

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS/SP

Fernando José de Souza Marangoni

Presidente Prudente/SP
2005

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS/SP

Fernando José de Souza Marangoni

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do Grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. José Maria Zanuto.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS/SP

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado
como requisito parcial para obtenção do
Grau de Bacharel em Direito.

Prof. José Maria Zanuto.
Orientador

Josy Cristiane Lopes de Lima
Examinador

Prof. Sérgio Augusto Frederico.
Examinador

Presidente Prudente, 01 de Dezembro de 2005.

“A justiça continua a morrer todos os dias. Agora mesmo, longe ou aqui ao lado, à porta de nossa casa, alguém a está matando. De cada vez que morre, é como se afinal nunca tivesse existido para aqueles que nela tinham confiado, para aqueles que dela esperavam o que da justiça todos temos o direito de esperar: justiça, simplesmente justiça. Não a que se envolve em túnicas de teatro e nos confunde com flores de vã retórica judicialista, não a que permitiu que lhe vendassem os olhos e viciassem o peso da balança, não a da espada que corta mais para um lado que para o outro, mas uma justiça pedestre, uma justiça companheira cotidiana dos homens, uma justiça para quem o justo seria o mais exato e rigoroso sinônimo do ético, uma justiça que chegasse a ser tão indispensável à felicidade do espírito como indispensável à vida é o alimento do corpo. Uma justiça exercida pelos tribunais, sem dúvida, sempre que isso os determinasse a lei, mas também e sobretudo, uma justiça que fosse a emanção espontânea da própria sociedade em ação, uma justiça em que se manifestasse, como um iniludível imperativo moral, o respeito pelo direito a ser o que a cada ser humano assiste”.

José Saramago, *in* Juízes para a Democracia

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela benção a mim concedida de viver e nunca perder a fé no amor dos homens.

A minha família por todo amor, apoio e compreensão a mim dedicados em todos os dias de minha vida.

A minha noiva, que ao meu lado caminha, preenchendo minha vida de amor e alegria na incessante busca da felicidade e do sucesso.

Ao orientador Prof. José Maria Zanuto, por toda a dedicação, paciência, humildade e carinho, com que conduziu este trabalho.

Ao Prof. Rodrigo Franjoti e ao amigo Prof. Sérgio Augusto Frederico, pelo aceite incondicional de compor a banca examinadora, que muito me honra.

Aos amigos e amigas, companheiros fiéis, indispensáveis na árdua batalha da realização profissional.

Ao casal José Roberto e Dona Mara, pela amizade, carinho e atenção durante todos estes anos.

Aos demais professores e funcionários, por toda a seriedade e dedicação com que conduzem o exercício da altruísta arte de educar.

Dedico este trabalho ao meu saudoso avô, um verdadeiro gigante na arte de amar, que com seus sopros mágicos me conduz pelos caminhos da dignidade, da honestidade e acima de tudo do amor.

RESUMO

O presente trabalho busca identificar os principais aspectos jurídicos do instituto da responsabilidade por substituição tributária, em sua forma progressiva, especificamente no campo de incidência do ICMS. O trabalho visou analisar sistematicamente o instituto, partindo dos aspectos estruturais da obrigação tributária, em particular aqueles relacionados com o instituto da substituição, passando posteriormente pelo histórico do instituto e do imposto sobre mercadorias e serviços. Como critério de investigação legal, o trabalho foi desenvolvido da norma jurídica de maior alcance para a de menor alcance, tendo como marco inicial a Constituição Federal de 1946, passando pelas constituições posteriores, prosseguindo pela legislação infraconstitucional, envolvendo, assim, boa parte do disciplinamento legal da sujeição passiva por substituição tributária, principalmente em nível estadual. A subsunção do regime de substituição tributária progressiva aos princípios constitucionais ligados ao instituto, é esclarecida de forma fundamentada no ordenamento jurídico brasileiro, bem como a discussão acerca da possibilidade de restituição dos valores pagos a maior, em conformidade com a disposição constitucional. Os elementos da obrigação tributária nas operações sujeitas à substituição, tais como responsabilidade tributária, sujeição passiva direta, fato gerador presumido, base de cálculo arbitrada, mereceram tratamento detalhado de forma a refletir os contornos próprios do instituto

PALAVRAS-CHAVE: Obrigação Tributária; Substituição Tributária Progressiva; Princípios Constitucionais Tributários; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços; Repetição de Indébito.

ABSTRACT

The present work search to identify the principal juridical aspects of the institute of the responsibility for tributary substitution, in its progressive form, specifically in the field of incidence of ICMS. The work aimed to analyze the institute systematically, leaving from the structural aspects of the tributary obligation, in particularly those related with the institute of the substitution, passing later trough the report of the institute and of the tax called ICMS. As criterion of legal investigation, the work was developed from the juridical norm of larger reach to the ones of less reach, having as initial mark the Federal Constitution of 1946, passing by the subsequent constitutions, continuing trough the under-constitutional legislation, involving, in this way, good part of the legal disciplinment of the passive subjection for tributary substitution, mainly in federal state level. The submission of the progressive tributary regime of substitution linked to the constitutional principles of the institute, are explained in a way based in the Brazilian juridical ordainment, as well as the discussion concerning the possibility of restitution of the extra paid values, in conformity with the constitutional disposition. The elements of the tributary obligation in the operations submitted to the substitution, such as tributary responsibility, direct passive subjection, generating fact presumed, bases of calculation arbitrated, all of them deserve detailed treatment in way to reflect the own contours of the institute.

WORD-KEY: Tributary obligation; Progressive Tributary substitution; Tributary Constitutional Principles; Tax on Circulation of Commodities and Services; Repetition of Undue.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
.CAPÍTULO 1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.	13
1.1 Noções Gerais e Conceito.	13
1.2) Obrigação Principal e Acessória.	15
1.3) Sujeitos da Obrigação.	17
1.3.1) Sujeito Ativo.	17
1.3.2) Sujeito Passivo.	20
1.3.3) Contribuinte.	21
1.3.4) Responsável.	23
1.4) Responsabilidade Tributária.	24
1.4.1) Espécies de Responsável.	24
1.4.2) Responsabilidade por Transferência.	25
1.4.3) Responsabilidade por Substituição.	26
1.4.4) Substituição Tributária Regressiva ou “para trás”.	29
1.4.5) Substituição Tributária Progressiva.	30
1.5) Obrigação Tributária e Crédito Tributário.	32
CAPÍTULO 2. FATO GERADOR.	34
2.1) Classificação do Fato Gerador.	36
2.2) Elementos do Fato Gerador.	36
2.2.1) Elemento Objetivo.	37
2.2.2) Elemento subjetivo.	37
2.2.3) Elemento espacial.	38
2.2.4) Elemento temporal.	38
2.3) Da Presunção do Fato Gerador.	39
2.4) Base de Cálculo – conceito.	41
2.5.1) Da Base de Cálculo Arbitrada.	42
2.5) Alíquota – Conceito	46
CAPÍTULO 3. PREOCUPAÇÃO DO LEGISLADOR COM A GARANTIA DE DIREITOS (ESTATUTO DO CONTRIBUINTE).	47
3.1) Os Princípios Constitucionais Tributários frente ao Regime da Substituição Tributária Progressiva.	50
3.1.1) Princípio da Legalidade.	50
3.1.2) Princípio da Capacidade Contributiva.	53
3.1.3) Princípio da Não Cumulatividade.	57
CAPÍTULO 4. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS/SP.	61
4.1) O ICMS e a Substituição Tributária/Origem Histórica.	61
Substituição Tributária	62

4.2) O ICMS na CF/88 _____	68
4.3) Regra-Matriz do ICMS. _____	69
4.4) Sujeição passiva e Substituição Tributária no ICMS. _____	71
4.5) O regime da Substituição Tributária Progressiva no Estado de São Paulo. _____	74
<i>CAPÍTULO 5 – O INCONTESTÁVEL DIREITO À RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS “A MAIOR” NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”.</i> _____	79
6. CONCLUSÃO _____	86
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS: _____	89

INTRODUÇÃO

O presente trabalho, teve como objetivo geral o estudo de um regime de arrecadação de tributos extraordinário, porém há muito praticado em diversos países no mundo, e sempre com a mesma finalidade única e exclusiva de simplificar o trabalho do Fisco no controle e arrecadação de impostos onde, face a complexidade dos próprios impostos ou da dificuldade de se fiscalizar determinados setores econômicos, se faz necessária a utilização deste regime, qual seja, substituição tributária. A responsabilidade por substituição é demasiado conhecida. Não sendo criação de nossos legisladores.

Muito embora a responsabilidade tributária por substituição possa se dar de duas maneiras; a progressiva e regressiva, nos deteremos no presente trabalho à análise simplesmente da primeira, tendo em vista que é esta, a que mais divergências causa entre os operadores do direito. Pois na regressiva o que ocorre é uma postergação no pagamento do tributo, com a exata aferição da obrigação, se dando o pagamento em momento posterior à ocorrência do fato gerador. Ao passo, que na progressiva ocorre uma antecipação no pagamento, baseado em uma presunção do fato gerador, ocasionando imprecisão quanto ao exato teor da obrigação. Sendo esta imprecisão o cerne das discussões sobre o instituto.

A questão da constitucionalidade deste instituto, também foi, embora de maneira breve, objeto deste estudo. De maneira breve, pois a questão já está superada pela doutrina face à edição da EC 03/93, que prevê expressamente a substituição.

O regime de substituição tributária trás inúmeros benefícios às administrações tributárias, e disto não podemos discordar. Entretanto, mesmo que já superada a questão da sua constitucionalidade, tal regime ainda é aplicado pelo Fisco de maneira torpe, inviabilizando o acesso do contribuinte em restituir-se do imposto que porventura tenha pago em valor maior que o devido. Ou seja, se apropriando de dinheiro do cidadão contribuinte, contrariando dispositivo constitucional, como veremos.

Portanto o objetivo principal deste trabalho, é tocar no cerne da questão gerada pela falha técnica do legislador autor da referida EC. A impropriedade da

EC criou para o fisco uma tese absurda, para que este, não devolvesse a diferença do valor pago pelo contribuinte substituído, caso o fato gerador real ocorresse em valor a menor do que o presumido no momento do pagamento. Tais questões são analisadas tomando como base o ICMS no Estado de São Paulo.

Assim, fez-se necessário analisar os vários aspectos do instituto, tais como sujeição passiva (contribuintes substituto, substituído, de fato), hipótese de incidência, fato gerador, base de cálculo, seus métodos de medição e alíquota.

A relevância jurídica deste trabalho é demonstrar que embora legal e constitucional o regime de substituição tributária, este deve ser utilizado pelo fisco de maneira correta, assegurando ao contribuinte o direito de restituir-se de uma eventual diferença que tenha pago a mais, de maneira imediata e preferencial como manda a Constituição Federal.

Para a consecução do objetivo, foi necessário elencar os principais elementos constitutivos do instituto, que inicialmente foram tratados de forma genérica, tendo como base o ordenamento jurídico tributário, a doutrina e a jurisprudência, para, posteriormente, adentrarmos no cerne da questão.

Diante deste estudo é possível a verificação das praticidades que tal regime proporciona ao fisco, e diante delas, e de sua legalidade, devemos nos curvar. Porém, o que não podemos, e com certeza nunca faremos, é nos curvar diante do poder político, que vezes supera o Direito, em detrimento a todos os ideais constitucionais democráticos.

Para a consecução do objetivo proposto neste trabalho, foi utilizado o método racional apoiado nos seguintes aspectos:

Quanto à finalidade, a pesquisa tem características descritivas, explicativas e históricas. Descritiva, porque expõe as características peculiares da sujeição passiva por substituição. Explicativa, porque através da análise sistemática da legislação tributária, da doutrina e da jurisprudência, procura esclarecer os elementos constitutivos da relação obrigacional tributária decorrente da substituição tributária. Histórico, porque aborda aspectos da evolução histórico-legal dos institutos.

Quanto aos meios a pesquisa é bibliográfica, porque procurou explicar o a sujeição passiva por substituição tributária progressiva e sua peculiaridades a

partir de referências publicadas em livros, normas jurídicas, doutrinas, artigos, jurisprudências e internet.

Todo o trabalho foi realizado com o fim de demonstrar como esta sendo utilizado este instituto, no caso quanto ao ICMS, e a possibilidade da restituição do valor pago a maior dentro do regime da substituição, principalmente à luz do § 7º do artigo 150 da CF

.CAPÍTULO 1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

1.1 Noções Gerais e Conceito.

Ao cobrar tributos o Estado estabelece com os indivíduos, como não poderia ser diferente, uma determinada relação¹. No entanto, nos resta saber, que tipo de relação é esta que se instaura entre os indivíduos e o Estado na cobrança de tributos.

A doutrina mais clássica sustentou durante muito tempo, que esta relação era uma simples relação de poder e não uma relação jurídica, ou seja, o Estado cobrava tributos baseado simplesmente no seu poder impositivo perante seus súditos.

No entanto, a doutrina mais moderna, corretamente, refutou tal tese, A.D. Giannini, citado por Alcides Jorge Costa (2003, p. 09), reza que:

(...) não podemos confundir o Estado Legislador com o Estado administrador, aquele impondo tributos através de lei, e este lançando-os e arrecadando-os. O Estado legislador, utilizando-se do seu poder financeiro, determina soberanamente os vários impostos e as pessoas obrigadas a satisfazê-los. O Estado administrador, torna efetivo seu direito ao tributo em conformidade com a lei, cujas as normas o vinculam tanto quanto ao contribuinte.

E ao citar Nawiasky, Alcides Jorge Costa (*ibdem*), leciona dizendo que ele “vai além e afirma que o Estado e contribuinte se encontram, em face da Lei, na mesma situação do credor e do devedor no direito privado, (...)”. E conclui afirmando que “é hoje indisputável a natureza jurídica da relação que se estabelece entre o Estado e o contribuinte na cobrança de tributos.”

Dentro desta seara, incontestável é, que em se tratando de uma relação jurídica, esta é de natureza eminentemente obrigacional, seja obrigação de dar; pagar o tributo, ou seja obrigação de fazer²; prestar declarações, exhibir livros, emitir nota fiscal, permitir fiscalização, etc.. .

¹ A expressão “relação” esta aqui sendo utilizado em sentido genérico, pois todas as “relações obrigacionais” (obrigação principal e acessórias) que se estabelecem entre o Estado e os indivíduos, possuem a mesma natureza; obrigacional.

² Sempre que nos utilizarmos da expressão “obrigação de fazer”, referimo-nos ao fazer em sentido lato, ou seja, obrigação de fazer, não fazer ou de tolerar.

Portanto, não podemos falar em obrigação tributária sem antes relembrar a obrigação civil, a qual consiste em uma relação jurídica onde, de um lado temos o credor titular do direito subjetivo de exigir uma prestação e do outro o devedor desta, que pode ser de dar ou de fazer em sentido amplo.

Extraí-se portanto, que a obrigação é o vínculo jurídico entre o direito subjetivo do credor (suj. ativo) de exigir uma prestação (objeto) se contrapondo ao dever do devedor (suj. passivo) de prestá-la, isto tudo oriundo de imposição legal ou de acordo entre as partes (causas), respectivamente de natureza “ex lege” ou “ex voluntate”.

Na obrigação tributária temos como a mais relevante das semelhanças com os elementos da obrigação civil, o vínculo jurídico entre o credor fiscal (suj. ativo) e o contribuinte ou responsável tributário (suj. passivo). Pois quantos aos outros elementos temos significativas diferenças, senão vejamos.

Na obrigação tributária temos como sujeito passivo alguém a quem a lei, e somente a lei, atribua esta condição, que deverá concorrer com a ocorrência de um fato previsto na própria lei para que a partir daí se instale a obrigação. Este fato é chamado no direito tributário de fato gerador ou fato imponível ou ainda mais fato jurígeno, que será objeto de tópico próprio a seguir.

Como sujeito ativo da obrigação, via de regra, temos sempre uma pessoa jurídica de direito público, como a União, os Estados, Municípios, Distrito Federal, suas autarquias ou entes paraestatais, todas elencadas na Constituição Federal como entes competentes para instituir e cobrar tributos.

Quanto às causas, na obrigação tributária diferente do que ocorre na civil, estas são somente legais, não admitindo acordo entre as partes. O Estado p.ex., não pode abrir mão de recolher um tributo de um determinado contribuinte, como sabemos o Direito Tributário é um ramo do Direito Público, sendo portanto, a obrigação tributária uma obrigação “ex lege”.

Neste sentido ensina Hensel (1965, p. 71) com sabedoria:

Enquanto na relação de direito privado o conteúdo e a medida vêm, via de regra determinados entre devedor e credor, com um acordo bilateral de vontades, o conteúdo e a medida da prestação devida em razão da obrigação tributária são determinados pela lei.

Vale ressaltar que no caso de “remissão” de um tributo, esta não pode ocorrer por ato discricionário da autoridade fiscal, pois esta não é o sujeito ativo

da obrigação tributária, mas sim o Estado. Podendo portanto, ocorrer a “remissão” somente por parte do próprio Estado, desde que por lei ou ato vinculado da autoridade.

Estudaremos a frente cada um dos elementos da obrigação tributária em tópicos próprios.

1.2) Obrigação Principal e Acessória.

Quanto ao objeto, a obrigação tributária divide-se em obrigação principal e obrigação acessória. O artigo 113 do Código Tributário Nacional, assim preceitua:

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

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

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

A obrigação principal tem sempre por objeto uma prestação patrimonial, ao passo que a obrigação acessória tem sempre por objeto uma prestação não patrimonial, que caso não adimplida converte-se em principal, portanto patrimonial, por força do § 3º do artigo 113 do CTN.

A obrigação principal é o dever que o sujeito passivo tem de prestar o pagamento de um tributo ou penalidade pecuniária ao Estado. Percebe-se que o legislador alçou, a título de obrigação principal, a penalidade pecuniária ao status de tributo, contrariando assim a própria definição de tributo do CTN, constante em seu art. 3º, *in verbis*:

Art. 3º. Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Já a obrigação acessória tem por objeto as prestações positivas ou negativas do sujeito passivo no “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Para que nasça a obrigação principal, são necessários dois requisitos: a previsão legal do tributo e seus elementos e a ocorrência do fato gerador da obrigação.

Por seu turno, as obrigações acessórias são aquelas prestações positivas (p.ex. escrituração fiscal, emitir nota fiscal, etc) ou negativas (p.ex. não adquirir produtos sem as devidas documentações), podem ser também de tolerar (p.ex. permitir a fiscalização nos livros fiscais, etc), de caráter perpétuo, elas prescindem da ocorrência de qualquer fato gerador para que o sujeito passivo se torne obrigado.

O simples fato de exercer alguma atividade sujeita a tributação, gera o dever ao sujeito passivo de se submeter às “prestações” (obrigações acessórias) previstas no art. 113, § 2º do CTN.

