível conjugar o valor real da operação que ensejou circulação de mercadoria com a alíquota aplicável ao tributo, atendo-se ao fato de que, por óbvio, a operação ainda não ocorreu. Tendo em vista que a base de cálculo deve ser uma medida da materialidade da hipótese de incidência, a falta de valores efetivos acaba por desfigurá-la.

Mesmo na hipótese de admissão da presunção como técnica de apuração do tributo, determinar o *quantum* a ser pago não é uma tarefa fácil. A figura do "crédito presumido" na sistemática da não cumulatividade envolve técnica de apuração que, por métodos aproximados dos preços usualmente praticados no mercado e levando-se em conta outros signos indicativos de riqueza, determinam o valor devido ao fisco.

Entretanto, não houve dificuldades para as Fazendas estaduais e distrital acolherem o uso da *pauta fiscal*, que serviria de norte para determinar o *quantum debeteur* da obrigação tributária. Vale frisar que ainda na década de 1960, logo após a criação do ICM, diversos estados passaram a editar pautas fiscais fixando arbitrariamente o valor de venda dos produtos para fins de cálculo do novo imposto, até então o ICM.

Ocorre que, nos termos do artigo 148 do Código Tributário Nacional, o arbitramento por parte do fisco é medida excepcionalíssima, podendo ser adotada apenas

de forma casuística e mediante processo regular, quando existentes os pressupostos para tanto, quais sejam, dolo manifesto do contribuinte ou fraude nos seus livros fiscais. Desde que o contribuinte mantenha escrita regular e sua contabilidade em dia, se o tributo incide sobre o valor da operação, o valor da operação é o constante das suas pautas fiscais. Dai deflui que em favor do contribuinte milita presunção de sinceridade. Em similar sentido, o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, em seu artigo 2º, incisos I e II, dispôs que a adoção do preço de mercado dos bens somente é permitida na falta do valor real da operação.

O entendimento sobre vedação do uso da pauta fiscal é integro até o presente momento. A Súmula 431 do Superior Tribunal de Justiça (DJe 13/05/2010) discorre: é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal. Leia-se submetido a um arbitramento unilateral, dispa da realidade, feito pelo estado membro em prol dos seus interesses arrecadatórios.

Neste contexto, a Lei Complementar 44/1983 acrescentou ao artigo 3º do Decreto-Lei nº 406/1968 o parágrafo 7º, com a seguinte redação:

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

É sabido que a LC 44/83 não mais vigora, prevalecendo no presente momento as disposições contidas no artigo 8º, da LC 87/96, que estabelece, *ipsis litteris*:

> 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.
>
> (...) § 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.
>
> § 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.
>
> § 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.
>
> (...) § 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Ora, seja a suposição expressa da base de cálculo aplicada, seja a inclusão da margem de lucro, ou margem de valor agregado, na base de cálculo do ICMS, ambas retratam a falta de valores efetivos na composição da base de cálculo do tributo, de forma que não deveriam constar na operação. Ademais, o supracitado artigo ainda determina que deverá ser levado em conta o preço máximo ou único de venda somado a outros valores (fretes, carretos, seguros, impostos e outros encargos transferíveis ao varegista), que nada têm relacionado com a operação mercantil propriamente dita.

Neste ponto, sabe-se que a base de cálculo do ICMS deve incidir estritamente sobre o valor da operação da mercantil. Alcides Jorge Costa[83] foi incisivo ao proferir que: "A margem de lucro do comerciante varejista é totalmente estranha à operação que o produtor, industrial ou o comerciante atacadista realizam. Descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado está o tributo. Nessas condições, a Lei Complementar 44/83 é contrária ao texto constitucional".

Em se tratando de operação futura, em país que adota a economia de mercado, não há como ser fixada a margem de valor agregado pela simples razão de que, em quaisquer atividades econômicas, a margem de lucro pode variar para mais ou para menos

---

[83] COSTA, Alcides Jorge. **ICM – Substituição Tributária – Responsabilidade por Retenção e Recolhimento por Operações Ainda Não Realizadas.** Revista de Direito Tributário, n. 44, p. 44.

de acordo com fatores inerentes a atividade comercial. Observe-se que a opção pelo uso preponderante da margem de valor agregado não afasta todos os inconvenientes na constituição de uma base de cálculo que busque reproduzir os preços praticados no mercado.

A autoridade competente a que faz referência o supracitado §2º, do artigo 8º é o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, vinculado ao Ministério da Fazenda e, portanto, Federal – que atua no sentido de harmonizar a legislação entre os Estados e Distrito Federal, evitando discrepâncias na tributação, bem como, em tese, eventual guerra fiscal.

Assim, a partir dos dispositivos legais elencados, é possível que a Fazenda prefixe ou arbitre os valores que constituirão base de cálculo para apuração da obrigação tributária - estes termos que definem a atuação fazendária no enlace da substituição tributária progressiva são suficientes para demonstrar a incompatibilidade desse regime com a ordem constitucional.

Ora, a exação antes da ocorrência do *fato imponível*, além de comprometer de forma decisiva a segurança jurídica, viola a capacidade contributiva do contribuinte, visto que teve subtraído de seu patrimônio valor não relacionado a um fato signo presuntivo de riqueza. É o que retrata Marçal Justem Filho[84], citado por Roque Antônio Carrazza:

> Tudo isso se configura como uma enorme ficção normativa. Não há 'fato gerador', não há 'base de cálculo', não há 'riqueza'. Embora seja pacífica a inexistência de fato-signo presuntivo de riqueza, a lei tributária pretende falsificar sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de pagar o tributo. Não é facultado ao Estado criar, de modo arbitrário, uma base imponível para efeito tributário, distinta daquela realmente praticada.

Partindo-se da premissa que as pautas fiscais são consideradas ilegítimas, questiona-se de que maneira a base de cálculo presumida do ICMS pode ser válida, vez que já ocorre utilização pelos estados membros da prerrogativa de fixar a base de cálculo, ou margem de valor agregado, em patamares superiores aos efetivos.

Humberto Ávila[85], analisando o instituto, entende que:

> (...) se os preços efetivamente praticados forem, na média, bem abaixo do preço presumido, o problema passa ser a adequação da própria pauta de valores para aferir a base de cálculo presumida. A substituição estará, nesse caso, sendo inconstitucionalmente aplicada.

---

[84] JUSTEN FILHO, Marçal. **Princípios constitucionais Tributários.** Cadernos de Pesquisas Tributárias**,** n. 18, *In* CARRAZA, Roque Antônio. *Op. cit*., p. 343.
[85] ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 418.

Neste sentido, o que se tem propugnado é que, a partir do momento em que há uma constante e considerável diferença entre o preço efetivo de venda da mercadoria pelo contribuinte e a base de cálculo presumida, seja a presunção excessiva da margem de valor acrescido ou a própria fixação arbitraria e acima do razoável por parte do estado, o que se chama de base de cálculo presumida se transmuta em pauta fiscal e se torna ilegítimo. Contudo, não há, até o presente momento, uma manifestação cristalina das cortes superiores acerca dessa distinção entre base de cálculo presumida e pauta fiscal.

Observa-se na atuação perante os tribunais o entendimento exarado no seguinte Acórdão[86]:

> TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL – ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ELEIÇÃO
> DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - PAPEL RESERVADO À LEI LOCAL - BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA - UTILIZAÇÃO DE PUBLICAÇÃO RECONHECIDA E IDÔNEA - POSSIBILIDADE – PRECEDENTES
> 1. Compete à legislação local a indicação do terceiro partícipe da cadeia de circulação de mercadorias e produtos como substituto tributário, nos termos do art. 128 do CTN e do art. 6º da LC 87/96.
> *2. Distingue-se a pauta fiscal da fixação da base de cálculo (preço da operação ou prestação de serviço) por operação presumida. Aquela, repudiada pela jurisprudência desta Corte, impõe arbitrariamente o valor da base de cálculo do tributo em caráter geral; esta, utilizada no regime de substituição tributária progressiva, pressupõe procedimento administrativo legitimante, controle do contribuinte e adequação aos critérios instituídos na LC 87/96, art. 8º, II, "c" e § 2 e 3º.*
> 3. Esta Corte admite a utilização dos preços indicados na Revista ABC FARMA na composição da base de cálculo presumida do ICMS na circulação de medicamentos em regime de substituição tributária progressiva.
> 4. Recurso especial não provido.

Sobre as alegações de inconstitucionalidade da base de cálculo fixada por estimativa[87], o Superior Tribunal Federal a recusa, desde que o valor estimado possa ser confrontado com a base de cálculo real. Já no que diz respeito a fixação em pauta fiscal, o mesmo tribunal superiora recusa, sob o argumento de que o arbitramento não pode ser realizado por portaria de efeito normativo, mas apenas mediante processo regular[88].

Importante enaltecer que na substituição tributária progressiva é necessária a atribuição de uma base de cálculo capaz de integrar todas as fases de circulação da mercadoria, para tanto a legislação tratou de cobrar o ICMS sobre o preço final do

---

[86] STJ – Resp: 1192409 SE 2010/0082311-8, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 22/06/2010, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: 01/07/2010.
[87] Repres. 897-RJ, Ac. do pleno, de 27.11.75, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, RTJ 78/330; RE 71.239, Ac. da 2º T., de 22.2.74, Rel Min. Xavier de Albuquerque, RTJ 72/750.
[88] RE 72.400, Ac. da 1º T., de 29.10.71, Rel. Min. Barros Monteiro, RTJ 59/915; RE 77.544-SP, Ac. da 1º T., em 14.05.74, Rel Min. Aliomar Baleeiro, RTJ 73/209.

produto. Sabe-se que o preço final do produto engloba o valor agregado ao longo de toda a cadeia produtiva, porém, prever com exatidão este valor não constitui uma tarefa fácil. Assim, a adoção pela administração fazendária dessa técnica, conforme demonstrado, foi capaz de subverter a regra geral, configurando uma exceção absoluta à regra matriz de incidência constitucionalmente descrita.

É notória, portanto, a afronta, ainda que indireta, a princípios constitucionalmente estabelecidos. Além da violação ao princípio da legalidade em razão da burla à tipicidade tributária, parece-nos oportuno mencionar o princípio da não cumulatividade retratado do artigo 155, §2º da Carta Constitucional.

O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

O ICMS foi constitucionalmente vinculado a um regime especifico de cobrança que, por sua vez, determina a forma por meio da qual será apurado o *quantum debeatur* do tributo, tornando imperativa a compensação do montante anteriormente cobrado em quaisquer das etapas da cadeia mercantil. Assim, veda-se à imposição tributária em cascata, no sentido de afastar oneração dos preços pagos a título de imposto e de forma que a neutralidade inerente a esta espécie de tributação seja preservada.

Neste diapasão, a cumulatividade do ICMS, tal qual o IVA Europeu, é afastada através da técnica de "imposto contra imposto", que consiste em computar todo o montante de imposto cobrado nas operações de entrada de mercadoria com o imposto decorrente das operações de saída de mercadoria. Esta sistemática privilegia a livre formação dos preços das mercadorias, sendo obstada a verticalização em ciclos de produção e distribuição. Assim, resta inconteste a importância do regime para a manutenção de um sistema econômico livre e autorregulável.

Com a promulgação da Carta Constitucional de 1988 tornou-se imperativa a compensação do montante do ICMS já *cobrado nas operações* anteriores, sem restrições no texto constitucional que não àquelas previstas nas alíneas do art. 155, § 2º, II, que se referem à isenção e não incidência, cabendo a Lei Complementar disciplinar a matéria. Em suma, compensando-se o que for devido em cada uma das operações relativas à circulação de mercadorias, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, toda a dialética existente no sistema de compensação constitucionalmente predisposto é encerrada.

A não cumulatividade, assim regida, acaba por assegurar a atribuição de certa carga ideal de tributo a cada um dos contribuintes que levam a mercadoria do produtor para o consumidor final. Ocorre que, ao ser instituída a obrigação de pagar o ICMS devido nas operações subsequentes - que podem não se realizar e cujos valores são incertos – o substituto não tem como beneficiar-se do direito de crédito ou da compensação que se dá em cada uma das etapas do ciclo produtivo. Na aplicação da não cumulatividade o constituinte optou pelo direito de crédito irrestrito, de tal maneira que não cabe ao legislador infraconstitucional averbar limitações.

FUNDAMENTOS DO FISCO

A retenção antecipada do imposto esta cada vez mais difundida entre as autoridades Fazendárias, foi o meio encontrado para aumentar a arrecadação sem que os recursos aplicados na fiscalização fossem elevados. Visto como um meio eficaz e de alto custo e benefício, é um dos motivos que faz o instituto estar abrangendo cada vez mais mercados na tributação do ICMS.

Assim, o aparato da substituição tributária em operações subsequentes surgiu em face à necessidade arrecadatória, sendo justificado pelo objetivo de reduzir a sonegação fiscal. De fato, nota-se a eficácia desta espécie de substituição principalmente em mercados com características oligopolísticas no nível da produção, como o mercado de cigarros, cervejas, automóveis, entre outros. Nesses mercados é mais simples concentrar a fiscalização nas empresas produtoras, em número reduzido, a ter que abranger a atuação direta do fisco no incontável número de atacaditas e varejistas.

Corrobora com a assertiva Roque Antônio Carrazza[89], que entende:

> De fato, o Poder Público tem sentido a necessidade de arrecadar ICMS de terceiros, que não os contribuintes, por uma série de fatores. Dentre eles, merecem destaque: a) a impossibilidade prática de, em muitos casos (produtores agropecuários, pequenos bares, postos de gasolina etc.), atingir-se diretamente o contribuinte (o realizador do 'fato imponível'); e, b) a imprescindibilidade de maior eficiência na arrecadação.

A opção pela praticidade e eficiência, em detrimento da preservação da tipicidade fechada, capacidade contributiva, não cumulatividade e da neutralidade, foram legitimadas mesmo com a presença de ásperas críticas ao estrito cumprimento dos

[89] CARRAZA, Roque Antônio. *Op. cit*., p. 97.

princípios tal como foram delineados pelo constituinte originário. Ora, dentre as desvantagens do estrito cumprimento das premissas basilares da carta constitucional, são usualmente alegadas: (a) a complexidade na administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que onerariam tanto o Fisco quanto os contribuintes; (b) o complexo meio de execução da lei ainda ensejaria o cometimento de fraudes e da evasão fiscal, sem desconsiderar eventual elevação das alíquotas com o intuito de sustentar economicamente os mecanismos de controle.

De fato, o princípio da praticidade, embora não encontre formulação expressa na Constituição, recomenda que sejam evitadas execuções muito complicadas das leis e sinaliza em favor da economia e viabilidade legal. Muito embora respeitável posicionamento de alguns doutrinadores, importante rememorar que a complexidade na administração tributária, bem como o incessante combate à sonegação fiscal, decorrem da própria atividade administrativo fazendária. Ademais, é sua razão de existir, eis que habitualmente impõe ao contribuinte imensuráveis obrigações acessórias com escopo de acomodar o ato de fiscalização.