Grande parte da doutrina critica o legislador pelo fato dele atribuir a estas prestações o nome de obrigações acessórias, pois para os civilistas, vale o conceito do ilustre Clóvis Bevilacqua de que “as obrigações acessórias são aquelas que dependem da principal, dela ressaltam como consequência ou a ela se ajuntam para complementá-la ou substituí-la em dadas emergências”.

O que não ocorre na obrigação tributária, tendo em vista que a obrigação acessória não depende da principal, nem tampouco a garante, pois os deveres administrativos do sujeito passivo são autônomos. “Os contribuintes isentos, por exemplo, mesmo dispensados do recolhimento do tributo, continuam sujeitos aos deveres e demais formalidades administrativas”.(DENARI, 2002, p.190).

Entretanto podemos afirmar que embora não dependa da principal, subsiste em função dela, com o fim maior de proporcionar-lhe melhores condições de fiscalização e arrecadação das ditas obrigações principais.

Nesta seara Paulo Barros de Carvalho (RDP, v.17, p.381) atenta com sabedoria que essas prestações positivas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos constituem deveres administrativos, cuja inobservância implica a cominação de sanção.

Por fim o § 3º do artigo 113 do CTN, comete uma “atecna jurídica”³, ao estabelecer que a obrigação acessória converte-se em principal quando da sua inobservância. Novamente o legislador equiparou uma sanção a uma obrigação principal.

Ocorre que a intenção do legislador é clara, ele quer atribuir as penalidades pecuniárias tributárias o mesmo procedimento e os mesmos privilégios de exigibilidade do crédito tributário, ou seja, o legislador quer que estas penalidades sejam exigíveis por meio de crédito tributário.

Celso Ribeiro de Bastos (2001, p.193) cita Ives Gandra Martins que é bastante elucidativo ao abordar este assunto. Diz ele:

A obrigação tributária abrange tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária. O pagamento, seja do tributo, seja da penalidade pecuniária--que são duas espécies de obrigação tributária----, extingue o crédito tributário.

A obrigação principal é efetivamente uma obrigação tributária. A obrigação acessória é uma obrigação administrativa, porque, quando ela passa a ser tributária, deixa de ser acessória e passa a ser principal. Há que se observar que não é toda a penalidade tributária que se constitui em sanção com conformação de obrigação tributária. A penalidade que implica a perda da liberdade, que é ínsita ao campo do direito tributário, essa, evidentemente, não é uma obrigação tributária. A obrigação tributária é, como vimos, gênero do qual são espécies o tributo e a penalidade. Entretanto, esta só compreende a penalidade pecuniária. Se a penalidade for de outra natureza, tributária não é. As obrigações acessórias, aquelas que os contribuintes são obrigados a fazer em nome do fisco e para o fisco, como a escrituração de seus livros, a manutenção de seus documentos, a emissão de notas fiscais, essas obrigações acessórias, na verdade, não são obrigações tributárias, são obrigações administrativas. O contribuinte se transforma numa longa manus da Administração, e é evidente que essas obrigações acessórias, quando descumpridas, merecem uma penalidade, e sempre que merecerem uma penalidade pecuniária, passam a ser obrigações principais e entram naquela conformação do art. 113. (Curso de Direito Tributário, Col. Áudio - Juris, cit., fita n º 6, lado A)”

1.3) Sujeitos da Obrigação.

1.3.1) Sujeito Ativo.

O sujeito ativo da obrigação tributária, como cediço, é o ente ou a pessoa jurídica de direito público titular do direito subjetivo constante no objeto da

³ Expressão utilizada por Zelmo Denari.

obrigação tributária, concretizada pela ocorrência do fato gerador desta. É aquele inserido na posição de credor dentro do vínculo jurídico.

O CTN prevê, embora com algumas impropriedades, em seu artigo 119, a figura do sujeito ativo da obrigação tributária, *in verbis*:

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

No nosso sistema constitucional tributário, as pessoas jurídicas de direito público, mais propriamente os entes federativos, são os titulares da competência legislativa para instituir e cobrar tributos por expressa disposição constitucional. Isto decorrente do princípio da estrita legalidade adotado pelo nosso ordenamento pátrio.

A letra do artigo 119 do CTN nos sugere à primeira impressão, que estes próprios “entes” competentes para instituir e cobrar tributos, ocuparão sempre a posição de sujeito ativo na relação jurídico tributária. Porém, embora confusa a definição do CTN, esta deve ser facilmente interpretada. Pois devemos esclarecer a gritante diferença entre titular da competência para “instituir” do titular da competência para “exigir”, porquanto “instituir” significa criar, fundar, estabelecer, etc, e remonta há uma fase legislativa, por sua vez, “exigir” significa reclamar, demandar, requerer, etc, o que já nos conduz a uma fase jurídico/obrigacional. E ambas, a de instituir e a de exigir, são espécies do gênero “competência plena”, que é constitucional e exclusiva.

A competência para instituir tributos é indelegável, pois para exercê-la, se faz necessário ser ente político dotado de poder legislativo, já a competência para exigir tributos é perfeitamente delegável, pois para exercê-la basta ser “pessoa” e recebê-la por delegação de quem a detenha.

Nesta seara podemos concluir que a competência plena, se perfaz em duas fases, numa primeira onde não se fala em credor, pois inexiste obrigação concreta, temos a competência para “instituir” tributos, indelegável e exclusiva dos entes políticos. De outra banda, em uma subsequente fase, temos uma relação jurídico/obrigacional já instalada pela ocorrência do fato gerador, onde obrigatoriamente se faz presente a figura do credor, titular por sua vez, da competência para “exigir” tributos, que na maioria das vezes é exercida pelo ente

titular da competência plena. Esta “competência” para se exigir o adimplemento de uma obrigação tributária é com muita propriedade denominada pela doutrina de “capacidade tributária ativa”. De sorte que, podemos afirmar, que o ente político titular da competência plena constitucional detém a um só tempo a “competência para instituir”, indelegável e a “capacidade tributária ativa” para exigí-los, esta delegável.

Nesta seara, expõe Hugo de Brito Machado (2004, p.411) que “não há de se confundir a competência para instituir o tributo, que decorre da Constituição Federal e é indelegável, com a competência para exigir o tributo na condição de sujeito ativo da respectiva obrigação, que pode decorrer de atribuição feita pela lei, nos termos da ressalva feita pelo artigo 7º e seus parágrafos do CTN.”

Dentro desta celeuma, chama-nos atenção também, o fato de que o artigo 119, somente se refere às pessoas jurídicas de direito público, excluindo portanto da sujeição ativa as pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas naturais, o que contraria a própria realidade tributária nacional, onde vemos como sujeito ativo de alguns tributos, instituições financeiras, autarquias, entidades paraestatais e etc.

Acerca da matéria se manifestou Sacha Calmon Navarro Coelho (2002, p.280), ao dizer que:

Ao fechar a capacidade tributária ativa exclusivamente nas pessoas jurídicas de direito público, territoriais e não territoriais, sem dúvida apequenou o universo dos sujeitos ativos das obrigações que estamos acostumados a ver todos os dias. A realidade briga com a norma, em desfavor desta última.

“Não é tarde para reconhecermos que o art. 119 do Código Tributário Brasileiro é letra morta no sistema do direito positivo brasileiro. Dele nada se aproveita, com exceção, naturalmente da ponderação óbvia de que, as pessoas jurídicas titulares de competência para instituir tributos também poderão ser sujeitos ativos” (CARVALHO, 1997, p. 197).

A doutrina tece duras críticas ao referido artigo, portanto, devemos levar em conta a época em que ele foi confeccionado, que com certeza entenderemos grande parte de suas impropriedades, senão ao menos esta, pois na época não existiam tributos parafiscais, como as contribuições pagas diretamente ao INSS, bem como as paraestatais, quem são novidades trazidas pela CF/88.

1.3.2) Sujeito Passivo.

Sujeito passivo é aquele que ocupa a posição de devedor de determinado objeto de uma obrigação por ele assumida (*ex voluntate*) ou decorrente de lei (*ex lege*). A obrigação tributária, como já estudado, é de natureza *ex lege*, ou seja, legal. Sendo assim, encontramos sempre na lei quem será o devedor a integrar o pólo passivo de determinada obrigação tributária.

O CTN, em seus artigos 121-122, dispõe acerca da sujeição passiva distinguindo o sujeito passivo da obrigação principal e da obrigação acessória, respectivamente como seguem, *in verbis*:

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

(...)

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória, é a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto.

Na obrigação principal, o sujeito passivo será sempre aquele devedor de um tributo ou prestação pecuniária, já o sujeito passivo da obrigação acessória não necessariamente será o devedor do tributo, isto porque ele não participa da ocorrência do fato gerador, mas sim possuiu com o Fisco deveres meramente administrativos. Muito embora, na maioria dos casos, os sujeitos de ambas as obrigações se confundam na mesma pessoa.

“Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais” (CARVALHO, 2004, p.300).

Alguns autores preferem conceituar o sujeito passivo, referindo-se também ao fato gerador, *v.g.* Zelmo Denari (2002, p.188), onde reza que, “no pólo passivo da obrigação jurídica tributária, costuma-se colocar uma pessoa física ou jurídica, cuja atuação ou situação de fato descrita na norma jurídica, faz desencadear o procedimento impositivo”.

Temos para nós, que estes conceitos de sujeito passivo com menção ao fato gerador, se arriscam a cometer uma impropriedade, como constatamos no

conceito do ilustre mestre supracitado. Vemos que ele só se refere, quando fala da hipótese de incidência, ao contribuinte, esquecendo-se portanto do responsável, que não atua no fato gerador da obrigação, e é, segundo o CTN, uma espécie de sujeito passivo da obrigação principal.

No pólo passivo da obrigação jurídica tributária, costuma-se colocar uma pessoa física ou jurídica cuja atuação ou situação de fato descrita na norma jurídica, faz desencadear o procedimento impositivo.

E o parágrafo único do artigo 121, divide novamente a figura do sujeito passivo da obrigação principal em, contribuinte e responsável, *in verbis*:

Art. 121. (...)

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

- I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Zelmo Denari (2002, p.189), sucintamente e com propriedade, define estas duas figuras de sujeitos passivo da obrigação principal:

Em sucinta noção, contribuinte é a pessoa física ou jurídica que realiza o fato gerador do tributo, isto é, que realiza a hipótese material de incidência descrita na norma. Responsável, por sua vez, é o sujeito passivo acrescido à relação jurídica tributária, por expressa disposição legal.

Passaremos a analisar, com mais detença, estas duas categorias de sujeitos passivo da obrigação principal.

1.3.3) Contribuinte.

Como vimos, como espécies de sujeitos passivos da obrigação principal, o CTN os divide em *contribuintes* e *responsáveis*.

“Contribuinte é o sujeito passivo por excelência das obrigações tributárias...” (MACHADO, 2004, p.422). Como se vê o contribuinte é aquela pessoa natural ou jurídica que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador de um tributo. É aquela pessoa cuja sua

atuação ou situação de fato, se enquadra em todos os aspectos descritos na hipótese de incidência prevista na norma, com relação a determinado tributo.

Hugo de Brito Machado em seu *Curso de Direito Tributário* (2004, p.147), assim define o contribuinte:

O sujeito passivo direto (ou contribuinte) é aquele que tem relação de fato com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva. Assim, no imposto sobre a renda, o sujeito passivo direto é aquele que aufera a renda. No imposto sobre o consumo, o sujeito passivo direto é o consumidor, e assim por diante.

“É por isso que a figura do contribuinte (como devedor de *tributo*) é *geralmente* indetectável à vista da simples descrição da materialidade do fato gerador. Assim auferir renda conduz à pessoa que aufera renda; (...). Posto o fato, ele é atribuído a alguém, que o tenha realizado ou praticado. Essa pessoa, via de regra, é o *contribuinte*” (AMARO, 2003, p.291).

Ou seja, é a pessoa que realiza o fato gerador e imediatamente se configura sujeito passivo e devedor do tributo, ele ingressa na condição de sujeito passivo do tributo assim que realizar o fato gerador. De regra, além de ser devedor do tributo ele é também o responsável pelo seu pagamento, caso em que as figuras de contribuinte e responsável se confundem em uma só pessoa, o devedor do tributo.

E conclui ainda Luciano Amaro (*ibidem*):

Nessa pertinência lógica entre a *situação* e a *pessoa*, identificada pela associação do *fato* com o seu *autor*, ou seja, pela ligação entre a *ação* e o *agente*, é que estaria a “relação pessoal e direta” a que o Código Tributário Nacional se refere na identificação da figura do *contribuinte*. Quando não estiver presente relação desta natureza entre o fato gerador e o sujeito passivo, mas algum vínculo deve existir entre ele e a situação que constitui o fato gerador, iremos identificar a figura do *responsável*.

Por manter esta relação pessoal e direta com o fato gerador, o contribuinte, ingressa no pólo passivo da obrigação, assim que realizar o ato, conjunto de atos, ou se encontrar na situação de fato, descrita na hipótese de incidência da norma. Daí o nome, embutido na doutrina por Rubens Gomes de Souza, de “sujeição passiva direta”, quando se tratar de *contribuinte*, e de “sujeição passiva indireta” quando se tratar de *responsável*⁴.

⁴ Quanto a figura do substituto, este será analisado com mais profundidade no tópico da “substituição”.

1.3.4) Responsável.

A lei poderá atribuir a outrem o ônus da responsabilidade pelo pagamento de um tributo do qual outra pessoa é o *contribuinte*, ou seja, o devedor não é mais o *contribuinte*, mas sim o *responsável*, que embora não tenha participado do fato gerador, a lei o atribuiu expressamente a responsabilidade de pagar o tributo .

Hugo de Brito Machado, em *Comentários ao Código Tributário Nacional* (2004, p.423) assim define:

Por conveniência da administração tributária, a responsabilidade pelo pagamento de um tributo pode ser atribuída a outra pessoa que, sem estar pessoal e diretamente relacionada ao fato gerador da obrigação tributária, assume, por imposição legal, a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Têm –se então a figura do responsável, prevista no artigo 121, inciso II, do CTN,....

O próprio Hugo de Brito agora em seu *Curso de Direito Tributário* (2004, p.147) novamente preceitua o responsável, no seguinte sentido:

Por conveniência da Administração tributária, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação *de fato* com o fato tributável, eliminado, ou não, esse dever do contribuinte. Surge, neste caso, o sujeito passivo indireto. O sujeito passivo *indireto*, é aquele que, sem ter relação direta *de fato* com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo. Essa vinculação do sujeito passivo *indireto* pode se dar por *transferência* e por *substituição*.

O responsável não realiza o fato gerador, e por isso é denominado de sujeito passivo indireto, indireto pois não tem relação direta com o fato gerador. Neste caso, ao olharmos para o aspecto material da hipótese descrita na norma, veremos que a pessoa que tem relação com o fato tributável é uma, e a pessoa obrigada por lei a pagar o tributo é outra.

Ao identificarmos o contribuinte de um tributo, facilmente identificaremos o responsável se for o caso, pois o próprio CTN, definiu o responsável como “quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (CTN. art. 121, parágrafo único, II). Trata-se de identificação por exclusão, e por isso deve vir expresso na lei quem será o responsável. Pois quando olhamos para o aspecto material da hipótese de incidência, salta aos olhos, o contribuinte, mas não o responsável, que portanto, deverá vir especificado na lei. De sua sorte, e pela inafastabilidade do princípio da

legalidade, o *contribuinte* deve também vir definido no Diploma Legal instituidor do tributo.

Luciano Amaro (2003, p.296) preceitua que: “A definição do contribuinte, porém, precisa conter-se na lei e é o próprio Código Tributário Nacional que o proclama, quando, no artigo 97, explicitando o princípio constitucional da legalidade, diz que somente a lei pode definir o sujeito passivo da obrigação principal (art. 97, III, *in fine*).

1.4) Responsabilidade Tributária.

A responsabilidade tributária como gênero, vêm disciplinada no CTN em seu artigo 128, *in verbis*:

Art. 128. Sem prejuízo no disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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.

Vê-se que o referido artigo autoriza expressamente que pessoa estranha a realização do fato gerador tenha o ônus de pagar o tributo, porém deve estar de alguma forma vinculada ao fato gerador. E a atribuição de tal responsabilidade, pode vir concomitantemente excluindo a responsabilidade do contribuinte, ou atribuindo-a a em caráter supletivo. É necessário que este terceiro responsável, tenha uma relação indireta com o fato gerador daquele tributo, v.g., o empregador que paga o Imposto de Renda na fonte, veja que ele esta muito próximo daquela situação prevista como fato gerador.

Como visto alhures, Rubens Gomes de Souza, classificou a sujeição passiva, em *direta* com a figura do *contribuinte*, e *indireta* com a figura do *responsável*. Dividindo então a indireta em duas modalidades, *por transferência* e *por substituição*. Sendo que a transferência comporta três hipóteses: *solidariedade*, *sucessão* e *responsabilidade*.

1.4.1) Espécies de Responsável.

Ao passo que o contribuinte é pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, o “responsável” é aquela pessoa diversa, ou seja, um “terceiro” que não mantenha relação direta com o fato gerador do tributo, porém se vê obrigado ao pagamento por disposição legal, ocorrendo assim uma modificação ou ampliação no pólo passivo da obrigação.

O responsável tributário ou terceiro, é alguém que mesmo não tendo realizado o fato gerador, recebe a condição de sujeito passivo da obrigação por disposição legal da norma que instituiu o tributo, em razão de *conveniência, necessidade, racionalidade ou efetividade da arrecadação*.

Em suma, o responsável é o terceiro que recebe a condição de devedor do tributo, mediante disposição legal, e com isso acaba vinculado ao efeito do fato gerador mesmo que não o tenha realizado.

O responsável é portanto, um “terceiro” com relação a realização do fato gerador, assim sendo encontramos três tipos de “terceiro”, quais sejam, o *responsável “stricto sensu”, o substituto e o sucessor*.

O responsável “stricto sensu”, é aquele que por expressa disposição legal assume a condição de devedor em caráter subsidiário ao devedor direto do tributo. São apenas aquelas pessoas definidas no art. 134 do CTN, repise-se a responsabilidade aqui é subsidiária e não solidária como prescreve o CTN.

Com relação ao sucessor e ao substituto, o que diferencia estas figuras é o momento em que este terceiro ingressa na relação com a condição de devedor do tributo, esta distinção é classificada pela doutrina como responsabilidade por transferência (sucessor e responsável “stricto sensu”) e responsabilidade por substituição (substituto), tópicos os quais estudaremos a seguir.

1.4.2) Responsabilidade por Transferência.

Como estudado, a responsabilidade pode ser atribuída a terceiro por duas maneiras, por *transferência* ou por *substituição*.

Na responsabilidade por transferência, o terceiro recebe o ônus de pagar o tributo, após já instalada a obrigação em face do contribuinte como é o caso da *sucessão*, onde este terceiro assume a condição de devedor/responsável do

tributo por conta de um dos eventos sucessórios previstos no CTN artigos 129 a 133.