Ainda há quem sustente que a substituição tributária para frente, no âmbito do ICMS, não ofende a capacidade contributiva do responsável legal porque este imposto é suportado pelo consumidor final, contribuinte de fato. Corrobora com este entendimento Marco Aurélio Greco[90] ao afirmar que: "Não há ofensa à capacidade contributiva na cobrança antecipada do ICMS porque o valor arbitrado é fixado mediante levantamentos específicos em relação a cada produto que vier a ser submetido ao regime de antecipação. Outrossim, o ICMS vai onerar, em ultima análise o consumidor final da mercadoria."

Entretanto, não assiste razão àqueles que afirmam que a graduação do ICMS de acordo com a capacidade econômica do contribuinte não condiz com a índole constitucional deste imposto. Incompreensível aceitar a maior incidência do tributo sobre o contribuinte de fato que adquire produto ou mercadoria a valor menor do que o presumido a partir de uma nova presunção de que este possui aptidão para suportar o ônus tributário já inserido no valor da mercadoria, mormente no que diz respeito ao ICMS que, por natureza, engloba produtos essenciais para a subsistência humana.

Ora, o fato da carga econômica ser obtida a partir do suposto valor da mercadoria sem que sejam ponderadas as singularidades das operações realizadas por

---

[90] GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador.** 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 83-84.

cada contribuinte, além da afronta direta ao princípio da não cumulatividade, também afronta o princípio da igualdade, o que fica claro com o pronunciamento de José Maurício Conte[91]:

> A expressão capacidade contributiva pode ser vista sob dois ângulos – estrutural e funcional -, gerando conceitos distintos. Sob o ângulo estrutural, a capacidade contributiva pode ser definida como a aptidão para suportar o ônus tributário; a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo. Sob o ângulo funcional, o princípio da capacidade contributiva pode ser visto como critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, quem são os desiguais e em que medida e montante se desigualam, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um deles.

Demais disso, meio ao conflito entre ser conivente com a sonegação ou combate-la por meio da substituição tributária progressiva - ainda que a custa da tipicidade tributária, da capacidade contributiva e da não cumulatividade para validar o sistema - hoje há uma realidade distinta. A verdade é que já existem mecanismos de fiscalização muito mais eficientes e capazes de assegurar o cumprimento adequado das leis tributárias, a estruturação digital fiscal e contável do sistema público por meio de notas fiscais eletrônicas seria suficiente para uma hábil verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes. Assim, não há razão para se subjugar a capacidade contributiva e para de olvidar a não-cumulatividade em prol de uma eficiência que poderia ser atingida de outra forma não tão gravosa para os contribuintes e tão pouco para os cofres públicos.

EVASÃO TRIBUTÁRIA

Importa ainda destacar que problemas referentes a manobras evasivas sempre existiram. Um conceito amplo de evasão fiscal abriga toda e qualquer ação ou omissão tendente a reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária. Antônio Roberto Sampaio Dória[92], citado por Hermes Marcelo Huck, ainda lembra que é

---

[91] CONTE, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais.** Belo Horizonte: Del Rey; São Paulo: Oliveira Mendes, 1997, p. 24.

[92] DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio, **Elisão e evasão fiscal**, São Paulo, Bushatsky, 2ª ed., 1977, p. 21; *in* HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário.** Tese apresentada ao concurso de professor titular de legislação tributária no departamento de direito econômico e financeiro da faculdade de direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 15.

irrelevante o grau de cultura ou o nível econômico do cidadão, mesmo considerados seu esclarecimento cívico, seu nível de consciência ou de participação politica, no seio de qualquer grupo social organizado e sujeito ao pagamento de impostos estarão presentes a evasão de impostos, seja em maior ou menor escala.

Hermes Marcelo Huck[93] enaltece que a fraude ao fisco, manobra evasiva essencial, apresenta-se de diversas formas, desde a evasão pura ao tributo devido, através de meios formalmente ilícitos concretizados mediante o uso de processos legais na aparência, até o conluio fiscal, traduzido na montagem de uma fraude mediante ajuste doloso por duas ou mais pessoas. Diante desse quadro, Hermes Marcelo Huck[94] frisa que a experiência alerta o legislador para novas fórmulas elisivas, que buscam de maneiras nada usuais e indiretas, engendradas pela imaginação dos contribuintes, burlar a economia tributária.

Tércio Sampaio[95] elucida que os contribuintes, fiando-se na precariedade da fiscalização ou mesmo em medidas judiciais liminares, obtém vantagem competitiva sobre outros concorrentes que não terão como suportar as diferenças de preços, retirando-se do mercado. Como consequência dessa realidade não faltam recomendações que indicam tipificação precisa e clara os tributos, de forma que sua exigibilidade se torne inquestionável.

Neste sentido, José C. Bocchiardo[96] esclarece:

> Por certo, a forma mais eficiente de se evitar a elisão, seja ela lícita ou ilícita, é por meio da produção de normas tributárias claras, onde fiquem delineadas as hipóteses de incidência, na sua pluralidade de aspectos pessoais, temporais, espaciais e materiais. Essa sugestão em prol de normas mais claras e acessíveis traz consigo, ao mesmo tempo, a nitidez de sua eficiência e a obviedade de sua dificuldade, pois nem sempre o que parece claro na formulação da norma continua tão claro quando se trata de sua aplicação à realidade. Não se pode negar, entretanto, que a busca de clareza, ainda que não atinja os resultados desejados no combate à elisão, implica respeito ao principio da estrita legalidade, além de propiciar maior segurança jurídica.

---

[93] HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, p. 19.

[94] *Ibidem*, p. 52.

[95] FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Obrigação Tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado**; *in* Roberto Ferraz (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 731.

[96] BOCCHIARDO. José C. **Técnicas jurídicas antielusivas: La doctrina lationoamericana.** In Revista da la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Córdoba, v. 2, n. 1, 1994, p. 49; *in* HUCK, Hermes Marcelo. *Op. cit.*, p. 53.

Pelas razões acima elencadas perpetua o questionamento sobre a legitimidade da substituição tributária progressiva. Se a própria substituição tributária pode ser questionada a luz desse embate de princípios e da própria proporcionalidade, se há dois ou mais caminhos para se atingir o fim pretendido, deve-se optar pelo menos oneroso para as partes e especialmente para o contribuinte. Deduz-se daí que a regulamentação minudente está mais em favor da fúria arrecadatória fazendária que dos interesses constitucionalmente assegurados ao contribuinte.

ATENTADO À LIVRE CONCORRÊNCIA

Além da inegável facilitação para a administração tributária, a proteção da livre concorrência, de igual maneira, atua na justificação para adoção do regime, uma vez que é pretendida a proteção do mercado consumidor ao buscar a extinção de vantagens concorrenciais auferidas por aqueles que burlam o pagamento de tributos. Afirmamos, paradoxalmente, que a adoção desmedida da substituição tributária "para frente" pode contrariar o princípio da livre concorrência pelas razões a seguir expostas.

O constituinte preservou o princípio da neutralidade concorrencial da tributação. Esta neutralidade não deve ser entendida como a não interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, a neutralidade da tributação em relação a livre concorrência. Assim sendo, é principio de ideologia liberal, que implica no direito de o agente econômico se lançar no mercado, por sua conta e risco, sem sofrer interferência do Estado.

É sabido que qualquer que seja o tributo haverá, em maior ou menor grau, a influência sobre o comportamento dos contribuintes, que serão desestimulados a praticas que levem à tributação e, por conseguinte, caberá ao legislador tributário investigar os efeitos danosos que o tributo pode gerar sobre a concorrência, mitigando-os.

Em suma, a substituição tributária, através de preceitos secundários contendo presunções e de um emaranhado de normas e regulamentos, nem sempre suficientemente

claros e acessíveis à compreensão média dos contribuintes, poderia ser tida como um instrumento tributário que evita distorções concorrenciais.

Neste diapasão, é valido memorar que o sistema jurídico deve ser movido com base em critérios de justiça e igualdade e, como conseguinte, devem ser reduzidas as desigualdades concorrenciais. Ora, na substituição tributária progressiva, o tributo é calculado sobre uma base presumida que acaba por limitar o âmbito de atuação dos agentes econômicos, restringindo suas atividades de forma a extrapolar o campo de intervenção constitucionalmente admitido no artigo 173 da carta constitucional.

A fictícia base de cálculo dificilmente corresponderá ao valor efetivo da futura operação. No que respeita ao ICMS a incompatibilidade é patente, vez que entre as notas dominantes dos impostos plurifásicos não cumulativos é que estes incidem aos poucos na cadeia de produção, sendo neutros para os agentes econômicos – como consequência, não há como se conjugar a incidência única e antecipada de um imposto sobre a circulação de mercadoras, no interior de uma cadeia de circulação mercantil totalmente adstrita às regras do mercado consumidor.

Somente o agente econômico pode determinar seu custo de produção, que pode oscilar em razão de crises econômicas ou conjunturas, imprevisíveis em decorrência das "leis" da economia, jamais podendo estar limitado por normas impostas pelo ente público. Sendo assim, além de ser afastada a lei fundamental da incidência de um imposto sobre o consumo, são desconsideradas todas as intempéries que possam sobrevir na circulação de bens.

Luís Eduardo Schoueri[97], de forma didática, esclarece que o fato da base de cálculo ser concebida como uma média é de se esperar que em alguns casos o preço efetivo seja inferior ou superior ao estipulado, o que implica no fato do comerciante eficiente, que revende seus produtos aos consumidores a preços baixos, repassar em suas mercadorias o mesmo montante a título de tributo que os demais comerciantes que praticam preços superiores – assim, quanto mais eficiente o empresário na redução dos seus custos, maior será o percentual pago a título de tributo.

O problema da repercussão do tributo não é recente. A já superada Súmula 71 do Supremo Tribunal Federal, de 13 de dezembro de 1963, detinha a seguinte redação:

[97] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 486.

“embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. Alegava-se, à época, que como o contribuinte de fato não teria legitimidade para pleitear em juízo a restituição e como o contribuinte de direito iria provavelmente se locupletar indevidamente do montante restituído, mais segura seria a decisão de manter o valor recolhido a maior nos cofres públicos. Assim, a repetição do indébito fiscal era negada ao se tratar de tributo indireto, sob o argumento de que o ônus recaiu em outrem que não o *solvens*.

Sob raciocínio inverso, não se pode presumir que o contribuinte substituto repassará ao consumidor final a totalidade do tributo já recolhido, por obvio será repassada ao consumidor a carga tributária proporcional ao preço praticado no varejo. Da mesma forma, não se pode presumir que o valor recolhido a maior não acarretará ônus algum a manutenção da atividade econômica exercida pelo comerciante, sobretudo ao serem sopesadas as incertezas ao mercado concorrencial.

Neste sentido, a característica dos setores envolvidos nesse novo marco tributário tem se alterado nos últimos anos. Nos seus primórdios, a substituição tributária ficava restrita a mercados com grande concentração econômica na cadeia produtiva, o que propiciava que o imposto retido antecipadamente fosse repassado sem maiores problemas ao atacado e varejo. Porém, nos últimos anos, a disseminação da substituição sobre mercados menos concentrados nos primeiros elos da cadeia produtiva trouxe como consequência um menor poder de negociação de preços. Sendo assim, demonstra ser insuficiente o argumento pautado no combate à evasão fiscal como protetor do princípio da livre concorrência.

Esta questão remete ao princípio da repercussão legal obrigatória como mecanismo corretivo para preservar a capacidade contributiva e mantê-la amalgamada à pessoa que sofre o impacto fiscal, sendo válido mencionar a brilhante exposição de Ricardo Lobo Torres[98] acerca do tema:

> O princípio da repercussão legal obrigatória, do qual a não cumulatividade é um subprincípio sinaliza no sentido de que a carga econômica do ICMS deve repercutir sobre o contribuinte de fato. Essa translação obrigatória é que transforma o imposto sobre valor acrescido em um tributo sobre o consumo, intimamente ligado as ideias de justiça fiscal e capacidade contributiva.

[98] TORRES, Ricardo Lobo Torres. *Op. cit.*, p. 321.

Nota-se que, aquém dos demais vícios já elencados no presente capítulo, a substituição tributária progressiva propicia que o ônus do imposto adiantado ao estado incida sobre o responsável tributário, desconstruindo o corolário da não cumulatividade assegurado pela Constituição brasileira.

Por fim, importa registrar as palavras de Misabel Derzi[99] ao discorrer acerca das razões pelas quais a Constituição Federal de 1988 delineou um complexo imposto plurifásico, não cumulativo, sobre a circulação de mercadorias:

> Em economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latino-americanos, o imposto da modalidade ICMS é considerado o ideal, exatamente por suas qualidade:
>
> • É neutro, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado;
> • Onera o consumo e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado;
> • Oferece maiores vantagens ao Fisco, pois, sendo plurifásico, o ICMS permite antecipar o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e coloca, ademais, todos os agentes econômicos das diversas etapas de circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência).

Desta feita, a partir da consideração de que nenhum princípio é mais forte que o outro abstratamente - sendo que somente diante de um caso concreto é possível sopesa-los para que seja determinado em que medida um ou outro prevalecerá, ou de que forma ambos poderão ser compatibilizados - parece claro que o objetivo do estado de garantir o ingresso de receitas para seu caixa não é suficientemente forte para ser sobreposto ao perfil constitucional assegurado ao ICMS, de forma a romper com o primado da tipicidade tributária, repercussão legal obrigatória e livre concorrência, não devendo prevalecer sobre eles.

[99] BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 419.

O INCONTESTÁVEL DIREITO À RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS "A MAIOR" NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

A CONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE" PERANTE O STF

Conforme observado em anterior oportunidade, e para não pecar pela redundância, a regular cobrança do ICMS deve ser pautada na concretização do fato imponível isoladamente considerado. Assim, a premissa de que "determinado acontecimento indica a alta probabilidade de ocorrência do fato gerador a ser concretizado no futuro" não poderia ter sido concebida por parte do constituinte derivado, o qual acabou por alterar cláusulas fundamentais do estado democrático de direito com o simples intuito de tributar por presunção.

A despeito da grosseira impertinência retratada na formulação da substituição tributária "para frente", a legitimidade do regime foi consagrada pela Corte suprema. Cumpre, neste ponto, esclarecer que a discussão situou-se anteriormente à Emenda Constitucional nº 3/93.