Na responsabilidade por *transferência*, se manifestou Sacha Calmon (1998, p.282) dizendo que:

o que se transfere é o dever jurídico, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável. Diferentemente da substituição tributária, a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. A Lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário. O que se substitui portanto, é a pessoa que tendo praticado o fato gerador, deveria ser o sujeito passivo (o substituto legal tributário) como dizia Hector Villegas, não substitui o contribuinte mais a pessoa que deveria sê-lo.

Conclui-se, portanto, que a responsabilidade por transferência, trata-se de uma situação de sujeição passiva indireta em relação ao fato gerador, isto porque o responsável ingressa no pólo passivo da relação após a ocorrência do fato gerador, seja por conta de um evento sucessório previsto em lei (sucessão, arts.129-133), ou porque a lei determina sua solidariedade (art. 124) ou sua responsabilidade (responsável “strito sensu”, arts.134/135).

Não nos alongaremos nesse tópico, responsabilidade por transferência, por não interessar ao objetivo deste trabalho⁵. Trataremos sim, mais a fundo, a responsabilidade por substituição, por ser o alicerce deste estudo.

1.4.3) Responsabilidade por Substituição.

Diferente do que ocorre com a responsabilidade por transferência, onde o responsável pelo pagamento ingressa na relação após a ocorrência do fato gerador, nos termos da lei. Na *substituição*, embora não alcançado pela hipótese de incidência, o *substituto*, assume a posição de devedor assim que realizado o fato gerador pelo *substituído*, por disposição da própria lei.

Na substituição, o responsável, embora não realize o fato gerador, já ingressa no pólo passivo da relação no momento em que aquele sujeito alcançado pelo aspecto subjetivo da hipótese de incidência prevista na norma, o realize, isto expressamente já previsto na lei que instituir o tributo. No primeiro caso, responsabilidade por *transferência*, diz-se que há uma *transferência* de

⁵ A respeito, Rubens Gomes de Souza, *Compêndio de Legislação Tributária*.

dever, enquanto no segundo, responsabilidade por *substituição*, há uma *substituição* pessoal.

Paulo de Barros Carvalho (2004), por não reconhecer a autonomia pessoal do fato gerador, tece duras críticas a esta classificação, e alega que não há substituição neste caso, pois a lei ao atribuir de pronto a responsabilidade pelo pagamento do tributo a terceiro, nada *substitui*, apenas *institui* um novo devedor.

No entanto, não lhe assiste razão tal crítica, tendo em vista que ocorre sim substituição, ao passo que a pessoa que paga o tributo, é pessoa diversa daquela que têm relação econômica com o fato imponible.

Em obra coordenada por Carlos Valderdo Nascimento (1998, p.292), Sacha Calmon citando Rubens Gomes de Souza, reza que:

(..) a substituição ocorre quando em virtude de uma disposição expressa de lei a obrigação tributária *surge desde logo contra uma pessoa diferente* daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato, ou negócio tributado. Nesse caso *é a própria lei que substitui* o sujeito passivo direto por outro indireto.

A chamada “sujeição passiva indireta”, “por substituição”, na acepção de Rubens Gomes de Souza, juridicamente não existe. Sim, porque a lei, de saída já diz: “Se A praticar o fato gerador, B deve pagar”. B desde logo é o sujeito passivo direto, *de jure*. Em termos de proposição jurídica temos o desenho que segue:

NORMA

Hipótese de incidência tendo no aspecto pessoal A.	Consequência Jurídica tendo por sujeito passivo B.
--	--

De ver, e isso é fundamental, que a pessoa designada na lei como “realizadora” da hipótese de incidência (fato gerador) é diversa da que, na consequência da norma, aparece designada como sujeito passivo da obrigação. Então, juridicamente, B é *sujeito passivo direto*. Ele não paga dívida alheia. Paga dívida própria. Apenas não realizou o fato gerador. Todavia, ninguém antes dele esteve jamais na condição de sujeito passivo. E todo o substituto pressupõe substituído. Dita substituição não é jurídica e decorreria de um raciocínio pré - jurídico, qual seja: quem realiza o fato gerador é que *deve pagar* o tributo.

O próprio Rubens Gomes de Souza (*apud* Nascimento, 1998, p.293) declara 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.

È com base nesta teoria, que Zelmo Denari (2002), corretamente considera que a sujeição passiva *direta*, engloba a figura do *contribuinte* e do *substituto*, enquanto que a sujeição passiva *indireta* engloba o *responsável “stricto sensu”* e o *sucessor*.

Vemos, disposto expressamente no art.128 do CTN, que o *responsável* deverá ser uma pessoa vinculada ao fato gerador, ou seja, pessoa que tenha uma relação indireta com o fato gerador, pois se for direta e pessoal será *contribuinte*.

Isto ocorre para que seja respeitado o princípio da capacidade econômica, Aliomar Baleeiro (2005, p.737) preceitua que “A exigência de vinculação do responsável se faz em obediência ao princípio da capacidade econômica, a fim de que, por meio de retenção – como ocorre no imposto de renda recolhido pela fonte pagadora – ou reembolso, possa o responsável se ressarcir do imposto pago”.

No ICMS é fácil se vislumbrar a necessidade deste vínculo, pois o *substituto*, se encontra na mesma cadeia econômica do *substituído*, apenas em posição antecedente, daí porque a possibilidade de creditar-se do ICMS pago antecipadamente e descontá-lo na etapa seguinte. Caso o substituto fosse pessoa completamente alheia a esta cadeia, esta restituição seria um tanto impossível, no mínimo dificultada, e ofenderia o princípio fundamental da não cumulatividade.

Outro ponto importante de se ressaltar é quanto ao regime jurídico aplicado ao substituto, pois não é ele que dá nascimento à obrigação, mas sim o substituído.

Na substituição o regime jurídico será sempre o mesmo, aquele a que se submete o substituído, isto porque com a substituição, ocorre uma mera alteração no pólo passivo da obrigação, sem operar qualquer novação.

Aliomar Baleeiro (2005, p.737) acerca do regime jurídico aplicável assim leciona:

Como o responsável tributário não realiza o fato descrito na hipótese da norma básica (mas é participe apenas do fato descrito na hipótese da norma secundária), a norma secundária tem como conseqüência remeter à conseqüência da norma básica, para introduzir o dever do responsável tributário, sem entretanto, modificar ou alterar os demais elementos, critérios e aspectos da norma básica, que modelam a obrigação. Sendo assim, os deveres do contribuinte e do responsável serão enformados segundo os critérios e aspectos da norma básica. O regime jurídico é o regime jurídico do contribuinte de modo que a imunidade e a isenção; a incidência; os critérios de quantificação do dever – base de cálculo e

alíquota - ; as causas extintivas ou excludentes do crédito e os benefícios fiscais em geral são definidos de acordo com o regime jurídico do contribuinte.

Alfredo Augusto Becker (1972, p.503) leciona acerca do assunto, rezando que “existe substituto legal tributário toda vez que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em *substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo*”

Por fim, a LC 87/96 em seu art. 6. parágrafo 1º, estabelece duas modalidades de substituição, a regressiva ou “para trás” e a progressiva ou “para frente”, *in verbis*:

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

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

1.4.4) Substituição Tributária Regressiva ou “para trás”.

Veja-se que o referido artigo, em seu parágrafo 1º, se refere “ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes e subseqüentes (...)”. Quando a norma se refere a “uma ou mais prestações ou operações”, ela alcança todas as etapas da cadeia produtiva ou distributiva, nos impostos plurifásicos , v.g. IPI e o ICMS. Sendo assim, o substituto tributário nesses impostos plurifásicos, pode ser responsável pelo pagamento dos impostos devidos em todas as operações dentro da cadeia produtiva-distributiva.

No caso da substituição regressiva, esta se enquadra no comando normativo, por força do vocábulo “antecedente”, que pressupõe um fato anteriormente ocorrido. Ou seja, quem irá recolher o imposto, é o último dentro da

cadeia, ocorrendo assim uma *postergação* ou *diferimento* no pagamento do imposto.

Zelmo Denari (2002, p.225) leciona que “no plano objetivo, implica diferimento do imposto, o que significa: o Fisco recebe o tributo com atraso, ou seja, em estágio mais avançado do ciclo produtivo-distributivo.”

Como exemplo desse sistema, podemos citar duas situações:

- No caso das vendas de gado em pé, onde o ICMS, em vez de ser recolhido pelo criador (pecuarista) na saída das cabeças, é recolhido posteriormente pelo frigorífico abatedor, no dia seguinte ao abate, pelo valor fixado em pauta fiscal;
- Na aquisição pelo industrial, de retalhos de papel, onde este recolhe, na condição de substituto, o imposto que era devido pelo retalhista (contribuinte-substituído), que praticou o fato gerador.

Vemos, portanto, claramente a figura do *diferimento* no recebimento do tributo por parte do Fisco, o que inversamente ocorre na substituição tributária progressiva ou “para frente”.

1.4.5) Substituição Tributária Progressiva.

Ao revés do que ocorre na regressiva, nesta modalidade o substituto se situa em posição anterior ao contribuinte dentro da cadeia produtiva-distributiva. Ele recolhe o tributo antecipadamente, sem ainda sequer ter ocorrido o fato gerador, ou seja, antes de instalada a obrigação já há o pagamento do tributo com base em um fato gerador presumido pelo Fisco. Por esta presunção, este regime é objeto de duras críticas pela doutrina.

Trata-se de um regime onde ocorre a *antecipação* do pagamento, única e exclusivamente no interesse da arrecadação, como fim de antecipar a receita estatal e facilitar a fiscalização e cobrança de tributos onde este controle se faz muito difícil face a quantidade de estabelecimentos varejistas em determinados setores da economia, v.g. bebidas alcoólicas, fumo, veículos automotores, etc. A determinação de quais produtos e serviços se submeterão a este regime, fica a cargo da legislação estadual.

Zelmo Denari (2002, p.226) ensina que:

O modelo progressivo de substituição tributária, importa no recolhimento do tributo, antes da efetiva ocorrência do fato gerador, destoando portanto, do esquema clássico de constituição do crédito tributário. A atipicidade desse mecanismo impositivo, prevista em normas gerais extravagantes, tem sido duramente criticada, tendo em vista, principalmente, a possibilidade de perecimento da mercadoria antes de sua efetiva saída do estabelecimento destinatário.

Diante de tantas críticas a respeito da sua legalidade, principalmente no que tange à presunção do fato gerador, foi editada a EC nº 3/93, que introduziu o parágrafo 7º no art. 150 da CF, *in verbis*:

Art. 150. (...)

(..)

§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do 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.

Vemos que este parágrafo refere-se à restituição dos valores pagos caso não ocorra o fato gerador presumido, resolvendo portanto a questão do perecimento, pois neste caso o fato gerador não ocorre, gerando assim ao substituto direito constitucional de restituição imediata e preferencial do valor pago.

Porém tal dispositivo é silente quanto a hipótese do fato gerador “in concreto” ocorrer em valor *a menor* que aquele presumido. Entretanto, este parágrafo há de ser interpretado de maneira a qual, caso o fato gerador ocorra *a menor* do que o presumido, ele não ocorreu nos moldes previstos, ou seja, *não ocorreu o fato gerador presumido*, mas sim outro fato gerador, desta vez *a menor*, tendo também o substituto neste caso, direito constitucional à imediata e preferencial restituição do valor pago *a maior*, sob pena de afronta ao princípio da capacidade econômica.

Aliomar Baleeiro é claro ao analisar o parágrafo 7º do art. 150:

O Supremo Tribunal Federal haverá de fixar limites ao §7º do art. 150, excessivamente amplo e violador do princípio da capacidade econômica, o qual somente se pode medir no momento da ocorrência do fato jurídico, que é fato-signo presuntivo de riqueza(nem antes, nem depois). Evidentemente, o fato gerador a que se refere o § 7º do art. 150, é o fato gerador da norma básica, a ser realizado pelo contribuinte e com o qual ele se vincula diretamente. O fato descrito na hipótese da norma secundária, não é presumido, nem futuro, mas antecede, no tempo, à

ocorrência do fato descrito na norma básica ou matriz. Exemplo simples encontramos no IR. O fato descrito na hipótese da norma básica é auferir renda ao final do período, renda essa que é sempre excedente, ou acréscimo de que possa dispor seu titular sem comprometer seu patrimônio. Não se confunde, assim, com receita, rendimento ou faturamento. Somente é identificável, por isso, ao final do período-base, sendo, antes do encerramento do marco temporal, meramente presumida, pressuposta ou prevista. Assim, antes que se conclua o período, a lei determina, em norma secundária, ao responsável que pague o tributo, em nome e por conta do contribuinte, presumindo-se a ocorrência futura do fato descrito na hipótese da norma básica. Nesse caso os acertos são inevitáveis. Ao final do período, os pagamentos antecipados são compensados com o imposto realmente devido e, tendo sido excessivos, deverão ser restituídos ao contribuinte.

(...)

Constata-se facilmente, que, antes do acontecimento do fato jurídico tributário da norma básica, o fato descrito na hipótese da norma secundária, já terá se concretizado, acarretando o dever do responsável. A lei, que institui tal responsabilidade, presume, assim, ocorrência de fato gerador futuro e a base de cálculo, cujo montante é desconhecido. Por tal razão, a lei tem de disciplinar os mecanismos de ressarcimento ao contribuinte, caso não ocorra o fato jurídico tributário, ou ocorra de forma diferente da estimada, ou em menor intensidade. Igualmente, deve disciplinar os meios a serem utilizados pelo responsável, para recuperar o pagamento feito em nome e por conta de fato gerador futuro do contribuinte.

Diante todo exposto, entendemos que o regime de substituição tributária na sua modalidade progressiva, é legal, porquanto previsto no texto constitucional, porém, nada obstante sua legalidade, esta somente se conserva se sempre se assegurar o direito à repetição do valor pago, caso o fato gerador "in concreto" não ocorra nos moldes daquele presumido. Tendo, por óbvio, o Fisco, direito de requerer complementação do pagamento, caso se verifique que o fato gerador ocorreu *a maior* do que o presumido.

A frente, em tópico próprio, trataremos da substituição progressiva no campo de incidência do ICMS/SP.

1.5) Obrigação Tributária e Crédito Tributário.

No modelo definido no CTN, embora surja a obrigação com a ocorrência do fato gerador, a *exigibilidade* ou *atendibilidade*, é um atributo que está condicionado a prática de um ato pela administração, denominado *lançamento*. E a obrigação tornada exigível pelo lançamento, recebe o nome de crédito tributário.

Embora não tenha influência direta no tema central deste trabalho, é importante um pequeno exame da disciplina do CTN sobre o assunto, em especial a distinção entre obrigação e crédito.

O título III do CTN contém seis capítulos referentes ao crédito tributário, por não ser objeto deste trabalho, analisaremos só alguns aspectos.

Como visto alhures, a obrigação nasce, se constitui, por meio da ocorrência no mundo fático de uma hipótese descrita em lei apta a gerar o vínculo obrigacional tributário. Sendo este vínculo o liame entre o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir seu *crédito*, se contrapondo ao dever do sujeito passivo de adimplir seu *débito*. Ínsito portanto a qualquer vínculo obrigacional, o crédito de um lado e o débito de outro. Portanto não existe obrigação sem *crédito*.

Paulo de Barros Carvalho (1997, p.239) ensina que “ ao direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir o objeto, denominamos crédito. E ao dever jurídico, que a ele se contrapõe, de prestar o objeto, designamos débito. Revela-se por isso inominável absurdo jurídico imaginar-se obrigação sem crédito.”

Corroborando isto o CTN em seu art.114 dispõe que, “O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como *necessária* e *suficiente* à sua ocorrência”. (CTN, art.114). E o art. 113, parágrafo 1º reza que, “a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo”.(art.113, §1º do CTN).

Nada obstante não existir obrigação sem crédito, poderá existir obrigação sem crédito *exigível*, como por exemplo uma obrigação ilíquida, ou seja, despida de *exigibilidade* ou *atendibilidade*. Na obrigação tributária o ato de lançamento é que confere ao crédito já previamente constituído pela ocorrência do fato gerador, *atendibilidade* ou *exigibilidade*. O próprio CTN em seu art. 144, prescreve que o lançamento reporta-se a data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada e revogada” (art.144, CTN). Muito embora em seu art.142, disponha que é o ato de lançamento que constitui o crédito.

Ao analisar tal dispositivo, Luciano Amaro (2003, p.329) leciona que, “é óbvio que isso não pode permitir a afirmação de que na “mera” obrigação tributária (nascida com a ocorrência do fato gerador), não haja *crédito* e

correspondente débito, sem o que de obrigação não haveria nem sequer a silhueta. Tendo assim o ato do lançamento natureza meramente declaratória de um crédito previamente constituído com a ocorrência do fato gerador.

Paulo de Barros Carvalho (1997, p.239) define crédito tributário como sendo “o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro”. A pertinência da palavra *exigir* neste conceito é que torneia a distinção entre o *crédito tributário* e a *obrigação tributária*.

Podemos concluir que o *crédito tributário* é aquele crédito (direito subjetivo do sujeito ativo) gerado pela ocorrência do fato gerador, que pela afetação do ato de lançamento, se faz *atendível* ou *exigível*.

CAPÍTULO 2. FATO GERADOR.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador definido em lei como capaz de provocar a instituição do vínculo jurídico entre o Estado e o particular.

O fato gerador, vêm definido no CTN em seus artigos 114 –118. Trata-se de um evento descrito na norma, que quando ocorrido instala a obrigação tributária. Ao passo que gera, ao ente tributante competente, (suj. ativo) o direito subjetivo de exigir um tributo (objeto), daquele que se encontre contemplado na *hipótese de incidência*⁶ descrita na norma como devedor (suj. passivo), com exceção da responsabilidade por transferência, donde o contribuinte/responsável não vêm mencionado na descrição normativa do fato gerador, pois ingressa na relação após a ocorrência do fato jurígeno.

A hipótese de incidência, é chamada de fato gerador “in abstrato”, ao passo que a ocorrência desta hipótese é chamada de fato gerador “in concreto”. Embora suporte outras denominações, como se verifica na doutrina. “Há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se.” (ATALIBA, 2005, p.55).

Geraldo Ataliba (2005, p.58) se refere à hipótese de incidência, como sendo:

(...) primeiramente uma a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho).
É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera previsão legal (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

De outra banda, a subsunção de um fato à esta hipótese de incidência prevista na norma, é o fato gerador “in concreto”. “Subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei.” (ATALIBA, 2005, p.69).

Concluimos, portanto, com o conceito de fato gerador dado por Amílcar de Araújo Falcão (*apud* DENARI,2002, p.180): “fato gerador é o fato, ou conjunto de fatos, ou estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento de uma obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”.

Este conceito se faz completo, pois dele podemos extrair as três modalidades de fato gerador: *instantâneos, complexos e continuados*.