Por meio do julgamento do Recurso Extraordinário n. 213.396-5/SP [100], restou reconhecida a harmonia entre o texto constitucional e as previsões sucessivas do Decreto-Lei 406/68, do Convênio 66/88 e da Lei Complementar nº 87/86, com o seguinte entendimento:

> EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, PAR. 2º., XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E PAR. 4º., DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89.
>
> O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei n. 406/698 (art. 128 do CTN e art. 6º, pars. 3º e 4º do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM n. 66/88, da competência prevista no art. 34, par. 8º, do ADCT/88.
>
> Essa circunstancia, entretanto, não viabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista n. 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS n. 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à existência prevista no art. 6º, par. 4º, do referido Decreto-Lei n. 406/68, em face da

[100] STF. RE n. 213.396-5/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Plenário, j. 02.08.99, DJ de 01.12.2000, Ementário 2014-2

> diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens.
>
> A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta por lei, como medida de politica fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida do fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento.
>
> Recurso conhecido e provido.

À época, discutiu-se a possibilidade da substituição tributária especialmente sobre operações de circulação de veículos novos promovidas entre as montadoras/fabricantes e suas concessionárias, foram vencidos os ministros Carlos Velloso, Marco Aurélio e Sepúlveta Pertence, que votaram no sentido da inconstitucionalidade do referido regime no período anterior à EC 3/93, por entenderem que não poderia o legislador ordinário autorizar a antecipação do ICMS sem que houvesse ocorrido o seu fato gerador.

Em relação ao fato gerador presumido, afirmamos, mais uma vez, a impossibilidade fática de que este veja a produzir efeitos definitivos na esfera jurídica, uma vez que a Constituição exige - por força dos princípios da segurança jurídica, tipicidade tributária, capacidade contributiva e da individualização do sujeito passivo - que ocorra concretamente um fato jurídico tributário, suficiente capaz de se subsumir no antecedente de uma norma jurídica impositiva de imposto de modo a concretizar uma relação jurídica tributária.

Ora, o reconhecimento da valia da substituição progressiva por parte do Supremo Tribunal Federal não afastou as reservas até então alegadas sobre esta temática – a proclamação doutrinária permaneceu virtualmente unanime na alegação da incompatibilidade entre a EC 3/93 e os princípios constitucionalmente consolidados.

A NÃO REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO

A partir das considerações inseridas no presente trabalho, não admitimos a constitucionalidade do regime de substituição progressiva, tão pouco reconhecemos como válidos os argumentos apontados pela Suprema Corte no ato de reconhecimento da referida legitimidade.

Noutras palavras, todos os elementos que compõe o fato jurídico tributário devem ser concretizados no plano fático, o que acoberta a base de cálculo do tributo que, por sua vez, há de ser equivalente ao valor da operação mercantil realizada, composta por valor certo e determinado - assumimos, neste ponto, que são vedadas presunções, antecipações ou mesmo estimativas, entre outras razões, pelo fato do valor real da operação que enseja a cobrança do tributo ser uma obra difícil suposição.

Contudo, indispensável reservar parte da presente exposição para discorrer em específico sobre a previsão contida no §7º, do artigo 150, da Constituição de 1988.

O comando descrito no âmbito constitucional pela Emenda nº 3/93 merece atenção pelo simples fato de renomados doutrinadores afirmarem a possibilidade de serem supridas as inconstitucionalidades da substituição tributária "para frente" no caso de eventual restituição do montante recolhido a maior do contribuinte a título de tributo, nos exatos termos da dita Emenda, de forma que ao final do processo prevaleçam os fatos reais sobre os presumidos.

Em defesa a esse entendimento, Sacha Calmon Navarro Coêlho[101]:

> Continua inadmissível, ainda, o sistema de substituição tributária 'pra frente' do ICMS, preconizado pela Emenda Constitucional nº 3 à Constituição de 88, se não houver a **'imediata e integral' devolução do imposto cobrado a maior** em razão da margem de lucro pautada pelo fisco para a operação subsequente, evidentemente por 'presunção' em nome da praticabilidade. Em caso que tais uma fábrica de cerveja, *v.g.*, ao vender a milhares de varejistas, paga o seu imposto e o que será devido pelos varejistas compradores. Nada contra o sistema, que é prático e racional. O que não pode ocorrer é estimar uma margem de lucro de 60% sobre o preço de fábrica, quando, em verdade, as margens não ultrapassam 20% ou 30%, dependendo do mercado.
>
> Por isso mesmo a Emenda nº 3 impôs a 'imediata e integral' devolução ao contribuinte substituído do imposto cobrado a maior, caso o fato gerador não venha a ocorrer ou a base de cálculo 'presumida' seja menor que a imaginada pelo fisco. Na hipótese de as legislações desobedecerem aos ditames da Constituição, estarão ofendendo-a e institucionalizando tributação com efeito de fisco.

Neste âmbito, cumpre a nós esclarecer se existem mecanismos legais aptos a dar cabal cumprimento as exigências postas pela norma constitucional, apesar de temos por certo que eventual recomposição do dano em nada altera o ataque legítimo ao direito de propriedade e que, de igual maneira, o primado da segurança jurídica não consegue ser reestabelecido.

---

[101] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Forense, 1999, p. 253.

Ora, a Emenda Constitucional nº 3/93 introduziu a chamada substituição tributária "para frente" com a seguinte redação:

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

Ocorre que o direito é feito de palavras que estruturadas em frases produzem diferentes sentidos. A própria hermenêutica jurídica se ocupa da interpretação que, quando considerada em sentido restrito, busca a significação de uma norma – não cabe ao intérprete criar ou mesmo inovar, limitando-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude, declarando-lhe o significado e o alcance. Sobre a atividade de interpretação, temos as didáticas ponderações de Luis Alberto Barroso[102]:

> O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da constituição, os seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de interpretação da constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie.

À luz da hermenêutica jurídica, a oração final do §7º do artigo 150, qual seja, "a não realização do fato gerador presumido implica na imediata e preferencial restituição da quantia paga a titulo de tributo", tem sido interpretada com pelo menos dois sentidos. O primeiro deles declara que será assegurada a restituição da quantia paga a maior quando contribuinte pagar antecipadamente ICMS com base em fato gerador presumido, se verificado, posteriormente, que o valor real da operação for inferior ao presumido; ou mesmo assegurada a complementação do valor pago a título de tributo na hipótese da base de cálculo real demonstrar ser superior à presumida. Já uma segunda acepção impõe que somente será assegurada a restituição do pagamento efetuado com base em fato gerador presumido quando não se verificar a ocorrência do fato gerador real.

A rigor, cada um dos métodos de interpretação usualmente aplicados conduz a apenas um resultado possível, contudo, não oferecem um resultado que seja o único correto. A despeito

---

[102] BARROSO, Luis Alberto. **Interpretação e aplicação da constituição**, 1ª ed., São Paulo, Saraiva, 1996, p. 141; *In* CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit*., p. 51.

dessa premissa, inviável afirmar que ambas as acepções mencionadas não são incompatíveis e que sua eleição fica sob a discricionariedade legislativa do estado titular do exercício da competência para instituir a substituição, pois tratamos de um imposto com características suficientes para ser instituído no âmbito nacional - cujas discrepâncias entre os regimes instituídos podem resultar na quebra do pacto federativo através da emersão da chamada guerra fiscal, além de eventual distorção do mercado interno, rompendo primados da unidade política e econômica do território nacional.

A distinção entre a restituição em caso de não ocorrência de fato gerador presumido e a restituição em caso de ocorrência desta a menor ou a maior é fundada sobre o embasamento de que a primeira é de mais fácil comprovação que a segunda. Assim, mais uma vez, estamos diante de uma razão de ordem prática sendo posta como suficiente para justificar o atentado aos direitos constitucionalmente garantidos aos contribuintes.

Uma vez que a prova em contrário sobre a realização ou não do fato imponível é possível, a interpretação do §7º do artigo 150 deve ser embasada na prevalência do fato real sobre o presumido, de maneira a assegurar a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso o fato gerador presumido não se realize. Neste ponto, entendemos que a ocorrência de operação subsequente com um valor menor ou maior do que a base de cálculo utilizada no imposto antecipado consubstancia apenas em parte a ocorrência do fato gerador presumido, não tendo como ser confirmada a ocorrência do mesmo.

Entretanto, na prática, a admissão da constitucionalidade do regime da substituição progressiva na hipótese da lei dispor de garantias jurídicas de pronto reembolso não demonstra ser viável, posto que o procedimento de compensação da diferença entre o imposto retido e o calculado sobre o valor do preço praticado não encontra livre acesso por parte do contribuinte de direito, conforme será demonstrado adiante.

A busca de contornos definidos para a “imediata e preferencial restituição” prevista na Carta Constitucional remete a uma reflexão sobre a regulamentação desenhada no artigo 10 da Lei Complementar nº 87/96, abaixo transcrito:

> 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 90 dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmo critérios aplicáveis ao tributo.

> §2º na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, 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.

Nesta senda, a pretexto de assegurar uma pronta e efetiva restituição do ICMS, foi criado sistema de restituição que não propicia a compensação imediata do imposto. Aroldo Gomes de Matos[103] disserta sobre a problemática com clareza:

> Transformar a cláusula "imediata e preferencial" num prazo elástico e extensivo de 90 dias ao infinito, além de ser uma infeliz e serôdia inovação, é desmantelar o próprio comando regrado, tornando o "positivo da constituição em negativo", numa grosseira inversão à imagem de retórica criada por Ives Gandra da Silva Martins. (...). Com efeito, conforme é público e notório, as Fazendas Estaduais vêm passando pro graves desequilíbrios financeiros, mal tendo como pagar suas principais obrigações, como funcionários, fornecedores e precatórios. Onze Estados da Federação, inclusive São Paulo, rio de janeiro, Mato grosso do sul, alagoas, piaui, por esses motivos, estão com pedidos de intervenção federal pendentes na suprema corte. Assim, premidos por tais dificuldades, a restituição em dinheiro do ICMS pago a maior será sempre e invariavelmente negada, por motivos totalmente subjetivos, aleatórios e protelatórios. Simplesmente, não há e nem haverá disponibilidade para tal ressarcimento. Embora tenham os contribuintes substituídos o lídimo direito de impugnar, administrativa ou judicialmente, essa provável e espúria negativa, o fato incontestável é que os litígios dela decorrentes se prolongarão indefinidamente ao longo dos anos. Nessas condições, o que era para ser restituído de forma "imediata e preferencial", por força de emenda constitucional, passará a ser "distante, mediato e ambíguo", por força de lei complementar reguladora, o que é inadmissível.

Por conseguinte, a previsão contida no artigo 150, §7º, da Constituição Federal não conseguiu ser concretizada, seja em razão da inexistência de um prazo razoável para a devolução do montante recolhido a maior, seja porque o direito de lançar na escrita fiscal do contribuinte os créditos correspondentes ao ICMS indevidamente recolhido não pode ser tido como equivalente a "imediata restituição" constitucionalmente determinada, vez que é de se esperar que a restituição seja feita em moeda corrente.

A descaracterização a compatibilidade entre a previsão contida na Lei Complementar e os parâmetros estabelecidos no âmbito constitucional seria suficiente para que não fosse atribuída legitimidade ao regime de substituição tributária "para frente". Não bastasse o apresentado vício, o debate acerca de possível distinção elaborada pelo legislador constituinte da restituição em casos de não ocorrência do fato gerador presumido e dos casos de sua

---

[103] MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS – substituição tributária 'para frente' e a Lei complementar n. 87/96, art. 10**; *In* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS, a Lei Complementar 87/1996 e questões jurídicas atuais**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 27/28.

ocorrência a menor ainda fomentou entendimento que determina a aplicação do artigo 10 da LC 87/96 apenas aos casos de não ocorrência e, por vezes, tem sido alegado que eventual direito a restituição parcial do tributo deve ser pleiteada pelas vias normais, previstas no artigo 165 do Código Tributário Nacional.

É certo que o inciso 1º, artigo 165, do CTN garante ao sujeito passivo da obrigação tributária a restituição parcial ou total do tributo, seja qual for a modalidade de pagamento, inclusive quando constatado erro no cálculo do montante devido. Contudo, mesmo a restituição dos tributos indiretos conforme prevista no código tributário não consegue ter sua aplicabilidade observada no mundo fático. A respeito do tema Eduardo Sabbag[104] disserta:

> O art. 166 do CTN anuncia que todos os impostos "indiretos", dentre os quais se insere o ICMS, são passíveis de restituição do encargo financeiro suportado, contanto que o comprador ou consumidor da mercadoria cumpra a prova da sua transferência, ou por este se apresente, devidamente autorizado a recebê-la, o requerente, sob pena de caracterização de um enriquecimento sem causa.
> Infelizmente, o que tem sido visto no Poder Judiciário é o uso despautado e irracional desse argumento pelas Fazendas, a fim de (in)justificar a recusa da devolução dos valores indevidamente pagos pelo contribuinte, seja alegando que ocorreu a repercussão tributária, quando se apresenta judicialmente o indivíduo que efetuou o pagamento, seja pela alegação da suposta ilegitimidade processual, para afastar a existência de relação jurídico-tributária estabelecida entre ela e o requerente, que somente teria pago o preço da mercadoria, do bem ou do serviço, naqueles casos em que o pedido de restituição é feito por quem afirma ter suportado o ônus.

Ora, o regime jurídico desenhado para a substituição tributária "para frente", desde seus primórdios, tem sido encarado como um regime de exceção, no qual a base de cálculo atribuída ao ICMS não deve incidir necessariamente sobre o valor efetivo da venda ao consumidor final, mas pode equivaler a um montante diverso - como apontado no artigo 8º, §4º da Lei Complementar 87/1996, a base de cálculo poderia ser traduzida pelo valor médio das vendar dos produtores dos referidos produtos, de modo que eventual restituição seria indevida em razão do fato gerador ter sido realizado em sua integralidade.

Esta segunda interpretação implica do reconhecimento de uma inovação na *regra matriz de incidência* delineada pelo poder constituinte originário. Afirmar que o fato gerador presumido não é veiculado a ocorrência futura do fato típico implica no aceite de fato jurídico

[104] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1069.

cuja materialidade não foi recepcionada no universo constitucional. A respeito do tema, Maria Rita Ferragut[105] observa:

> Também nessa hipótese a proposição jurídica não encontraria fundamento de validade na Constituição. Regras infraconstitucionais não podem alterar o arquétipo constitucional dos tributos, sendo possível a inovação do sistema apenas com a introdução de enunciado fundado no artigo 154, inciso I, da Carta Magna. E, se é assim, as presunções legais não podem ser utilizadas visando modificar, mediante a equiparação de fato, a competência de tributar, constitucionalmente conferida aos entes políticos.