⁶ Trata-se da expressão utilizada pela doutrina para definir a simples previsão “in abstrato” daquele fato gerador da obrigação tributária. Um fato, para ser fato, tem que acontecer, por isso será sempre concreto, diferente portanto, de sua previsão legal, que poderá ou não acontecer, portanto será sempre abstrata, pois se acontecer deixa de ser uma previsão e passa a ser um fato, que pode ser ou não gerador de uma obrigação.

2.1) Classificação do Fato Gerador.

O fato gerador comporta tal classificação com base em seu elemento temporal, ou seja, esta classificação se dá levando em conta em qual tempo o fato gerador se considera completo. É a extensão temporal do fato gerador, é a sua ocorrência em relação ao tempo.

Dentro desta classificação, encontramos três hipóteses: fato gerador *instantâneo*, *complexo* e *continuado*.

Sendo o fato gerador *instantâneo* aquele que se implementa em um só momento no tempo, aperfeiçoa-se com a ocorrência de um só fato, em um só tempo, v.g. na incidência do ICMS nas saídas de mercadorias do estabelecimento, com um só fato (promover a saída de mercadorias) a um só tempo, se completa o fato gerador.

De outra banda, para se perfazer o fato gerador, pode ser necessário uma série de fatos em um dado lapso temporal, a exemplo; os rendimentos e as despesas financeiras no imposto sobre a renda, que para se implementarem como fato gerador, devem ser considerados ao longo de um ano. Ou seja, é aquele que se realiza ao longo de um período de tempo, em razão do acontecimento de vários fatos, todos igualmente relevantes para o acontecimento do fato gerador. Este é o chamado fato gerador *complexo* ou *periódico*, cujo único exemplo que temos é o I.R.

O fato gerador também pode se resumir em uma *situação de fato*, que por ser uma situação, têm como característica temporal a *continuidade*. Ou seja, é aquele fato gerador que se traduz numa situação permanente, que se renova continuamente. É a situação na qual se encontra determinada pessoa, v.g. as tributações sobre a propriedade (IPVA, IPTU). Por esta característica, a lei irá sempre definir o elemento temporal.

2.2) Elementos do Fato Gerador.

Portanto a previsão normativa da situação tributável é uma coisa (hipótese de incidência), e a ocorrência desta previsão outra (fato gerador).

2.2.1) Elemento Objetivo.

Como vimos, o fato gerador revela a capacidade contributiva das pessoas que sofrem o impacto financeiro de um tributo. Para refletir de uma maneira mais fiel este aspecto econômico, ínsito na atividade de cobrar tributos, é que o fato gerador deve, ter como elementos objetivos, as bases econômicas sobre as quais incidiram seus determinados tributos.

Zelmo Denari (2002, p.181), com sua grande pertinência nos ensina que “a tributação, no sistema tributário de qualquer país, está estruturada em bases econômicas indiciárias da capacidade contributiva sobre as quais se assenta o fato gerador e, por isso, constituem seu elemento objetivo”.

Entre as bases econômicas de imposição dentro do nosso sistema tributário, citamos como exemplo: *o patrimônio*; objeto de impostos como ITR, IPTU, IPVA, *a renda*; objeto de impostos como I.R, *a circulação de riquezas*; objeto dos impostos como IPI, ICMS, etc.

2.2.2) Elemento subjetivo.

Trata-se, a grosso modo, do elemento pessoal do fato gerador, ou seja, a pessoa pretendida na hipótese de incidência para suportar o ônus de pagar o tributo.

É o elemento que delimita a sujeição passiva do tributo, é o elemento que aponta quem é o destinatário da imposição normativa, quem está vinculado ao fato gerador.

Zelmo Denari (2002, p.182) assim o define:

Sob o aspecto subjetivo, investiga-se quais pessoas se encontram vinculadas ao fato gerador e sujeitas ao cumprimento da obrigação tributária.

Em primeiro lugar, dá-se destaque à pessoa do contribuinte, sujeito passivo titular do fato gerador, por um critério econômico.

No entanto, a titularidade do fato gerador pode ser atribuída – por um critério legal, não mais econômico – ao substituto tributário, que experimenta, como o contribuinte, a eficácia direta do *juris vinculum*.

2.2.3) Elemento espacial.

Para este elemento é necessário ainda que de passagem mencionar o *princípio da territorialidade*. De suma importância no nosso sistema federativo, este princípio rege entre outros institutos do direito, também o fato gerador. E com relação a este, reza que “só é legítima a cobrança de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido dentro dos limites territoriais do ente público estadual ou municipal” (CAMPOS *apud* DENARI, 2002, p. 182).

È o elemento que orienta a localização do fato gerador, onde se dará o fato gerador para que seja válida determinada tributação. E critério espacial, significa dizer, que ele identifica a localização no espaço do fato gerador, prevê o âmbito territorial alcançado pela hipótese de incidência.

Como exemplo: “se Tício é proprietário de uma gleba rural situada no município ‘A’, servida por uma estrada de rodagem conservada pela municipalidade, mas se utiliza, exclusivamente, de estrada de rodagem situada no município ‘B’, somente está obrigado a pagar a taxa de conservação de estradas ao município ‘A’, local da ocorrência do fato gerador”.(DENARI, 2002, p. 182)

Zelmo Denari (*ibidem*) ainda conclui “que o princípio da territorialidade do fato gerador é que torna operante a regra que proíbe a duplicidade impositiva, em nosso sistema tributário”.

2.2.4) Elemento temporal.

Segundo o art. 144 do CTN, “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, e rege-se pela lei então vigente...”.(Código Tributário Nacional, art. 144).

O elemento temporal do fato gerador, serve para localizarmos o fato gerador no tempo, ou seja, em que tempo se têm perfeito o fato gerador, qual o momento em que se considera efetivamente ocorrido o fato gerador.

Estamos falando em obrigação, e todas devem ter termo inicial e termo final. E é a conclusão do fato gerador, que dá início à obrigação tributária, daí a indispensável presença do elemento temporal. È o elemento mais relevante do fato gerador, porquanto dá nascimento à obrigação, e também fixa os limites para

o recolhimento do tributo, pois o Fisco terá de se valer dos critérios quantitativos vigentes na época em que se aperfeiçoou o fato gerador.

Sampaio Dória, citado por Zelmo Denari (2002,p.183), advertiu-nos que “uma vez fixado tal momento, defini-se a legislação tributária aplicável, ficando o legislador impedido de selecionar outra manifestação vinculada à mesma realidade econômica”.

2.3) Da Presunção do Fato Gerador.

No regime de substituição tributária progressiva, ocorre a antecipação do pagamento do tributo com relação à ocorrência do fato gerador. Ou seja, o tributo é pago antes que ocorra o fato gerador, com base em um fato gerador presumido.

O vocábulo "presunção" para o direito tributário, na verdade, diz respeito à presunção legal, entendida aquela que expressamente vem prevista em lei emanada de processo legislativo.

Cabral (1993, p.211), explicando o que seja presunção, diz:

Presunção (de origem latina, prae mais sumere, que significa tomar, captar alguma coisa, com antecedência) é um ato da mente em razão do qual se tira, por antecipação, uma conclusão que se supõe ou se toma como verdadeira, sem que se tenha certeza da existência dessa conclusão (ou, conforme o caso, de um efeito), partindo-se de um fato conhecido e provado.

Prosseguindo, Cabral (1993, p.311-312) conclui:

A presunção é a ilação que se extrai de um fato conhecido (...) para se chegar a um fato desconhecido (omissão).

(...)

Presumir é prae sumere (tomar alguma coisa como tendo acontecido), antes de se ter uma prova mais contundente da existência da coisa. É atitude subjetiva, e não real, em sua essência. As presunções têm por base a própria lei e, por isso mesmo, são chamadas de praesumptiones juris.

Neste mesmo sentido, Canto, *apud* Cabral (1993, p.312-313), profere as seguintes palavras:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e

definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da conseqüência já conhecida em situações verificadas no passado; da existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexo causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

Nas operações com mercadorias ou produtos sujeitos ao regime de substituição tributária verifica-se a existência de duas realidades distintas. É que este regime abarca duas operações: a primeira, diz respeito à ocorrência concreta da hipótese de incidência legalmente prevista; a segunda, às operações subseqüentes, na qual ainda não se verificam as ocorrências concretas da hipótese de incidência.

Contudo, na primeira operação é cobrado o tributo da operação própria, bem como das operações subseqüentes.

Quanto à primeira operação não há o que se questionar. Efetivamente ocorreu o fato gerador abstratamente previsto em lei, fazendo nascer a obrigação tributária.

Entretanto, quanto às operações subseqüentes ainda não se verifica ocorrência concreta da hipótese de incidência, abstratamente prevista em lei. Cobra-se antecipadamente o tributo, sem, contudo, observar o acontecimento do fato gerador da obrigação tributária. Só presumivelmente estas hipóteses de incidência irão ocorrer em concreto.

O § 7º, do art. 150, de nossa Carta Magna eleva à categoria constitucional o termo "fato gerador presumido". Sem dúvida alguma, o instituto da substituição tributária não pode prescindir da presunção da ocorrência dos fatos geradores das operações subseqüentes. É que esta presunção é da essência do instituto em comento.

Coelho (2002, p.393), ao comentar o § 7º, do art. 150, da Carta Magna, escreve:

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

Carrazza (2004, p.405), ao comentar acerca da Emenda Constitucional nº 3/93, conclui que:

Percebemos que a referida Emenda Constitucional "criou" a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. Deveras, o supracitado preceito "autoriza" a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.

De fato, denota-se que a presunção de um fato, se trata sempre de mera previsibilidade, portanto, passível de desconexões com a realidade. "In casu", acreditamos que a presunção do fato gerador, não só é legal, como indispensável

para o regime da substituição tributária progressiva. Porém, por se tratar de mera previsibilidade, entendemos que este regime só se faz legal, enquanto assumir os eventuais erros decorrentes desta presunção, possibilitando assim sempre a repetição dos valores pagos quando a ocorrência do fato gerador real em valor menor do que o presumido pela autoridade fiscal, sob pena de afronta ao princípio da capacidade contributiva.

2.4) Base de Cálculo – conceito.

A obrigação tributária nasce a partir da ocorrência concreta da hipótese de incidência abstratamente prevista em lei. Ocorre que, no primeiro instante, tal obrigação desconhece seu valor pecuniário, posto que se encontra despido de liquidez. O crédito tributário já existe, porém seu montante ainda não foi apurado.

A simples verificação da ocorrência concreta da hipótese de incidência não tem o condão de determinar o montante devido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, apesar de já fazer surgir a relação obrigacional de cunho patrimonial.

Necessário se faz, então, desnudar os elementos da obrigação tributária, em especial seus aspectos quantitativos, de tal forma que o crédito tributário seja conhecido em toda sua extensão monetária. É através do lançamento que o montante do tributo se exterioriza. Assim, o ato declaratório do lançamento transforma o crédito tributário ilíquido em líquido.

Um dos elementos quantitativos da obrigação tributária é a base de cálculo. A legislação tributária, a doutrina jurídica e a jurisprudência têm sido férteis na produção de definições de base de cálculo.

Esclarecedoras são as palavras do insigne mestre Carvalho (1997, p.219-223), acerca da base de cálculo:

É aí que escolhe, dentre os múltiplos atributos valorativos que o fato exhibe, aquele que servirá de suporte mensurador do êxito descrito, e sobre o qual atuará outro fator, nominado de alíquota. Para atender a esse objetivo, qualquer predicado factual pode ser útil, desde que, naturalmente, seja idôneo para anunciar a grandeza efetiva do evento. Está claro que os fatos não são, enquanto tais, mensuráveis na sua integralidade, no seu todo. Quando se fala em anunciar a grandeza efetiva do acontecimento, significa a captação de aspectos inerentes à conduta ou ao objeto da conduta que se aloja no miolo da conjuntura do mundo físico. E o legislador o faz apanhando as manifestações

exteriores que pode observar e que, a seu juízo, servem de índices avaliativos: o valor da operação, o valor venal, o valor de pauta, o valor de mercado, o valor presumido, o valor arbitrado, o peso, a largura, a altura, a profundidade, a testada, a área, o volume, o perímetro, o número de cilindradas do motor, o número de cavalos-vapor, a capacidade de vôo, o calado, enfim, todo e qualquer padrão dimensível ínsito ao núcleo da incidência.

(...)

A base de cálculo nunca vem determinada no plano normativo. Lá teremos só uma referência abstrata – o valor da operação, o valor venal do imóvel etc. É com a norma individual do ato administrativo do lançamento que o agente público, aplicando a lei ao caso concreto, individualiza o valor, chegando a uma quantia líquida e certa – a base de cálculo fáctica.

Identificada a ocorrência da hipótese de incidência, há que se questionar os diversos meios de se alcançar a plenitude da base de cálculo dos tributos, sendo vários os métodos previstos pelas legislações dos diversos tributos, tais como o valor da operação, o valor venal, o arbitramento, etc.

Segundo Carvalho (2004) uma das muitas funções da base de cálculo é confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Assim, o método utilizado para medir as reais proporções do fato jurídico-tributário tem que ser tal que possa de alguma forma "lembrar" a existência do fato gerador.

Outros dão uma dimensão maior ainda à base de cálculo, tornando-a reveladora, conjuntamente com a hipótese de incidência, do tipo tributário. Neste sentido, Carrazza (2004)

O tipo tributário é revelado, no Brasil, após a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo da exação. Assim, a Lei das Leis, ao discriminar as competências tributárias das várias pessoas políticas, estabeleceu, igualmente, as bases de cálculo "in abstracto" possíveis, dos vários tributos...

2.5.1) Da Base de Cálculo Arbitrada.

O regime de substituição tributária traz embutida duas operações distintas. Na primeira operação não se cogita da responsabilidade por substituição. Nesta verifica-se a ocorrência concreta da hipótese de incidência, contemplando todos os aspectos jurídicos e fáticos que encerram o fato gerador do tributo, como na hipótese de venda do veículo da montadora ao concessionário. Constata-se o nascimento da obrigação tributária, decorrente do negócio jurídico mercantil;

desnuda-se os sujeitos da relação jurídica; revela-se com precisão o momento da ocorrência do fato gerador, bem como o local em que se deu; e por fim apura-se a liquidez do crédito tributário devido.

Ainda nesta primeira operação, o crédito tributário tem seus aspectos quantitativos facilmente determinados, ou seja, a base de cálculo e a alíquota são reveladas concomitantemente à ocorrência da hipótese de incidência. A base de cálculo será, então, o próprio montante da operação mercantil.

Situação diferente ocorre nas operações subseqüentes, quando acontece a responsabilidade por substituição. Não há como, de antemão, determinar a base de cálculo das operações posteriores. O preço final que a mercadoria ou produto irá atingir não poderá ser objeto de especulação. Do contribuinte apontado como responsável por substituição até o consumidor final irão ocorrer varias operações de circulação, cada uma com uma base de cálculo resultante das condições mercadológicas, da negociação entre as partes, da qualidade do produto, do prazo de pagamento etc. Portanto, o valor que cada operação atingiu não poderá ser conhecido de forma antecipada.

Diante deste dilema, a Lei Complementar nº 87/96 introduz três regras para o estabelecimento do valor das operações subseqüentes para efeitos de substituição tributária:

- quando o preço final a consumidor de mercadoria ou serviço for fixado por órgão público, a base de cálculo do imposto será o valor fixado;

- quando não houver fixação de preço final a consumidor, mas exista preço final sugerido pelo fabricante ou importador, a lei poderá estabelecer como base de cálculo este preço.

- Inexistindo preço final a consumidor fixado por órgão governamental ou sugerido pelo fabricante ou importador, a base de cálculo será obtida por arbitramento, através da aplicação de margem de lucro, que será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

Para obtenção da base de cálculo que servirá para a apuração do ICMS a ser pago antecipadamente, serão consideradas as seguintes parcelas:

- o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Geralmente, para efeitos da cobrança antecipada do tributo, via regime de substituição tributária, faz-se necessário estimar a base de cálculo que cubra em sua totalidade todas as operações posteriores à primeira. Com isso, pretende-se alcançar o mais próximo possível o valor da última operação de circulação, aquela em que a mercadoria ou produto chega até as mãos do consumidor final. Tal previsão é tarefa das mais árduas, posto que envolve muitas variáveis que não estão sob o controle direto dos órgãos fazendários.

Impreterivelmente, a base de cálculo, para efeitos da cobrança antecipada do tributo de mercadorias e produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, terá que passar pelo infeliz instituto do arbitramento ou da fixação prévia, por órgão governamental, fabricante ou importador. Com isso, os valores reais das sucessivas operações de circulação serão desconsideradas, posto que são desconhecidas no momento do pagamento antecipado do tributo.

O art. 8º, da Lei Complementar nº 87/96, dispõe:

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

- I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
- II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
 - a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
 - b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
 - c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

2º. Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao 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.

Acerca das margens a que se refere o § 4º, do citado artigo, esclarece Souza (1996a):

(...) a dimensão das margens de valor agregado precisa manter uniformidade nacional, em razão das múltiplas distorções que surgiriam caso a matéria fosse objetivo de leis estaduais. Contudo, a Lei Complementar não deu tratamento nacional uniforme à matéria, como seria recomendável, atribuindo às leis ordinárias estaduais não só a indicação dos produtos como também a fixação dos critérios para estabelecimento de margem de lucro.

Ainda mais, há de se apontar que, igualmente, quando cuida de definir os critérios para o procedimento administrativo de arbitramento para definição das margens de lucro, a Lei Complementar deixou ao alvedrio do legislador ordinário estadual a opção de fixar esta margem com base em preços usualmente praticados nos mercados, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por meio de informações e elementos fornecidos por entidades do setor. Com isto, abriu-se um flanco que poderá levar à fixação de preços irreais ou incompatíveis com o valor da operação. Para impedir esse efeito, deveria a Lei Complementar ter determinado, para apuração da margem de lucro, a participação obrigatória das entidades representativas dos respectivos setores.

Diante do distanciamento entre os valores reais das sucessivas operações e a base de cálculo arbitrada para efeitos de cobrança antecipada do tributo, verifica-se a imprecisão do instituto. Quanto a este aspecto, Machado (2004, p.370), reitera este entendimento:

A pretexto de evitar a sonegação os Estados instituíram o regime de substituição tributária, ou, mais exatamente, de substituição com antecipação do tributo(...)

O ICMS antecipado, que deveria ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subseqüentes, é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias (...)

(...) a Corte Maior o acolheu em julgamento no dia 8 de maio deste ano, no qual afirmou a constitucionalidade de lei estadual que o afirma. Prevaleceu o argumento do Min. 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.

Essa decisão alberga o equívoco de admitir imposto com base de cálculo arbitrária divorciada da realidade...resta ao contribuinte lutar para que se estabeleça um critério legal objetivo de definição de sua base de cálculo, para não ficar submetido ao arbítrio das autoridades fazendárias nessa definição.

Precisas são, também, as palavras de Coêlho (2002, p.395), acerca da base de cálculo arbitrada para efeitos de substituição tributária:

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

(...)

Ora, o recebimento pelo Estado de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculo reais, i.e., não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza confisco tributário (...)

Por fim, a Constituição, ao dispor sobre a capacidade contributiva, teve a preocupação que os impostos fossem graduados com base em sua efetiva dimensão monetária:

Art. 145.

(...)

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Coêlho (2002, p.90-91), ao comentar o dispositivo constitucional acima transcrito, escreve:

Não se nega ao legislador (ao administrador sim) o poder de estabelecer tributações com base em signos presuntivos de capacidade contributiva. Ao dar poderes ao Fisco para investigar as pessoas e seus negócios, a Constituição optou pela verdade real, por isso que o princípio da capacidade contributiva rejeita as técnicas de presunção, em razão mesmo de sua essência, fulcrada nas idéias de justiça e verdade.

2.5) Alíquota – Conceito

A obrigação tributária, quando nasce com a ocorrência do fato gerador, cria o vínculo jurídico entre os sujeitos ativo e passivo. Porém, esta obrigação nasce

ainda ilíquida. O crédito tributário decorrente da obrigação tributária precisa ser apurado em toda sua extensão pecuniária. É mister, então, conhecer a base de cálculo e a alíquota a ser aplicada.

A alíquota é o indexador do imposto, normalmente em percentual, é o *quantum* será aplicado a determinada base de cálculo, para se calcular ao valor nominal a ser pago de imposto. Esta alíquota será definida sempre na lei que instituir o tributo. Por exemplo a alíquota de ICMS/SP, em regra é de 18%, e é fixada pela lei estadual que regula o ICMS.

É através da aplicação da alíquota na base de cálculo que se chega ao montante devido na obrigação tributária, ou seja, tornando líquido o crédito tributário.

CAPÍTULO 3. PREOCUPAÇÃO DO LEGISLADOR COM A GARANTIA DE DIREITOS (ESTATUTO DO CONTRIBUINTE).

A Constituição Federal ao prescrever *direitos* aos cidadãos, os fez de maneira a qual os cidadãos pudessem alcança-los. Para isso, conjunta ou separadamente aos seus respectivos direitos, a Constituição prevê também suas *garantias*, ou seja, as garantias desses *direitos*.

Faz-se mister, trazer à baila, a abordagem do mestre Roque Antônio Carrazza (2004, p.378/379):

A Constituição não só consagrou direitos; como também os garantiu. Estes direitos constitucionais, e suas garantias representam limitações ao poder do Estado, que não pode desconsiderar, sob pena de invalidade do ato praticado.

Chamamos atenção para o fato de que uma realidade são os *direitos*, e outra, suas *garantias*. É por isso que, como queria Ruy Barbosa, é imprescindível separemos, no texto da Lei Fundamental, “as disposições meramente *declaratórias*, que são as que exprimem existência legal aos direitos reconhecidos, e as disposições *assecuratórias*, que são as que, em defesa dos direitos, limitam o poder. Aquelas, instituem os *direitos*; estas, as *garantias*; ocorrendo não raro juntar-se, na mesma disposição constitucional, ou legal, a fixação da garantia com a declaração do direito”(apud José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, cit., 19 ed., p. 416).

Nesta mesma concepção, o legislador preocupado com a atuação desmedida do Fisco na instituição e arrecadação de tributos, procurou estabelecer garantias fundamentais aos contribuintes, incidindo como verdadeiras limitações ao poder de tributar do Estado.

Com estes preceitos, a Constituição determinou de modo negativo, isto é, através de proibições, o *conteúdo possível* das Leis Tributárias e, indiretamente, dos regulamentos, das portarias, dos atos administrativos tributários, etc.. .

Em outros termos, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, ao fazerem uso de suas competências tributárias, são obrigados a respeitar os direitos individuais e suas garantias. O contribuinte tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa jurídica competente, ver respeitados direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos (CARRAZZA, idem).

Estas garantias foram introduzidas no texto constitucional, tendo em vista que a tributação não se dá meramente sob uma relação de subordinação do contribuinte perante o Estado, mas sim sob uma relação de reciprocidade entre os direitos e deveres de cada um⁷.

O conjunto harmônico de todas estas garantias constitucionais, impõem limitações ao poder de tributar do Estado; ao passo que estipulam direitos, deveres e obrigações ao contribuinte, é chamado de “estatuto do contribuinte”.

⁷ Vide cap. 1, onde tratamos brevemente, por não objeto deste trabalho, a questão da “relação” entre o Estado e os indivíduos.

Define com propriedade o que vêm a ser o *estatuto do contribuinte*, o ilustre publicista Paulo de Barros Carvalho (*apud* CARRAZZA, 2004, p. 382):

Define-se o *estatuto do contribuinte*, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre a matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações, deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na acepção mais ampla e abrangente – *entidade tributante*). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade”.

Têm-se, portanto, que a Carta Magna contém imperativos, por óbvio constitucionais, exclusivamente dirigidos aos entes políticos, titulares da competência para instituir e cobrar os tributos, que controlam, aparam a atividade tributante do ente atingido pelo imperativo contido na norma. São comandos constitucionais, que em tudo orientam, iluminam a atividade tributante. Assim sendo, são estes comandos, que quando atendidos, dão validade, juridicidade à obrigação tributária.

“O ‘estatuto do contribuinte’ exige que a tributação, livre de qualquer arbitrariedade, realize a idéia de Estado de Direito”.(CARRAZZA, 2004, p.383).

Extraímos destes comandos constitucionais, a subjetividade do legislador, o *dever ser* das normas tributárias, e traduzimo-los como princípios constitucionais tributários, corroborando assim as garantias constitucionais tributárias. Dentro destas garantias constitucionais, temos as que, com certeza, mais evidenciam a preocupação do legislador em limitar o poder de tributar do Estado, são elas: as *imunidades*. Estas indubitavelmente traduzem-se em verdadeiras garantias, pois são tidas como regras de competência negativa, ou seja, onde o Estado não pode interferir, a não ser por meio de EC.

Passaremos a seguir a uma abordagem breve da subsunção do instituto objeto deste trabalho aos princípios constitucionais tributários com ele relacionado.

3.1) Os Princípios Constitucionais Tributários frente ao Regime da Substituição Tributária Progressiva.

3.1.1) Princípio da Legalidade.

Dita a Constituição Federal de 1988 que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Eis o cerne do princípio da legalidade.

Os modelos genéricos dos tributos são estabelecidos na Constituição Federal, que expressamente distribui as competências tributárias dos entes tributantes. Cabe ao legislador ordinário, então, especificar esses modelos genericamente previstos, posto que dentro dos limites estabelecidos pelos modelos padrões há uma certa liberdade.

Todos os tributos, sem exceção, são previamente tipificados em lei. As hipóteses de incidência, os sujeitos ativos e passivos da relação obrigacional, as bases de cálculo e alíquotas, enfim todo o arcabouço jurídico precisa estar claramente definido em lei.

“Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei é óbvio que a primeira entidade a obedecer a tal comando deverá ser a administração, não podendo exigir tributo, impor obrigações a qualquer contribuinte, ou exigir que ele se abstenha de praticar algum ato se não existe lei prevendo tal exigência ou abstenção” (CABRAL, 1993, p.50).

E conclui então Cabral (*idem*, p.158-159):

Incontroverso, pois, que a cobrança de qualquer tributo pela Fazenda Pública (nacional, estadual, municipal ou distrital) só poderá ser validamente operada, se houver uma lei que a autorize. O princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco. O tributo subsume-se a esse princípio constitucional.

(...)

Não é por outro motivo que se tem sustentado que em nosso ordenamento jurídico vige, mais do que o princípio da legalidade tributária, o princípio da estrita legalidade. Aliás, hoje mais do que nunca,(...), juristas de tomo têm feito empenho no sentido de que os tributos só podem ser criados ou aumentados por meio de lei ordinária.

Nas palavras de Roque Antônio Carazza (2004):

“O princípio da legalidade – que não é exclusivamente tributário, pois projeta sobre todos os domínios do Direito – vem enunciado no art. 5º, II da CF : "Art. 5º (...) II – Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

O princípio da legalidade aplicada à tributação vem expressamente contido no art. 150, I da Constituição Federal, segundo o qual nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça.

Aliás, é a própria Constituição Federal quem atribui nominalmente as competências tributárias aos diversos entes públicos. Nela encontram-se presentes o rol de tributos de competência da União, dos Estados e do Distrito Federal, e dos Municípios, os princípios gerais do sistema tributário, os limites do poder tributante, bem como, a regra padrão de cada tributo.

É também a Constituição quem define as matérias tributárias que devem ser tratadas através de Lei Complementar. Expressamente, descreve o disciplinamento jurídico atribuído à tal espécie normativa. Logo, por exclusão, as demais matérias tributárias serão veiculadas por lei ordinária.

A relação jurídica obrigacional tributária obedece ao princípio da estrita reserva legal. O fato típico tributário vem previsto em lei. E para que nasça a obrigação tributária é necessário a subsunção do fato concreto com a hipótese de incidência legalmente prevista.

Assim, não será relevante para o nascimento da relação obrigacional tributária a vontade do sujeito ativo ou passivo, posto que não há espaço para o exercício da vontade das partes. Basta que se verifique a ocorrência concreta da hipótese de incidência, legalmente prevista, para que nasça a obrigação tributária.

Não é a realização de qualquer fato ou ato que faz nascer a obrigação tributária, mas apenas aqueles que foram eleitos como necessários à ocorrência do fato gerador. É que o legislador garimpou dentre os inúmeros acontecimentos aqueles que têm relevância econômica, para, então, tipificá-los na norma jurídica tributária como hipótese de incidência de determinado tributo. Entretanto, não pode o legislador ordinário eleger fatos diferentes da norma padrão de incidência previamente estabelecida na Constituição.

Por um longo período discutiu-se a legalidade do regime de substituição tributária. Apesar da previsão legal da responsabilidade por substituição,

genericamente prevista no art. 128 do CTN, o instituto não foi de pronto regulamentado. Aliás, neste particular, a legislação tributária sempre esteve atrás das inovações introduzidas pelas práticas fazendárias.

Diante das facilidades de controle e arrecadação dos tributos, decorrentes da adoção do regime em comento, houve uma verdadeira corrida em sua implantação. É claro que as diversas administrações fazendárias não tiveram o cuidado de aguardar que o instituto fosse devidamente regulamentado pela legislação tributária.

Michel Temer (1995, p.29) assim se pronunciou acerca do assunto:

Só a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa. E neste caso, exclusivamente, lei em sentido formal, qual seja, aquele ato emanado do poder legislativo decorrente do processo legislativo previsto no art. 59 da Constituição Federal. Entenda-se por lei o ato normativo produzido pelo Poder Legislativo segundo forma prescrita na Constituição, gerando direitos e deveres em nível imediatamente infraconstitucional”.

E mais, além de necessidade de previsão em lei, a responsabilidade tributária tem que ser atribuída a terceira pessoa de modo expresso, conforme categoricamente determina no art. 128, do CTN.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi atribuída a lei complementar competência para dispor acerca do regime de substituição tributária, na seara do ICMS, conforme art. 155, XII, g, da CF.

No entanto, o art. 34, § 8º da ADCT, estabeleceu o prazo de 60 dias para a edição de lei complementar necessária à instituição do ICMS, sob pena do imposto ter suas normas regulamentares fixadas provisoriamente por convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal. Foi, então, que o Convênio 66/88, fixou normas para regular provisoriamente o ICMS, até a entrada em vigor da Lei Complementar nº 87/96, que passou, então, a fixar normas 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.

Tanto o Convênio 66/88, como a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceram preceitos acerca do regime de substituição tributária.

Contudo, com a penetração em nosso ordenamento jurídico constitucional do § 7º do art. 150 da Carta Magna, através da EC n.º 3/93, foi albergada em

nível constitucional a figura jurídica que autoriza as diversas Fazendas Públicas a cobrança antecipada de tributo decorrente da ocorrência presumida da hipótese de incidência abstratamente prevista em lei.

O regime de substituição tributária, que antes era tratado apenas na legislação infraconstitucional, agora foi albergado em nível constitucional, passando a figura jurídica do fato gerador presumido, decorrente de tal regime, a ter fundamentos na própria Constituição Federal. Assim, permitiu-se aos fiscos a cobrança antecipada de tributo de um fato gerador que presumivelmente irá acontecer.

Quanto ao atendimento ao princípio da legalidade, o Superior Tribunal de Justiça já tornou pacífica sua jurisprudência acerca da matéria :

TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA LEGÍTIMA.

1 – O recolhimento antecipado do ICMS, pelo substituto tributário, não caracteriza pagamento do imposto antes da ocorrência do fato gerador.

2 – O momento de incidência da Lei para fazer gerar a obrigação tributária não se confunde com o ato de recolhimento do tributo.

3 – O DL nº 406/68, recepcionado pela CF / 88, alterado pela Lei Complementar nº 44 / 83, e tendo convivência harmônica com o art. 128 do CTN, consagra a regra de substituição tributária.

4 – O regime de recolhimento do ICMS antecipado por substituto tributário não pratica ofensa ao princípio da legalidade, da capacidade contributiva e da não cumulatividade do tributo. Não caracteriza, também, vinculação do substituto tributário com o fato gerador.

5 – A Emenda Constitucional nº 3 / 93 veio reafirmar a sistemática da antecipação do recolhimento do tributo instituída por Convênio.

6 – Recursos providos.

Relator: MINISTRO JOSÉ DELGADO

Turma: PRIMEIRA

Processo: RESP 193258/PR ~ Data da decisão: 11/12/98. [grifos nossos].

Desta forma, não merece mais destaque a discussão doutrinária acerca da legalidade do instituto da substituição tributária. Hoje em dia, tal regime, além de vir expressamente autorizado na Constituição Federal, encontra-se inserido em diversas normas jurídicas infraconstitucionais, de maneira que o princípio da legalidade seja de pronto atendido.

3.1.2) Princípio da Capacidade Contributiva.

Corolário do princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva vêm insculpido na Constituição em seu art. 145, § 1º, e busca, ademais como todos os direitos e garantias constitucionais, uma tributação justa.

E faz isto ditando que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, e serão graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes (...)”.⁸

Ao se utilizar da expressão “sempre que possível”, o legislador não quis deixar ao talante do legislador infraconstitucional, aplicar tal princípio aos impostos, apenas se utilizou desta expressão, pois nem sempre será possível um imposto se revestir de caráter pessoal, pois a própria Constituição em suas definições os incompatibilizam. “Ao nosso ver, o sempre que possível, do §1º do art.145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal” (MACHADO, 2004, p. 57).

O legislador intentou com este princípio, estabelecer um sistema que atendesse a capacidade econômica individual de cada contribuinte. Ratificando assim o nobre princípio da igualdade, pois quem tem mais, deve contribuir com mais e vice-versa. Isto significa tratar desigualmente os desiguais, como rege o princípio da igualdade, ínsito nos ideais republicanos. “Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco” (CARRAZZA, 2004, p. 77).

Esta atenção às diferentes capacidades de contribuir de cada um, é alcançada por meio de um sistema de progressividade das alíquotas, ou seja, o aumento progressivo das alíquotas a medida em que é maior a base de cálculo.

Vale ressaltar que a progressividade não se confunde com a proporcionalidade, sendo que esta afronta inevitavelmente o princípio em tela, na medida em que os contribuintes menos afortunados, pela proporcionalmente, suportariam um impacto econômico em seu orçamento muito maior do que aqueles mais abastados.

Para melhor compreender, tomamos o exemplo citado pelo mestre Carrazza (2004, p. 79):

Se alguém ganha 10 e paga 1, e outrem ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando, proporcionalmente, o mesmo tributo (10% da base de

⁸ Art. 145, §1º da Constituição Federal

cálculo). Apenas o sacrifício econômico do primeiro, é incontavelmente maior. De fato, para quem ganha 10, dispor de 1 encerra muitos maiores ônus econômicos, do que para quem ganha 100, dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva, só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que, por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100, pague 25.

Portanto, vemos que o sistema de progressividade das alíquotas garante o caráter pessoal e individualizado de cada tributo, para cada contribuinte, firmando com isto, uma justiça tributária .

Muito embora a Constituição se refira com relação a progressividade, em seus arts. 153, § 2º e 156, § 1º, respectivamente ao IR e ao IPTU, nada obsta que o legislador ordinário adote tais medidas ao editar uma lei instituidora de outros impostos, de taxas ou contribuições de melhoria. Pelo contrário, bom seria se para todos os tributos fosse adotado o critério da progressividade das alíquotas, com exceção àqueles impostos em que segundo a regra-matriz constitucional são incompatíveis com a progressividade como é o caso do ICMS e do IPI.

No caso destes impostos, a CF/88 adotou um outro critério, constante já na CF/69, porém, somente com relação ao IPI, o da seletividade, também tratado por muitos autores⁹ como um princípio autônomo. E se verifica expressamente nos arts. 153, § 3º, I e 155, § 2º, III da Constituição Federal.

A seletividade destes impostos se dá em função da *essencialidade* dos produtos, no caso do IPI, e das mercadorias e serviços, no caso do ICMS. Um critério simples, porém variável, pois o que pode ser essencial para um pode não ser para outro, ou mais, o que pode ser essencial hoje pode não o ser amanhã.

O legislador, por sua vez, para atender a seletividade, pode se valer de diversas técnicas, v.g., alíquotas diferenciadas. Como ocorre atualmente com a tributação v.g., dos cigarros e bebidas que é maior que a de produtos considerados essenciais, v.g., calçados, óculos, aparelhos ortopédicos, etc.

A capacidade contributiva, se revela pela ocorrência do fato gerador, pois é com a realização “in concreto” da hipótese de incidência descrita na norma, que é o evento que delimita todos os termos da obrigação do contribuinte.

No regime da substituição tributária progressiva, o ocorrência do fato gerador se dá em momento posterior ao da arrecadação, que é feita com base em um fato gerador presumido, que pode no momento de sua concretização revelar

⁹ v.g, Zelmo Denari.

capacidade contributiva diversa daquela presumida, e já cobrada antecipadamente pelo FISCO.

Nada obstante este risco de se cobrar antecipadamente um tributo cuja a obrigação ainda não nasceu, com base em valores presumidos, cremos que tal regime não afronta em um primeiro momento o princípio em estudo, pois a própria Constituição em seu art. 150, § 7º, prevê a repetição do valor pago caso o fato gerador presumido não ocorra. Pois este regime, não se presta a antecipar a obrigação, e nem poderia, pois esta nasce com a ocorrência do fato gerador, mas se presta sim, para antecipar somente a cobrança de um tributo, que fatalmente em um momento posterior se aperfeiçoará nos moldes descritos na hipótese prevista na norma, o que só não ocorrerá excepcionalmente.

Neste sentido, novamente :

TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA LEGÍTIMA.