A contrário senso, o entendimento sobre a impossibilidade de restituição ou cobrança complementar do ICMS quando da efetiva ocorrência da operação presumida em valor inferior ou superior ao presumido, completou-se com a celebração do Convênio ICMS nº 13 de 1997, cuja ementa é "harmonizar procedimento referente à aplicação do §7º, art. 150, da CF e do art. 10 da LC 87/96, de 13.09.96". Dispõe a cláusula segunda do referido convênio:

> Não caberá a restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade de substituição tributária, realizar-se com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no art. 8º da LC 87, de 13 de setembro de 1996.

Sendo assim, tal convênio pretendeu expressamente vedar a possibilidade de restituição de indébito no caso de valores recolhidos a maior e, de igual maneira, foi renunciada a cobrança complementar do valor pago a título de tributo em situações nas quais o fato real ocorreu com valor superior ao presumido, sendo delineada uma espécie de "compensação".

DEFINITIVIDADE DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA

A restituição que para alguns entes federados constitui um direito do contribuinte e que, para outros, configuraria benefício fiscal, ensejou a discussão perante o Supremo Tribunal Federal por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pela Confederação Nacional do Comércio, ocasião em que foi arguida a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97 e de decretos do estado de alagoas, todos contendo vedação expressa

[105] FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário.** 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 220.

à restituição ou cobrança complementar do ICMS. O entendimento exarado nos termos do Acórdão proferido na ADI 1851[106] pode ser observado por meio da Ementa abaixo transcrita:

> EMENTA. TRIBUTÁRIO. **ICMS**. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6º E 7º DO ART. 498 DO DEC. Nº 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1º DO DEC. Nº 37.406/98, DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO §7º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO.
>
> Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão de benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, inc. 2º).
>
> Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, quem tem natureza regulamentar.
>
> A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o §7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.
>
> A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
>
> O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.
>
> Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.
>
> Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

Especialmente após o julgamento da ADI 1.851-4/AL, a posição quanto a admissibilidade da substituição passiva tributária antecipada restou pacificada, vez que essa teria *endossado* a tese de que o mecanismo estava vigente com a nova sistemática constitucional. Interessa observar que os ministros não fazem qualquer análise mais pontual acerca da possível inconstitucionalidade frente aos princípios informadores da ordem tributária já mencionados ao correr do presente estudo.

---

[106] ADI 1.851-4 Alagoas, Plenário, DJ. 08.05.2002, DJ. 22.11.2002, Ementário nº 2092-1.

Nos termos da colada Ementa, decidira a corte pela inexistência de violação aos princípios do direito de petição e de livre acesso ao judiciário, ainda que o §6º do art. 498 do Regulamento do ICMS, instituído pelo decreto nº 32.245/91, dispusesse, em seu inciso I, que seria requisito à habilitação ao sistema especial de recolhimento que o contribuinte não tivesse ajuizado ação contra a sistemática de substituição tributária ou, caso houvesse ação intentada neste sentido, que o contribuinte abdicasse expressamente desta demanda.

Quando ao mérito, fora declarada a constitucionalidade da cláusula segunda conforme entendimento exarado no voto do Ministro Ilmar Galvão, relator do caso, a dizer que a finalidade da substituição tributária, por meio da presunção de valores, é justamente tornar viável o sistema de arrecadação do ICMS, porque haveria enorme dificuldade se fosse necessário considerar o valor real de cada operação realizada por inúmeros contribuintes – o trecho abaixo transcrito deve ser memorado:

> 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 considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a 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.

Ora, a definitividade da base de cálculo presumida, por si só, já vai de encontro com as premissas basilares de aplicação da norma tributária e com as garantias fundamentais conferidas ao sujeito passivo tributário. Uma garantia de reembolso preferencial só seria verdadeira se permitisse seja a restituição do indébito, seja a cobrança complementar dos valores pagos a maior ou a menor, respectivamente.

Como se não bastasse a adoção do regime, sua aplicação, nos moldes como está sendo adotada, subverte a lógica jurídico-tributária da substituição passiva, de que o regime jurídico aplicável é o do substituído, e não do substituto. Contudo, sem a devida adequação do valor antecipado ao fato jurídico tributário *stricto sensu*, o regime adotado não é nem o do substituído, nem o do substituto, mas um regime arbitrário do fisco.

Com efeito, em termos juridicamente escoreios a decisão dos ministros do STF preferiu curvar-se as razões de ordem política, de maneira a atender as necessidades de

eficiência arrecadatória e da facilidade fiscalizatória, sem que houvesse observância ao *estatuto do contribuinte*.

De se ressalvar, o voto vencido do Ministro Carlos Velloso após exposição que elucida o fato da base de cálculo configurar a expressão valorativa ou mesmo a dimensão material do tributo, de maneira que o fato gerador deve se realizar nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos. Corroborou com entendimento contrário o Ministro Marco Aurélio, que concluiu seu brilhante voto com as seguintes palavras:

> (...) para mim, é muito sintomático que os Estados queiram manter um preceito que veda, inclusive, a cobrança de diferença do tributo, que veda a possibilidade de eles próprios buscarem a diferença no campo da simples presunção – presunção que, segundo o vernáculo, tem-se como temporária -, mas no da realidade. Isso ocorre porque há parâmetros ditados unilateralmente. Porque dificilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficará aquém daquele resultante do fato gerador. Assusta-me, sobremaneira, o enriquecimento sem causa, considerando esse embate contribuinte – Estado. Assusta-me, sobremaneira, o risco de olvidarem-se os parâmetros constitucionais de um tributo. Assusta-me até mesmo a jurisprudência que se vem formando no tocante à relação tributária, nesta Corte, dia após dia, desequilibrando-se o embate que a Carta da República visa equilibrar.

Não obstante a já consolidada posição do Supremo manifestada no julgamento da ADI 1.854-4/AL, a polêmica questão da restituição dos valores pagos a maior em razão de recolhimento antecipado em matéria de substituição tributária esta sendo novamente revista pelo STF.

Determinado o fato gerador presumido como definitivo e não provisório, os governadores estados de São Paulo e Pernambuco propuseram ações diretas de inconstitucionalidade contra suas próprias leis, admitidas em virtude da mudança na composição plenária do Supremo. Os atos impugnados foram: (a) a legislação paulista nº 6.374, de 1º de março de 1989, que teve a redação do seu artigo 66-B, inciso II, alterada pelo texto da lei nº 9.176 de 02 de outubro de 1995, por meio da ADI 2.777/SP; e (b) o inciso II, do artigo 19, da lei estadual pernambucana nº 11.408, de 13 de setembro de 1996, através da ADI 2.675/PE. A decisão da ADI 2.675/PE será proferida em conjunto com a da ADI 2.777/SP, por ambas as arguições tratarem da mesma temática.

Em sentido diverso do apontado pelo Convênio ICMS nº 13/97, foi autorizada a restituição do imposto retido por substituição tributária, na hipótese excepcional de ser apontada a diferença entre a base de cálculo presumida e o valor praticado pelo substituído na

operação subsequente ou final, mediante procedimento específico e discriminado nos respectivos regulamentos.

A matéria encontra-se até a presente data ainda pendente de julgamento, em que pese a relevância jurídico-constitucional deste julgamento. As decisões até o momento proferidas foram objeto dos Informativos n.º 331, 332, 397, 428 e 443 do STF.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio desta pesquisa, buscou-se compreender e analisar o instituto da responsabilidade tributária “para frente”, um sistema de controle e arrecadação envolto a uma lógica de transferência da responsabilidade pelo recolhimento antecipado do imposto, à agente diverso do que pratica o fato jurídico tributário, sem que a carga tributária seja incrementada.