1 – O recolhimento antecipado do ICMS, pelo substituto tributário, não caracteriza pagamento do imposto antes da ocorrência do fato gerador.

2 – O momento de incidência da Lei para fazer gerar a obrigação tributária não se confunde com o ato de recolhimento do tributo.

3 – O DL nº 406/68, recepcionado pela CF / 88, alterado pela Lei Complementar nº 44 / 83, e tendo convivência harmônica com o art. 128 do CTN, consagra a regra de substituição tributária.

4 – O regime de recolhimento do ICMS antecipado por substituto tributário não pratica ofensa ao princípio da legalidade, da capacidade contributiva e da não cumulatividade do tributo. Não caracteriza, também, vinculação do substituto tributário com o fato gerador.

5 – A Emenda Constitucional nº 3 / 93 veio reafirmar a sistemática da antecipação do recolhimento do tributo instituída por Convênio.

6 – Recursos providos.

Relator: MINISTRO JOSÉ DELGADO

Turma: PRIMEIRA

Processo: RESP 193258/PR ~ Data da decisão: 11/12/98. [grifos nossos].

Entretanto, quando na ocorrência do fato gerador real, se verificar que este ocorreu em valor a menor do que o fato presumido, e não se garantir ao contribuinte o direito da repetição desta diferença paga a maior, entendemos que ocorre grande e inegável afronta ao princípio em tela. É simples e lógico o raciocínio, se é a ocorrência do fato gerador que revela a real capacidade contributiva, esta capacidade só se dará, no caso da substituição tributária progressiva, em um momento posterior ao da cobrança, sendo assim, a cobrança só se perfará legal e perfeita no momento em que se implementar o fato real

elementar para sua aferição, e este corresponder àquele fato presumido . Ou seja, a cobrança antecipada de um tributo pelo substituto tributário, em si não afronta o princípio da capacidade contributiva. O que afronta sim, são as óbices criadas pelo FISCO, e o que é pior, com o aval dos Pretórios Superiores, ao *direito natural* de se reaver aquilo que se pagou indevidamente, principalmente quando a aferição dos valores é feita pelo credor. Questão que será desenvolvida a frente em tópico próprio.

3.1.3) Princípio da Não Cumulatividade.

O princípio da não-cumulatividade tem como característica fundamental a compensação do tributo cobrado nas operações anteriores, sendo devido em cada operação apenas a diferença entre o montante do tributo relativo à operação atual e o cobrado nas operações anteriores.

No texto constitucional, a não-cumulatividade vem expressamente definida nos artigos 153, § 3º, II; e 155, § 2º, I:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV – produtos industrializados;

(...)

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)

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

(...)

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

(...)

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

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Conclui-se pela simples leitura dos dispositivos constitucionais acima transcritos, que a não-cumulatividade só se aplica a dois impostos: IPI e ICMS. Porém, os impostos decorrentes da competência residual da União, quando de sua instituição, terão que obedecer também ao princípio da não-cumulatividade, conforme previsão constitucional:

Art. 154. A União poderá instituir :

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos(...).

Através da não-cumulatividade, compensa-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Extrai-se da norma constitucional que o direito de utilização como crédito do montante do tributo pago nas operações anteriores não é mera faculdade outorgada ao contribuinte. É mandamento irrenunciável.

A não-cumulatividade tem o condão de afastar o ônus tributário anterior. Cada etapa da tributação carrega seu próprio ônus. Neste caso, o tributo incide apenas sobre o valor agregado em cada etapa da produção ou circulação.

As operações de produção e de circulação envolvem diversas etapas distintas, cada qual agregando valor à operação anterior. O preço final é, então, o somatório dos montantes agregados ao longo da cadeia de produção e de circulação. Como os tributos incidem concomitantemente a cada operação de produção ou circulação, é necessário excluir o montante pago nas operações anteriores. Sem este mecanismo, a incidência não se daria apenas sobre o valor agregado na própria operação, mas, também, sobre o valor das operações anteriores.

Observa-se que a apuração do saldo devedor ou credor, através da diferença entre o imposto relativo às saídas e o correspondente às entradas de mercadorias, surge tão-somente como uma técnica especial de tributação que,

sem interferir na base de cálculo ou no fato gerador, assegura ao contribuinte, no entender de Geraldo Ataliba (2005), o direito de deduzir do montante do imposto que deveria recolher o que já foi recolhido ou que incidir sobre as operações anteriores.

No campo do ICMS, a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 19, assegura o direito ao contribuinte de utilização como crédito do montante cobrado nas operações anteriores:

Art. 19. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por Estado.

A Constituição Federal de 1998 delegou à norma jurídica complementar (art. 155, § 2º, XII, c da CF) o disciplinamento acerca do regime de compensação do ICMS. Assim, a Lei Complementar nº 87/96, introduzindo regras ao regime de apuração do ICMS, transferiu para as legislações estaduais a responsabilidade para dispor sobre o período de apuração e pagamento do tributo em comento. Mais adiante, o citado diploma legal, em seu art. 26, estabelece que em substituição ao regime periódico poderá ser promovido o cotejo entre créditos e débitos específico por mercadorias em cada operação:

Art. 26. Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer:

(...)

II – que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação.

(...)

Apesar da sistemática compensatória entre débito e crédito, via de regra, ser periódica, poderá ser efetivada individualmente por mercadoria em cada operação, atendendo de pronto ao princípio da não-cumulatividade.

Não obstante sua aparência anômala, o regime de substituição tributária atende ao princípio da não-cumulatividade. Aliás, tal matéria é por demais pacífica na jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores. O Supremo Tribunal Federal

tem reiterado à constitucionalidade do regime de substituição tributária, bem como o acatamento ao princípio da não-cumulatividade (STF, RE 190317/SP, DJU 01/10/99, p.49). Neste mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ, ROMS 8773/GO, DJ 02/08/99, p.137) inovou ao decidir que a substituição tributária é mera exigência de pagamento antecipado do tributo, não se caracterizando tal pagamento como recolhimento do tributo antes da ocorrência concreta da hipótese de incidência prevista em lei. Desta forma, a ocorrência concreta do fato gerador que faz surgir a obrigação tributária, não se confunde com o ato de cobrança do tributo.

Logo, não poderá prosperar a idéia de que a substituição tributária ofende o princípio constitucional da não-cumulatividade. O Supremo Tribunal Federal assim se pronunciou acerca da matéria:

ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO NA VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES PELO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE.

O Plenário desta Corte, ao terminar, há pouco, o julgamento do RE 213.396, relativo a esse regime de substituição tributária, afastou as diversas objeções concernentes à sua constitucionalidade, inclusive a veiculada neste recurso, a saber: a da ofensa ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da Constituição).

Recurso extraordinário não conhecido.

Relator: MINISTRO MOREIRA ALVES

Turma: PRIMEIRA

Processo: RE-190317/SP ~ Data da decisão: 24/08/99. [grifo nosso].

Entretanto, há aqueles que defendem que o famigerado regime ofende ao princípio da não-cumulatividade. Neste caso, a não compensação do ICMS pago a título de substituição tributária equivaleria tratar a operação seguinte como se fosse uma nova, sujeita à alíquota integral sem direito ao crédito compensatório.

Ives Gandra Martins (1996, p. 76-87), pronunciando-se acerca do direito à compensação periódica do ICMS nas operações próprias e de substituição tributária, escreve:

O artigo 155, § 2º, inciso I declara que o sujeito passivo da obrigação poderá compensar o imposto devido em cada operação com o montante cobrado – leia-se incidente – nas operações anteriores. Não distingue, o texto constitucional, se o sujeito passivo deve ser responsável ou contribuinte, nem distingue se o mesmo sujeito passivo, se revestindo a condição de contribuinte e responsável, deve fazer duas contabilidades e adotar dois regimes jurídicos com o fim de realizar a não-cumulatividade para cada uma das condições.

Com o encerramento do ciclo de tributação, ilógico seria esperar que as saídas de produtos ou mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária se conformassem posteriormente ao regime normal de apuração. Na hipótese, as operações sucessivas serão desoneradas, de tal sorte que não ocorra qualquer débito pelas saídas, já que as mesmas foram alcançadas antecipadamente pelo tributo.

Apesar de toda discussão doutrinária a despeito da constitucionalidade ou não do regime de substituição tributária, verifica-se a não ocorrência de excesso da carga tributária final. Ao universo jurídico não foi dado o condão de desfazer os acontecimentos meramente aritméticos.

Apreciando apenas elementos aritméticos, constata-se que não há qualquer prejuízo ao princípio da não-cumulatividade, já que o cálculo do ICMS pago antecipadamente a título de substituição tributária, prevê o abatimento do ICMS normal, em obediência ao disposto no § 5º, do art. 8º da Lei Complementar n.º 87/96, conforme abaixo transcrito:

Art. 8º.

(...)

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

Espancadas, portanto, quaisquer dúvidas acerca da constitucionalidade do regime de substituição tributária por ofensa a quaisquer dos princípios constitucionais tributários.

CAPÍTULO 4. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS/SP.

4.1) O ICMS e a Substituição Tributária/Origem Histórica.

O regime de substituição tributária, se faz presente desde longa data na história da tributação. Há vozes que afirmam que este sistema de arrecadação, iniciou-se na época romana, ou talvez no tempo da República Veneziana.

D'ANGELO (*apud* SOUZA, 1996, p.16) leciona com propriedade:

Certamente não nasce com o tributo, mas o fenômeno de substituição do contribuinte tem origem igualmente antiga. De acordo com alguns autores, ele se verifica no passado em época romana; segundo outros, ao tempo da República Veneziana, no final da Idade Média; ainda outros remontam a alguns sistemas impositivos vigentes no sul da Europa no final de 700. Revela-se primeiro na França, em seguida na Inglaterra (onde o antecedente de maior expressão é representado pelo *Income-tax*), e finalmente na Alemanha.

Denota-se, que o sistema de responsabilidade tributária por substituição, vêm de longa data, e em vários ordenamentos jurídicos, com fim de facilitar a fiscalização e a arrecadação de determinadas espécies de tributos, em determinados setores da economia.

Nada obstante não ser objeto deste trabalho o direito comparado, faz-se mister citar, a título ilustrativo, a previsão de tal sistema de arrecadação nos ordenamentos luso e espanhol.

Em Portugal, v.g., temos a Lei Geral Tributária, que foi aprovada pelo Decreto - Lei nº 398, de 17 de dezembro de 1998, que assim dispõe em seu art. 20 acerca da substituição tributária, *in verbis*:

Artigo 20.
Substituição Tributária

1 - A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.

2 - A substituição tributária é efetivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido.

Na Espanha em sua Ley General Tributaria nº 230 de 28 de dezembro de 1963, temos artigos reservados às previsões concernentes ao contribuinte substituído, v.g., os artigos 30 e 32, *in verbis*:

Artículo 30

Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.

(...)

Artículo 32

Es sustituo del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales e formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el em gravame tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro.

Trata-se de um instituto tributário amplamente utilizado em diversos ordenamentos jurídicos no interesse exclusivo da arrecadação. É um instituto que em tudo se presta a simplificar o trabalho do Fisco no controle de tributos onde a arrecadação se faz muito difícil, face a complexidade dos próprios impostos, a exemplo o ICMS, e também em face a quantidade de estabelecimentos atacadistas e varejistas em determinados ramos de atividade, que se acaso não se aplica-se tal instituto, demandaria um exército de autoridades fiscais para fiscalização e controle da arrecadação de determinados tributos nestes complexos setores da economia.

Dentro dos citados ordenamentos jurídicos, a saber, o português e o espanhol, repise-se, sem adentrar no Direito Comparado, vemos de pronto algumas semelhanças quanto a responsabilidade por substituição com o nosso ordenamento jurídico, quais sejam: a sujeição passiva do substituto em relação a obrigação tributária, terceira pessoa (responsável) indiretamente ligada ao fato gerador cumpre a prestação no lugar do contribuinte autor do fato gerador e a necessidade de lei que imponha esta condição de responsável ao terceiro.

No ordenamento pátrio, a origem da sujeição passiva por substituição, se confunde com a própria história do ICMS, pois nos parece ter sido criada em função da complexidade do processo de fiscalização e arrecadação deste tributo.

O atual ICMS, surgiu no nosso ordenamento na Constituição Federal de 1946, em seu artigo 19, inciso IV, que atribuía aos Estados a competência para instituir um imposto então nominado pela Carta Magna na época de “imposto sobre vendas e consignações”, vejamos o que previa o referido artigo, *in verbis*:

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:

(...)

IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme definir a lei estadual.

Em 1965, sobreveio a Emenda Constitucional nº 18/65, que reformou as disposições do artigo 5º, inciso XV, alínea “b” da Lei Maior de 1946, relativas à tributação, dando então o primeiro passo para a edição e promulgação de um Diploma Legal que previsse normas gerais de tributação em nosso ordenamento. Com isso, em 25 de outubro de 1966, foi promulgada a Lei 5.172/66, atendendo a esta necessidade de se estabelecer normas de caráter geral sobre a tributação.

Esta Lei, continha em seu artigo 58, § 2º, disposição concernente à substituição tributária no Imposto Estadual sobre Circulação de Mercadorias, *in verbis*:

Art. 58.

(...)

§ 2º. A Lei pode atribuir a condição de responsável :

I – ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadorias a eles destinadas;

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

Percebe-se nitidamente dentro de tais disposições, a presença da figura da “Substituição Tributária Regressiva” ou “para trás” no inciso I, e da “Substituição Tributária Progressiva” ou “para frente” no inciso II. Neste mesmo Diploma Legal em seu artigo 128, temos a disposição acerca da responsabilidade de terceiros, *in verbis*:

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

Em seguida a Constituição Federal de 1967, recepcionou a disposição do artigo 19 do Diploma de 1946, em seu artigo 24, inciso II, porém alargando as “hipóteses de incidência” do imposto, dispondo que ele incidiria sobre as

operações relativas à circulação de mercadorias, sendo então rebatizado sob o nome de ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), como vemos:

Art. 24. Compete aos Estados e do Distrito Federal decretar impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

O legislador da época, ao prever tal imposto, já revelou sua preocupação em atender ao princípio da não-cumulatividade, e assim dispôs no § 5º do mesmo artigo 24, *in verbis*:

§ 5º. O imposto sobre mercadorias é não-cumulativo, atendendo-se em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.

Consoante a Constituição Federal de 1967, veio o Ato Complementar nº 36/67 que alçou a referida Lei 5.172/66 ao “status” de Lei Complementar, e nominou-a de Código Tributário Nacional.

Nada obstante as previsões do CTN no tocante à responsabilidade tributária na seção relativa ao ICM, artigo 58, § 2º e também em seu artigo 128, ambos acima citados, entrou em vigor em 1968, o Decreto-Lei nº406/68 que em seu artigo 13 revogou todas as disposições do CTN com relação ao ICM estadual, passando então a ser o Diploma legal regulador da matéria.

Entretanto, não se via previsão Constitucional expressa concernente a atribuição a terceiros da responsabilidade pela obrigação tributária, o que só veio a ocorrer com o advento da Emenda Constitucional nº 01/69, que no § 4º do seu artigo 23, elegeu como instrumento legislativo a lei complementar para instituir outras categorias de contribuintes do então chamado ICM, *in verbis*..

Art. 23. ...

(...)

§ 4º. Lei complementar poderá instituir, além das mencionadas no item 2, outras categorias de contribuinte, daquele imposto.

Sobreveio então, em 1983, a Lei Complementar 44/83, que em seu artigo 3º acrescentou os §§ 3º e 4º ao artigo 6º do DL 406/68 autorizando assim as Fazendas Públicas atribuírem a terceiros a condição de responsável tributário, desde que fosse previsto em Lei Estadual. Passando então a matéria a ser regulada pelas Legislações Estaduais, *in verbis*:

Art. 3º. Ficam acrescentados ao art. 6º do DL nº 406, de 31 de dezembro de 1968, os seguintes parágrafos:

Art. 6º.

(...)

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

I – ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores, promovidas com a mercadoria ou seus insumos;

II- ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo contribuinte varejista;

III – ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista ou pelo comerciante varejista;

IV – aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º. Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.

Ante a este “carnaval legislativo”, em 1988 a nossa atual Constituição Federal, trouxe em seu bojo, mas precisamente em seu artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, a previsão expressa de que seria necessária Lei Complementar para dispor sobre a substituição tributária. Entretanto, a própria Lei Maior, em seu artigo 34, §8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabeleceu um prazo de 60 (sessenta) dias para que fosse editada a tal lei complementar. Contudo, o próprio §8º do artigo 34 do ADCT, atribuiu competência para que os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio regulassem provisoriamente a matéria caso a Lei Complementar não fosse editada no prazo legal.

Com isso, foi então firmado o Convênio 66, de 14 de dezembro de 1988, que autorizou, mediante lei que atribuísse a terceiro a condição de responsável

tributário, o pagamento antecipado do imposto – ICM. Tal disposição constava no Convênio em seu artigo 25 e incisos, *in verbis*:

Art. 25. A Lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

I – industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

II – produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo imposto devido nas operações subseqüentes.

Vemos claramente a figura da “substituição tributária regressiva” insculpida no inciso I, e da “substituição tributária progressiva” descrita no inciso II.

No entanto, não cessaram as discussões doutrinárias e jurisprudenciais, no tocante à constitucionalidade do instituto da substituição tributária, fazendo-se mister inserir no bojo da Constituição a previsão deste. O que foi feito com a Emenda Constitucional nº03/93, que introduziu o §7º no artigo 150 da Lei Maior, *in verbis*:

Art. 150. ...

(...)

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

Para então, regular o preceito constitucional supracitado, foi editada a Lei Complementar nº87/96, que tratou da substituição tributária em seus artigos 6º a 10º. Porém, tal Lei já sofreu alterações por força da Lei Complementar nº114/02, que determinou nova redação ao próprio artigo 6º a respeito da substituição, que assim ficou, *in verbis*:

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

Restando portanto, a matéria sendo regulada, atualmente pelo art. 150, parágrafo 7º da CF (disposição constitucional), pela LC 87/96(disposições gerais)

e pelos regulamentos internos dos estados quanto ao ICMS (disposições específicas).

4.2) O ICMS na CF/88

A Constituição Federal é quem atribui competência aos entes políticos para que eles *instituíam* e *arrecadem* tributos, sempre em conformidade com todos os mandamentos constitucionais. Ou seja, competência é nos escritos de CARRAZZA (1994, p. 140), “a aptidão para criar tributos, descrevendo legislativamente *suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.*” Tudo isto oriundo das regras constitucionais de competência, e de seus princípios que em tudo orientam a atividade tributária.

No caso do ICMS a CF atribuiu a competência para instituí-lo aos Estados e ao Distrito Federal por força do art.155, II, e o mesmo artigo em seu § 2º traz algumas limitações ao exercício desta competência específica. Diz o referido artigo, *in verbis*:

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

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações se incidam no exterior;

(...)

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

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

A respeito Roque Antônio Carrazza (1994, p.18) leciona que:

Assim ao mesmo tempo em que distribui competências tributárias, a Constituição indicou os padrões dentro dos quais o legislador ordinário de cada pessoa política é livre para traçar os aspectos das normas jurídicas, dos vários tributos que lhes dizem respeito.

Apenas para darmos fecho a este raciocínio, remarcamos que a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e dando uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma padrão de incidência (a regra-matriz, o arquétipo genérico)* de cada exação. Noutro falar, apontou a *hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível* das várias espécies e subespécies de tributos. Logo, o legislador, ao exercer a competência tributária de sua pessoa política, deverá ser fiel à norma padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital) enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.

Incontestável a competência exclusiva dos Estados para instituir e arrecadar o ICMS, repise-se sempre em conformidade com todas as limitações constantes na CF e nas normas reguladoras de caráter geral, no caso o CTN e a LC 87/96.

Ao passo que a CF define a competência para *instituir e arrecadar* o ICMS, ela já nos propõe quem serão os *sujeitos ativos* do mesmo imposto, a saber os Estados e o Distrito Federal.

4.3) Regra-Matriz do ICMS.

O *arquétipo genérico*¹⁰ ou *regra-matriz* constante na CF referente ao aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, é justamente o inciso II do art.155, onde o legislador dispõe que o ICMS incidirá “sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações ou prestações se iniciem no exterior”.

Assim, temos que interpretar o que seriam as “operações relativas à circulação”. O legislador com o intuito de se desvincular de qualquer negócio jurídico específico, preferiu referir-se a um gênero de “operações”, sendo que sem dúvida a principal delas é o contrato de compra e venda.

Hugo de Brito Machado (2004, p.358) definiu o gênero *operações* como sendo, “todos aqueles atos, contratos, negócios, que são usualmente praticados na atividade empresarial, com o fim precípua de promover a circulação de mercadorias em geral, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo.

A questão aqui, é saber se a simples transferência de um estabelecimento para o outro do mesmo contribuinte é fato gerador do ICMS. Em tese seria pois é não-cumulativo, e para a legislação tributária quem reveste a condição de contribuinte é o *estabelecimento* e não a pessoa jurídica. Com isso o Fisco começou a exigir a incidência do ICMS na simples transferência de bens do ativo fixo de estabelecimentos que nem negociam com mercadorias, v.g. o incidência do ICMS na transferência, de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, de frangos para a simples pesagem.

Porém nossos Pretórios não acolheram a esta pretensão do Fisco, tendo o STJ e o STF sabiamente entendido que a mera transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, da mesma empresa, não é fato gerador de ICMS, porquanto não implicam na transmissão da propriedade das mercadorias. Pois nesses casos as mercadorias *não saíram* do ponto de vista econômico do estabelecimento do contribuinte.

Geraldo Ataliba e Cleber Giardino (*apud* BALEEIRO, 2005, p.376) definem o que seria “circular”:

“Circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, circula para efeitos jurídicos”.

O STF diante a enxurrada de jurisprudências neste sentido, editou uma súmula de nº 166, *in verbis*:

Súmula nº 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Nos resta agora definir o que são *mercadorias*. Hugo de Brito conceitua com propriedade o que seria mercadoria, e ensina:

Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias.

(...)

Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelo empresário para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas

¹⁰ Expressão utilizada por Roque Antônio Carrazza (1994).

produzidas para venda. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso próprio.

Este entendimento sobre o conceito de mercadoria é uníssono na doutrina e integralmente acolhido pela jurisprudência, e não permite a tributação de mercadorias que o empresário adquire para uso próprio e nem para bens do ativo fixo da empresa. E diante disto, o Fisco com o escopo de aumentar a receita tributária, editou a EC 23/83 que acrescentou ao art.23 da CF o parágrafo 11, que determina que o “imposto incidirá, também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento”, aumentando assim a incidência do imposto.

4.4) Sujeição passiva e Substituição Tributária no ICMS.

Quanto ao sujeito passivo do ICMS, há muito este é objeto de discussão doutrinária, porquanto o ICMS é um daqueles impostos denominados *indiretos*. Nestes impostos o autor do fato gerador, ou seja o contribuinte, é aquele que promove a *saída da mercadoria* (hipótese de incidência), e a pessoa que sofre carga financeira do imposto, é diversa, no caso, o consumidor final.

Parte da doutrina, chegou a considerar a existência de dois contribuintes no ICMS, um contribuinte “de jure” (o autor do fato gerador) e um contribuinte “de facto” (aquele que suporta o ônus econômico) do imposto. Nada obstante esta discussão servir bem mais aos cientistas econômicos que aos jurídicos, considerar esta dualidade de sujeitos seria juridicamente insustentável, dada a impossibilidade do Fisco cobrar o tributo do contribuinte “de facto” caso o “de jure” não cumpra a obrigação. Tais ponderações só têm relevância jurídica no que diz respeito à repetição dos valores pagos indevidamente. Pois se não admitirmos o contribuinte de fato, e este suportar o ônus tributário, terá o direito de restituir-se do valor pago já que não é contribuinte. De outra banda se admitirmos o contribuinte de fato, é ele quem tem que arcar com o ônus tributário e não o contribuinte de jure, tendo este portanto, direito de restituição da diferença que acaso não tenha transferido àquele.

Hugo de Brito Machado, citado por Aroldo Gomes de Mattos (1997, p. 64) corretamente não dá relevância jurídica ao contribuinte “de facto” sustentando que ao embutir no preço da mercadoria o valor do imposto, quem o paga é o vendedor e não o comprador, e assim leciona:

Curioso é observar que o Fisco, em geral, empresta relevância ao denominado contribuinte de fato, o comprador, no caso. Chega mesmo a negar ao contribuinte a restituição das quantias pagas indevidamente, sob o argumento de que o ônus respectivo foi transferido ao comprador. Entretanto, quando eventualmente o comprador tende insurgir-se contra a exigência de imposto que considera indevido, o fisco, contraditoriamente, afirma não ter esse interesse jurídico para formular o pedido, porque o contribuinte é o vendedor. O Superior Tribunal de Justiça, entretanto, já admitiu a legitimidade do contribuinte de fato para insurgir-se contra a exigência do imposto: “Embora não seja contribuinte de direito, o consumidor de energia o é, indiretamente, eis que é ele que sofre o ônus tributário (ICMS) embutido no consumo, tendo legítimo interesse de promover ação visando eximir-se da exação.

Contrário a esta posição doutrinária e jurisprudencial, o STF vêm decidindo os casos referentes a repetição de valores pagos indevidamente a título de ICMS, conforme a Sum. 546, *in verbis*:

Sum. 546. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do *contribuinte de facto* o *quantum* respectivo.

Porém, o CTN em seu art. 121, parágrafo único, I, estabelece de acordo com os mandamentos constitucionais (art. 146, III, “a” c/c art.155, § 2º, XII, “a”), quem serão os sujeitos passivos das obrigações tributárias, e define como contribuinte “aquele que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador(...)”. Portanto, não restam dúvidas que o contribuinte do ICMS é somente aquele que realiza o fato gerador, não existindo juridicamente o contribuinte de fato.

Ainda quanto ao *sujeito passivo* do ICMS, a CF em seu art. 150, § 7º, dispõe sobre a possibilidade de terceiro assumir a responsabilidade pelo pagamento de um tributo, cujo outra pessoa posteriormente realize o fato gerador, hipótese em que este “responsável” assumirá a condição de *substituto tributário*¹¹, isto se fazendo possível por meio de um *fato gerador presumido*¹². Assim prescreve o art. 150, parágrafo 7º, *in verbis*:

Art. 150. (...).
(...)

¹¹ Vide tópico 1.4.4 deste trabalho.

¹² Assunto já tratado neste trabalho em tópico específico.

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

Este regime é largamente utilizado por diversos Estados, exclusivamente no interesse da arrecadação de dados impostos cujo controle se faz muito difícil, seja pela própria complexidade do imposto, v.g. o ICMS, IPI ou pelo imenso número de estabelecimentos varejistas em determinados setores econômicos, v.g. venda de cigarros, bebidas, veículos automotores, etc, e também por ser uma forma legal de antecipação de receitas.

Como normas gerais reguladoras da substituição tributária, temos o art.128 do CTN, que é norma geral de responsabilidade tributária, e os arts. 6º e 9º da LC 87/96, sendo que o primeiro versa sobre o substituto tributário no ICMS em caráter geral, abarcando expressamente as figuras da substituição “para trás” e “para frente” e delegando às legislações estaduais atribuir tal responsabilidade, enquanto que o segundo artigo refere-se a substituição tributária em operações e prestações interestaduais. O art. 6º da LC 87/96, com alteração pela 114/02, atualmente dispõe que, *in verbis*:

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

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

§ 2º. A atribuição de responsabilidade, dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Quanto a substituição regressiva é pacífica a doutrina e a jurisprudência no sentido de sua legalidade, por se tratar de *diferimento* no pagamento de uma obrigação já previamente instalada pela ocorrência do fato gerador.

Porém quanto a substituição progressiva, a maioria doutrinária, encabeçada por Geraldo Ataliba, Alcides Jorge Costa, Ives Gandra da Silva Martins, Hamilton Dias de Souza, Roberto Siqueira Campos, José Eduardo Soares de Mello, entre outros, prega pela inconstitucionalidade deste instituto por

afronta ao princípio capacidade contributiva, pois esta só se revela com a ocorrência do fato gerador “in concreto”, não podendo portanto ser *presumida*.

Ocorre que o referido instituto não se presta, e nem poderia, a antecipar a obrigação tributária, trata-se meramente de uma forma de *recolhimento antecipado* de uma obrigação que fatalmente ocorrerá, e que se acaso não ocorrer a própria CF prevê a restituição dos valores pagos.

E segundo a minoria, com o aval Pretoriano, composta por Hugo de Brito Machado, Heron Arzua, Sacha Calmon Navarro Côelho, Aroldo Gomes Mattos, Aliomar Baleeiro, Mizabel Derzi, Marcelo Viana Salomão, Aurélio Pitanga Seixas Filho, entre outros, tal regime é constitucional, porquanto a EC 3/93 o prevê, e não afronta a capacidade contributiva até o momento em que se devolva o valor pago caso não ocorra o fato gerador ou a diferença caso ele ocorra a menor do que o presumido.

4.5) O regime da Substituição Tributária Progressiva no Estado de São Paulo.

Como já estudado o regime de substituição tributária progressiva no ICMS têm como normas reguladoras a CF art. 150, § 7º a LC 87/96 e a Legislação interna dos Estados, no caso do Estado de São Paulo a Lei 6.374/89 e o RICMS/SP.

Em total atenção aos mandamentos constitucionais e conseqüentemente da LC 87/96, o Estado de São Paulo por meio da Lei nº 6.374 de 1º de Março de 1989, instituiu o ICMS nesta unidade da Federação. Veremos as disposições do referido estatuto legal no tocante à substituição tributária:

Art. 8º. São sujeitos passivo por substituição:

I – o destinatário da mercadoria – comerciante, industrial, cooperativa ou outro contribuinte, exceto produtor ou extrator de minério - , quando devidamente indicado na documentação correspondente, relativamente ao imposto devido na saída promovida por produtor ou extrator de minério;

II – o remetente da mercadoria – comerciante, industrial, produtor, cooperativa ou qualquer outro contribuinte, pessoa de direito público ou privado – relativamente ao imposto devido nas subseqüentes operações realizadas por representante, mandatário, comissário, gestor de negócio ou adquirente da respectiva mercadoria, quando estes, a critério do fisco, estejam dispensados de inscrição na repartição fiscal;

III – a empresa distribuidora de lubrificante ou de combustível, líquido ou gasoso, relativamente ao imposto devido pelas operações anteriores e posteriores, desde a produção ou importação, conforme o caso, da mercadoria e de seus insumos até sua entrega ao consumidor final;

IV – a empresa distribuidora de energia elétrica a consumidor, relativamente ao imposto devido pelas operações anteriores, desde a produção ou importação, conforme o caso;

V – o fabricante de fumo e seus sucedâneos manufaturados, relativamente ao imposto devido nas subseqüentes saídas dessas mercadorias, efetuadas por qualquer outros contribuintes;

VI – o revendedor atacadista de fumo e seus sucedâneos manufaturados que os tenha recebido de estabelecimento situado em outro Estado ou no Distrito Federal, relativamente ao imposto devido nas subseqüentes saídas dessas mercadorias, efetuadas por quaisquer outros contribuintes;

VII – o contribuinte que realize as operações a seguir indicadas, relativamente ao imposto devido nas anteriores saídas de papel usado e apara de papel, sucata de metal, caco de vidro, retalho, fragmento e resíduo de plástico, de borracha ou de tecido, promovidas por quaisquer estabelecimento:

- a) saída de mercadoria fabricada com esses insumos;
- b) saída dessas mercadorias com destino a outro Estado, ao Distrito Federal ou ao Exterior;

VIII – o contribuinte que realize qualquer das operações a seguir relacionadas, relativamente ao imposto devido nas anteriores saídas de produto agropecuário ou mineral;

- a) Saída com destino a outro Estado, ao Distrito Federal ou ao exterior;
- b) Saída com destino a estabelecimento industrial;
- c) Saída com destino a estabelecimento comercial;
- d) Saída com destino ao consumidor ou a usuário final;
- e) Saída de estabelecimento que o tenha recebido de outro do mesmo titular, indicado como substituto nas alíneas precedentes;
- f) Industrialização;

IX – o contribuinte, autor da encomenda, relativamente ao imposto devido nas sucessivas saídas de mercadoria remetida para industrialização, até o respectivo retorno ao seu estabelecimento;

X – a cooperativa, relativamente ao imposto devido na saída da mercadoria que lhe seja destinada por produtor ou extrator de minério que dele faça parte;

XI – o tomador de serviço – comerciante, industrial, cooperativa ou qualquer outro contribuinte, pessoa de direito público ou privado – relativamente ao imposto devido na prestação de serviço realizada pelo prestador;

XII – o prestador de serviço que promova a cobrança integral do preço, relativamente ao imposto devido sobre prestações realizadas por mais de uma empresa;

XIII – o industrial, o comerciante ou o prestador do serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de

mercadorias ou prestações de serviço , promovidas por quaisquer outros contribuintes.

§ 1º. A sujeição passiva por substituição prevista neste artigo prevalece, também sendo o caso, nas seguintes hipóteses:

I – saída da mercadoria com destino a consumidor ou usuário final ou, ainda, a pessoa de direito público ou privado não contribuinte;

II – saída da mercadoria ou prestação de serviço amparadas por não incidência ou isenção;

III – saída ou qualquer outro evento que impossibilite a ocorrência das operações ou prestações indicadas neste artigo.

(...)

§ 4º. A aplicação do disposto neste artigo, em relação a cada situação, mercadoria ou serviço, depende de normas complementares à sua execução, fixadas em regulamento.

(...)

Art. 28. No caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída com relação as subseqüentes operações, a base de cálculo o preço máximo ou único de venda pelo contribuinte substituído, fixado pelo fabricante ou pela autoridade competente, ou, na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a fretes e carretos, seguros, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido de percentual de margem de lucro estabelecido pela legislação.

Nota-se claramente que se fazem presentes nestas disposições, a substituição progressiva e a regressiva, facilmente distinguíveis pela expressão que é utilizada no texto, quais sejam respectivamente “subseqüentes” e “anteriores”.

Para se amoldar ao disposto no art. 150, § 7º da CF, o Estado de São Paulo editou a lei nº 9.176/95 que dispõe sobre a forma de restituição do ICMS pago a maior, sendo que o § 3º do referido dispositivo incluiu na lei 6.374/89, o art. 66-B, nos seguintes termos:

Art. 66-B. Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão de substituição tributária:

- I. caso não se efetive o fato gerador presumido na sujeição passiva;
- II. caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou comprovada obrigação tributária de valor inferior a presumida.

E complementou em seu § 2º, *in verbis*:

§ 2º- O Poder Executivo disporá sobre os pedidos de restituição que serão processados prioritariamente, quer tanto à sua instrução, quer tanto à sua apreciação, podendo, também, prever outras formas para a

devolução do valor desde que adotadas para a opção do contribuinte.[grifo nosso].

Deveríamos parabenizar o Estado de São Paulo, por expressamente prever a restituição do valor pago a maior quando se verificar que o fato gerador ocorreu a menor do que aquele presumido.

No entanto o § 2º do referido artigo criou a possibilidade do Poder Executivo, ou seja, mediante decreto, dispor acerca da restituição. O que de fato o fez o Poder Executivo, porém com decretos no mínimo abusivos contra o direito, ressalte-se, já reconhecido pelo Estado, do contribuinte de ver-se ressarcido de um dinheiro que, em tese, nem deveria ter saído do seu patrimônio.

Sobreveio então o Decreto Estadual nº 41.653/97 que teve nova redação com a edição do Decreto nº 42.039/97, que limitou expressamente a utilização dos créditos, que o Estado reconheceu que devem ser devolvidos.

Por este decreto, o contribuinte para reaver seus créditos, deveria:

- formular pedido administrativo;
- não sobrevivendo resposta impeditiva em 45 dias (art.60, V, do RICMS), poderia escriturar os créditos e somente após isto;
- poderia transferi-los ao seu fornecedor, observando, porém, o limite restritivo de 4,765% da totalidade dos créditos apurados no período compreendido entre a edição da EC 3/93 e a data da publicação de Decreto nº 41.653/97

E estabeleceu também que quanto aos créditos futuros, estes terão um teto no limite de 10% dos créditos apurados.

O que vemos, é que o Fisco desmedidamente vêm se valendo de tentativas para obstar o acesso do contribuinte ao seu direito de restituição de um valor pago indevidamente a título de um tributo, tributo este que se submete ao regime da substituição tributária.

Tais óbices a esta restituição são no mínimo inconstitucionais, pois quando se reconhece o direito à restituição, como o fez o Estado de São Paulo com a edição da lei 9.176/95, esta deve ser feita nos termos do art. 150, § 7º da CF, de forma *imediata e preferencial*, isto sem contar o fator mais óbvio, o de que deve ser *integral* tal restituição. Pois senão seria o mesmo que dizer, você me devia 50 (fato gerador real) mas me pagou 100 (fato gerador presumido), tenho então que te devolver 50 (valor pago a maior), mas só vou te devolver 10.

No caso do Estado de São Paulo, vimos que esta unidade da Federação, deu um passo corajoso e muito importante no tocante à restituição, admitindo-a expressamente no caso da base de cálculo presumida se verificar superior àquela realmente praticada pelo contribuinte.

No entanto pecou tal legislação, ao deixar ao talante do Poder Executivo prever as formas de restituição, e este, como não poderia ser diferente, impôs uma série de limitações inconstitucionais para impedir, ou postergar ao máximo tal restituição, que repise-se, deve se dar de maneira *imediata e preferencial* por expressa disposição constitucional.