Malgrado ser um eficaz instrumento para a administração tributária diante da complexidade intrínseca aos setores da economia sobre o qual incide o regime de substituição, o responsável tributário é posto na desvantajosa situação de ter que arcar com a carga tributária de um fato presumido, calculado mediante estimativas que não são capazes de refletir a base de cálculo real da operação a ser concretizada no futuro.

É inobservada, portanto, a regra matriz de incidência do tributo, pelo simples fato da cobrança ser instituída antes de configurado o fato jurídico tributário, o que ofende de maneira expressa o princípio da estrita legalidade no seu consectário da tipicidade tributária. Outrossim, o postulado da capacidade contributiva é igualmente violado, pois a situação eleita como ensejadora da exação não consegue traduzir uma operação de cujo econômico.

Em matéria de ICMS, foi exposto que a substituição tributária é recente, tendo sido inserida na sistemática tributária brasileira por meio da Lei Complementar nº 44/83 de forma a propiciar a aplicação da substituição prevista no artigo 128 do Código Tributário Nacional. Até então o texto original da Constituição de 1988 não acolhia a previsão normativa de tributar o imaginário.

Foi mediante a promulgação da Emenda Constitucional nº 3/93 que o constituinte derivado inseriu o §7º ao artigo 150 da Carta Constitucional ao pretender findar com apontamentos sobre eventual inconstitucionalidade do regime de substituição tributária “para frente”. O dizer do referido artigo estabeleceu a possibilidade de cobrança do tributo sobre fato gerador ainda por ocorrer, condicionada a garantia de imediata e preferencial restituição acaso não fosse realizada a operação presumida.

Mesmo após a inclusão da referida Emenda Constitucional e sua posterior regulamentação, que emergiu apenas com a LC nº 87/96, restou demonstrado que as discussões acerca da admissibilidade do regime não foram exauridas. A melhor doutrina continua por

afirmar a inconstitucionalidade do regime, enquanto uma minoria sustenta que, na hipótese de ser assegurada a “imediata e preferencial restituição” do tributo pago a maior, se não realizado o fato gerador suposto, as inconstitucionalidades até então arguidas restariam superadas.

Ante o estudo realizado, verificou-se que muitas regras e princípios constitucionais são reiteradamente feridos na seara da substituição tributária progressiva. Os princípios da legalidade, capacidade contributiva, verdade material, não cumulatividade, como tantos outros não encontram espaço para se expressarem meio as razões de política tributária que impregnam a fundamentação do instituto. A conclusão que se chega é que não há legitimidade para que seja mantida a base de cálculo presumida como definitiva e, tão pouco, legitimidade que cerque o regime de substituição tributária progressiva perante a Carta Constitucional de 1988.

Não é demais frisar que a análise do ICMS não consegue ser dissociada do fenômeno econômico de circulação de riquezas. Nos últimos anos houve uma elevação substancial no número de setores da economia sujeitos a este especial regime de substituição, observa-se que os fabricantes pertencentes a cadeias de circulação de mercadorias sobre as quais recai o ICMS tem tido sua carga tributária aumentada, seja em razão de distorções econômicas propiciadas por este regime de exceção, seja em razão da restrição do aproveitamento dos créditos tributários que há tempos ensejam divergências entre os operadores do direito.

Assim, não foram arredadas do presente trabalho as premissas atines à percussão da carga tributária no patrimônio daqueles que a suportam em detrimento da relação jurídica em si. Notas dominantes dos impostos multifásicos não cumulativos implicam na sua neutralidade perante os agentes econômicos, no entanto, foi constatado que os princípios informadores do ICMS não encontram guarida no regime de substituição.

Considerando-se o até então exposto, cabe neste momento reiterar que a concepção e adoção do instituto sob análise visou, a um só tempo, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade da máquina fiscal. Embasados no princípio da praticidade e impregnados por argumentos de índole política, a Corte Suprema reconheceu a legitimidade do regime no julgamento do Recurso Extraordinário n. 213.396-5/SP.

Não bastasse o reconhecimento da constitucionalidade do regime, o acórdão proferido na ADI 1.851-4/AL entendeu pela arrazoada definitividade da base de cálculo presumida, ainda que a mercadoria na operação ao consumidor final tenha sido vendida a valor inferior. Ao arrepio da grande maioria dos juristas, a garantia posta em sede constitucional como

condicionante do regime foi interpretada de maneira restritiva, sob o argumento de manutenção da viabilidade do regime.

A questão acerca da restrição do direito de crédito, felizmente, esta sendo rediscutida pelo STF na ADI 2.777/SP. Ora, ao ser negado o direito de restituição do ICMS pago a maior, será concedida ampla margem para a arbitrariedade do Fisco, de forma que a inicial problematização acerca da repercussão legal do tributo poderá ser expandida e englobar a fixação de valores em pauta acima dos usualmente praticados no mercado.

Após largo período em que a matéria vem sendo discutida no plenário da corte, entendemos que a quebra da inércia que se impõe para ser alterada a sistemática da substituição tributária “para frente” é necessária, mesmo que figurada ao lado das tensões políticas e institucionais envoltas nesse regime de exceção. Para tanto, não há que se ouvidar dos parâmetros constitucionais delineados especialmente ao ICMS, não há que se desconstruir o equilíbrio visado pelas normas e princípios insertos na Carta Republicana.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 6ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1ª ed. São Paulo: RT, 1966.

_____. **Hipóteses de incidência tributária.** São Paulo: Revista dos tribunais, 1973.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

_____. **Fato futuro e tributação, art. 150, §7º, Constituição federal 1988, Redação da Emenda Constitucional 3/1993.** Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito – PUC-SP. São Paulo: Max Limonad, v. 1, 1995, p. 41.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11ª ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BARROSO, Luis Alberto. **Interpretação e aplicação da constituição.** 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

_____. **ICMS.** 14ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

CARVALHO, Cristiano Rosa. **Ficções jurídicas no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

_____. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 8ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

_____. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário.** 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** 3ª ed. (Coordenada por Carlos Valder do Nascimento). Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Forense, 1999.

CONTE, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais.** Belo Horizonte: Del Rey; São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM – Substituição Tributária –** Responsabilidade por Retenção e Recolhimento por Operações Ainda Não Realizadas. Revista de Direito Tributário, p. 44.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário.** 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 219.

_____. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

FIGUEIREDO, Marcelo. **O controle da moralidade na constituição.** São Paulo: Malheiros, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador.** 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário.** São Paulo: Noesses, 2010.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário.** Tese apresentada ao concurso de professor titular de legislação tributária no

departamento de direito econômico e financeiro da faculdade de direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: Editora Saraiva, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Direito Tributário – artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária**. Vol. I. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2012.

MELLO, Celso Antônio bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MENDES, Gilmar, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo GONET. **Curso de Direito Constitucional.** 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1995.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil.** Volume II. 22ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

QUEIROZ, Luíz Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária.** Rio de janeiro: Forense, 2002.

ROCHA, Valmir de Oliveira. **Determinação do montante do tributo**. São Paulo: IOB, 1992.

_____. **O ICMS, a Lei Complementar 87/1996 e questões jurídicas atuais**. São Paulo: Dialética, 1997.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição.** São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária:** estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15 ed. Rio de janeiro: Renovar, 2008.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. **Tratado De Direito Constitucional, Financeiro e Tributário.** 14 ed. Volume IV. Ed. Renovar, 2007.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século:** anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

_____. **A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde.** Brasília: IPEA, 1997.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.