CAPÍTULO 5 – O INCONTESTÁVEL DIREITO À RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS “A MAIOR” NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”.

Vemos discordância a respeito do regime de substituição tributária progressiva apenas no tocante a sua legalidade e constitucionalidade, ponto que não tem mais razão de ser objeto de discussões doutrinárias, pelo fato de que com a edição da EC 3/93 tal instituto foi inserido expressamente no bojo do texto constitucional, aniquilando aqueles que defendiam sua inconstitucionalidade.

No entanto, ponto pacífico na doutrina quanto a este instituto, uma vez que constitucional, é a possibilidade de restituição dos valores pagos a maior em decorrência do regime de substituição. Ou seja, quando da real ocorrência do fato gerador se verificar que este ocorreu em valor inferior àquele presumido e tributado.

Aliomar Baleeiro (2005, p.821) ao comentar a antecipação do recolhimento de tributos com a presunção da base de cálculo, assim lecionou:

É conhecido que as legislações estaduais prevêem hipóteses de recolhimento de ICMS por estimativa. (A Lei mineira que disciplina o ICMS, de nº 6763/75, modificada pelo art. 1º da Lei nº 10562/91, admite que o tributo possa ser recolhido com base na estimativa de movimento econômico do contribuinte). Mas, como se sabe, tal regime não é uma penalização, antes um a alternativa, prevista em lei, que simplificada a arrecadação e a fiscalização e que não tem sido considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Mas, necessariamente, ele tem de se ajustar ao princípio constitucional da legalidade e da capacidade econômica. Por isso, findo determinado período estabelecido pela legislação, em geral de um ano, admite-se o acerto entre o montante do imposto pago e o apurado com base no valor real das operações ou das prestações efetuadas pelo contribuinte, sempre determinado na lei estadual. Se tiver havido insuficiência no recolhimento devido, far-se-á a complementação; se tiver havido excesso, deverá haver a restituição ou compensação.[grifo nosso].

A respeito do tema se manifestou também Heleno Taveira Torres em artigo publicado pela revista Dialética (2001, p. 96), *in verbis*:

Substituição tributária é o mecanismo de arrecadação que, inserido um terceiro na relação jurídica entre fisco e contribuinte, atribui àquele, obrigação própria para antecipar o pagamento de valores devidos por este, com ulterior ressarcimento decorrente do regime plurifásico, extinguindo-se a obrigação tributária apenas com a ocorrência do fato gerador previsto para o contribuinte...
Neste caso, o regime jurídico aplicável será sempre o do substituído, de tal sorte a termos, assim, pelo menos duas normas distintas incidindo:

uma que define a obrigação tributária patrimonial do substituto; e outra tomando o sujeito passivo como sendo sujeito passivo de obrigação própria, quando da ocorrência do respectivo fato gerador constitucionalmente pressuposto para confirmar os efeitos a definitividade da arrecadação.[grifo nosso]

Trata-se de uma tributação realizada com base em uma *presunção*, ocorre que toda *presunção*, para ser definitiva, deve estar condicionada a um fato concreto futuro, que ratificará ou não aquele evento presumido anteriormente. E com isso as *presunções* apresentam uma característica congênita, a *provisoriedade*. Pois se definitiva for, não cabe mais falar em *presunção*, mas sim em *imposição*. Com isso temos que a *presunção* está sempre vinculada a uma condição futura de caráter *resolutivo*, que no caso da substituição “para frente” é a ocorrência efetiva do fato gerador previsto na regra-matriz de incidência, v.g. do ICMS.

Convém trazer a baila a lição elucidativa de Aurélio Pitanga Seixas Filho em artigo publicado pela editora Dialética, em obra intitulada *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 7, p. 57/58:

O contribuinte substituído tem o direito assegurado, pelo artigo 10 da LC nº 87/96, de obter a restituição do valor pago por força da substituição tributária caso não venha a se realizar o fato gerador presumido.

A não ocorrência do fato gerador presumido é um evento extremamente raro, pois dependerá de não ser vendida a mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, que, como sabido, não é um fenômeno ordinário e normal. O que acontece com frequência e merece ser enquadrado no mencionado artigo da LC, além de estar amparado pelos princípios constitucionais que regem o regime de estimativa, é a ocorrência do fato gerador se efetivar segundo circunstâncias diversas daquelas previamente estimadas.

Não é difícil entender que, sendo efetivado o pagamento anteriormente a ocorrência do fato gerador, a extinção da dívida tributária estará sujeita a uma condição resolutive, por depender das condições vigentes ao tempo da ocorrência do fato gerador, e, não menos importante, da legislação então vigente.

A principal e fundamental regra de todo e qualquer ordenamento jurídico democrático, e, em especial, do ordenamento tributário, é a de que as condutas são regidas pelas leis em vigor no momento de sua prática.

Se o legislador decide não alterar o momento do fato gerador, nem a pessoa responsável pela sua ocorrência, porém, resolve, unicamente, antecipar o momento do pagamento, e por causa disto, transferir a responsabilidade do recolhimento do tributo para outra pessoa, com base num fenômeno por vir, denominando uma pessoa de substituta e outra de substituída, não há como dissociar o primeiro evento do segundo, nem como conceder autonomia jurídica ao primeiro em relação ao segundo.

(...)

Num regime especial de pagamento antecipado em relação ao momento da ocorrência do fato gerador, o valor recolhido dependerá de uma estimativa do que se presume irá ocorrer no futuro, sendo, portanto, uma tributação presuntiva. A autonomia da tributação presuntiva, transforma a

presunção numa ficção, por se abandonar a realidade do fato gerador, o que não pode ser aceito em hipótese alguma. Consequentemente, só se pode entender o artigo 10 da LC 87/96, no sentido de que sempre caberá a restituição (compensação) do ICMS, quando o fato gerador da base substituída não ocorrer da mesma forma como prevista ou presumida na fase em que ocorreu o recolhimento antecipado do imposto.[grifo nosso]

Nesta questão o STF formulou entendimento consoante à substancial jurisprudência do STJ, no sentido de que deve ser restituída a diferença do valor pago a maior no regime de substituição tributária “para frente”.

O Ministro Ilmar Galvão dá uma verdadeira aula ao analisar o § 7º do art. 150 da CF, isto se verifica do julgamento da ADIN nº 1.851, onde a Confederação Nacional do Comércio (CNC) demandava pela inconstitucionalidade das cláusulas previstas no Convênio ICMS 13/97, que previam expressamente que não seria caso de restituição do valor cobrado a maior a título de substituição tributária.¹³

Convém transcrever a manifestação do relator Ministro Ilmar Galvão ao conceder a liminar:

“Salta aos olhos que o Confaz conferiu interpretação literal ao texto da norma do § 7º do art. 150 da CF, ao prever a restituição do imposto pago tão somente na hipótese de inoccorrência da operação subsequente, ou quando for esta realizada sob o regime de isenção, dispensando-se nas hipóteses, supostamente mais freqüentes, de operações posteriores por valor abaixo ou acima do valor da base de cálculo presumida. Ao fazê-lo, é fora de dúvida que desnaturou, por completo, a norma do referido § 7º, que tem por essência assegurar a pronta restituição do tributo recolhido por antecipação e que eventualmente, venha a mostrar-se indevido, o que, obviamente, ocorre não apenas na hipótese da cláusula primeira, mas também na hipótese da cláusula Segunda que também não pode subsistir.”¹⁴

No entanto ao julgar o mérito desta ADIN, o STF e por incrível que pareça o próprio Ministro Ilmar Galvão, mudaram seu entendimento a respeito do § 7º do art.150 da CF, optando assim pela improcedência da ação, considerando constitucionais as famigeradas cláusulas do Convênio 13/97, acima citadas.

Convém novamente transcrever o voto do Min. Ilmar Galvão, ao se pronunciar quanto ao mérito da ADIN:

¹³ Cláusula Primeira: “a restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.”

Cláusula Segunda: “Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade de substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da LC 87/96”.

¹⁴ Decisão do Plenário do STF, de 3.9.98, DJ de 23.10.98.

O fato gerador do ICMS e a sua respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem do caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido.

Assim, não há de 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 a realidade.

Por isso mesmo, a salvaguarda estabelecida na Constituição em favor deste último, representada pela *imediata e preferencial* restituição do valor do imposto pago (o qual em conformidade com o art. 10 da LC 87/96 deverá ocorrer em noventa dias, sob pena de creditamento do respectivo valor devidamente atualizado, em sua escrita fiscal) é restrita a hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido.

Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação.

Porém, com toda a vênia, admitir a alegação do I. Min. Ilmar Galvão, implicaria não somente em flagrante afronta aos princípios constitucionais tributários da capacidade econômica e da vedação de impostos com efeito confiscatório, como na negação da própria essência do ICMS, e também de diversos, e não menos importantes, dogmas jurídicos indispensáveis para o alcance da *justiça*, como por exemplo o *de dar a cada um o que é seu*.

Em análise precisa do voto acima transcrito, Marcelo Viana Salomão (2002, p.p.265-274) assim se manifesta:

De pronto podemos afirmar que discordamos frontalmente de mais este acórdão do STF.

É que, para nós, ao admitir a utilização da substituição tributária para frente no direito brasileiro, a Constituição autorizou apenas a antecipação de um recolhimento de tributo, visando facilitar a arrecadação e controle do mesmo. Ora, se objetivo, e nisto concordamos com o voto do Min. Ilmar Galvão, da substituição tributária é aumentar a eficiência da arrecadação, tal fato nada tem a ver com a possibilidade de se cobrar mais imposto do que é devido.

Antecipar é uma coisa, cobrar a mais e não devolver é outra!

O que pode ser transferida é a obrigação do substituído ao substituto e, se é assim, é imperioso que se registre que a obrigação do primeiro é a de pagar o tributo nos exatos termos da regra-matriz de incidência prevista na Constituição Federal.

Hugo de Brito Machado (2004) assevera que a referida posição do STF de atribuir, caráter definitivo, a uma cobrança antecipada do ICMS com base em

uma presunção, que geralmente não corresponde a realidade, “restabelece a malsinada pauta fiscal, criação da ditadura de Vargas que ele próprio havia repudiado”.

E conclui que: “estas entre outras atitudes do Fisco e do Judiciário nos fazem pensar que estamos vivendo um verdadeiro retrocesso em termos de Estado de Direito em matéria tributária.

O que acontece é que a hipótese de incidência do ICMS como já estudado, é somente uma, qual seja a transferência de propriedade de mercadorias, e isto não pode ser alterado, sob pena de extinção do próprio ICMS.

Com isso, podemos concluir que a base de cálculo por decorrer da hipótese de incidência também resta inalterada, ou seja continua sendo o valor real da operação. Como também outros aspectos do fato gerador não se submetem a modificação por estar se antecipando a cobrança do tributo, v.g. aspecto pessoal e espacial.

Portanto, o único aspecto que resta alterado na hipótese de incidência de um tributo sujeito à substituição progressiva, é o aspecto temporal, porquanto ocorre uma antecipação no pagamento do tributo, ou seja um a mera autorização para que se cobre o tributo antes da ocorrência do fato gerador e nada mais que isso.

Neste sentido é fácil concluir que atualmente é admissível a cobrança antecipada de um tributo, porém sem que se altere seu aspecto material e sua base de cálculo. Pois se forem alteradas estaremos com certeza diante de outro imposto e não aquele previsto na norma de incidência. Com isto, ao afirmarmos que esta antecipação com base em uma presunção tenha caráter definitivo, seria o mesmo que negar a essência do ICMS, ou até sua própria existência. O que não poderíamos alegar caso a efetividade deste pagamento estivesse sempre condicionada ao ajuste entre a *presunção e a realidade*.

Pois se para a cobrança de um tributo fosse suficiente a presunção de ocorrência de fatos futuros, ao fisco seria possível lançar e cobrar desde logo, de todos, o imposto sobre heranças, pois temos a certeza que todos vamos um dia morrer.

Trata-se de direito fundamental do contribuinte de somente pagar um imposto depois da ocorrência do fato gerador. Como é direito de todos, o de

somente se submeter aos efeitos da incidência de qualquer regra jurídica depois que tal incidência acontece efetivamente. Ou seja é fato.

Hugo de Brito Machado (2004, p.431) afirma que “admitir-se a cobrança de um imposto com base num fato gerador futuro, é submeter o contribuinte ao efeito da incidência de uma norma de tributação sobre um fato que ainda não aconteceu”.

Corolário lógico desta antecipação é o posterior ajuste entre o valor pago em decorrência da presunção do fato gerador, que excepcionalmente corresponderá a realidade, e o valor real do pagamento, que só será conhecido após a ocorrência do fato gerador, que revelará a capacidade contributiva do devedor do tributo.

Marcelo Viana (*ibidem*) assim se refere a esta presunção:

(...) Ocorre que para viabilizar a instituição da substituição tributária para frente, os entes tributantes tiveram que se valer de uma presunção, qual seja, a de estabelecer um valor estimado, com parâmetros que o aproximem do valor real.

(...)

Como esta apuração não tem como se dar no momento da antecipação, e só pode ocorrer quando da operação subsequente, será nesta oportunidade que será obrigatório o ajuste entre o que foi pago antecipadamente e o valor real da operação subsequente.

(...)

O ajuste posterior do valor estimado com o valor real, é decorrência natural e obrigatória do emprego da substituição tributária, sob pena de verdadeiro e indisfarçável enriquecimento sem causa dos Estados e Distrito Federal em detrimento dos contribuintes do ICMS sujeitos à substituição tributária progressiva.

E conclui brilhantemente Marcelo Viana (*ibidem*), ao comparar o que seria a não devolução dos tributos pagos a maior pela substituição tributária progressiva:

Em termos de analogia, duas situações logo emergem em nosso pensar: a da apropriação indébita e a da não-devolução de um empréstimo compulsório.

Em síntese : a circunstância de reter algo de alguém, mas não lhe dar o destino definido por lei, mantendo para si o bem; ou, a não-devolução de algo que, por definição constitucional, só pode ser tomado provisoriamente.

(...)

Interessante registrar ao citarmos estas figuras, que o problema não está na retirada do dinheiro, pois para isso a autorização da Constituição Federal ao prever a substituição tributária; a arbitrariedade está na não devolução.

Na esfera dos impostos federais poderíamos considerar que a não devolução dos valores pagos a maior no regime de substituição tributária progressiva, se equipara *in totum* com uma eventual não restituição do IRPF retido na fonte, pois este se subsume ao mesmo regime de arrecadação por substituição tributária para frente, com base também em um fato gerador presumido.

Faz-se mister atentar, porém sem querer adentrar na esfera do Direito Administrativo, que esta antecipação sem sua decorrente devolução do indébito, afronta diretamente os princípios da *moralidade* e da *eficiência* que regem a atuação da Administração Pública, pois seria no mínimo *imoral* ficar com o dinheiro do cidadão/contribuinte, e *ineficiente* não devolve-lo de forma *imediate* e *preferencial*.

È incontestável portanto, diante todo o exposto neste trabalho, o direito de restituição, *imediate* e *preferencial*, do imposto pago a maior pelo contribuinte substituído no regime da substituição tributária progressiva, por expreso mandamento constitucional, que deveras não pode ser destorcido, e principalmente por quem têm o augusto dever institucional de *guardá-lo*.

6. CONCLUSÃO

A pesquisa teve como tema, um sistema de controle e arrecadação de impostos que é exceção, e que por esta natureza excepcional gerou e ainda gera diversas discussões a respeito.

Como restou demonstrado, tais discussões poderiam ser divididas em basicamente dois fundamentos; num primeiro momento uma discussão quanto a constitucionalidade do tributo, e num segundo momento sobre a interpretação do § 7º do art.150 da CF, quanto a restituição do tributo pago a maior neste sistema de arrecadação.

O presente estudo procurou demonstrar a utilidade de tal regime e pugnar pela sua constitucionalidade, para tanto foram analisados os princípios que regem a atividade tributária em relação ao instituto. Não tendo entretanto a pesquisa se aprofundado muito nesta questão, porquanto não lhes assiste mais razão, os autores que alegam sua inconstitucionalidade, isto porque o instituto em tela foi expressamente introduzido no texto constitucional por meio da edição da EC 03/93, que introduziu o § 7º no art.150 da CF.

Além de demonstrar a constitucionalidade deste sistema de arrecadação, procuramos interpretar a regra-matriz constitucional que guia a substituição tributária, no tocante à restituição dos valores pagos a maior caso o fato gerador real, ocorra em valor inferior ao presumido. Bem como estudar a aplicação deste instituo no ICMS/SP.

Para o alcance dos objetivos propostos, fez-se mister uma análise sobre toda a estrutura que envolve o regime de substituição tributária, sendo esta estrutura o alicerce de qualquer estudo sobre direito tributário, porquanto rege toda a relação entre o Estado e o contribuinte, e denomina-se obrigação tributária.

Como ficou claro no presente estudo, a substituição tributária não é fruto de malabarismos jurídicos dos legisladores, pois é amplamente conhecida e utilizada em diversos países.

Portanto, o nosso legislador com o costume de dizer mais ou menos do que deveria, proporciona tanto ao Fisco, como é o caso, quanto ao contribuinte, possibilidades de obter vantagens em cima da legislação, v.g. a elisão fiscal.

No caso da substituição tributária, as impropriedades nas disposições relativas ao tema, favorecem unicamente ao Fisco, pois este cobra antecipadamente um tributo cujo fato gerador sequer aconteceu, valendo-se para tanto de uma presunção quanto a ocorrência concreta do fato gerador.

No entanto, se faz extremamente necessária a utilização deste regime no controle e arrecadação de determinados impostos, impostos estes, que diante à sua intrínseca complexidade e nos setores da economia em que incidem, demandariam um exército de autoridades fiscais para exercer o seu controle e efetivar sua arrecadação.

O que ocorre entretanto, é que calcula-se que deste sistema de arrecadação por substituição tributária, provenha 30% da receita dos Estados. Um filão que o Fisco não admite perder.

Com isso, os Estados vêm distorcendo o dispositivo constitucional no sentido da não devolução do valor pago a maior em decorrência da adoção da substituição tributária “ para frente”. Ou como no caso do Estado de São Paulo, chegam a reconhecer o direito à restituição, porém limitam-no unilateralmente no que tange ao *quantum* que deve ser devolvido, violando não só inúmeros princípios, como negando a própria substância democrática do texto constitucional.

Nada obstante estas distorções por parte do Estados, que diante da receita gerada por este sistema de arrecadação, se fazem entender. O STF, vêm mudando de posição com relação a este latente direito de restituição, como bem demonstra esta pesquisa, pois antes eram firmes e justas as jurisprudências no sentido de que deve ser restituído o tributo pago a maior no regime de substituição “para frente”.

Para tanto, o STF vêm procedendo a uma interpretação literal da norma contida no § 7º do art. 150 da CF. O que é deveras inconcebível, pois a norma literalmente está suprimida, devendo-se interpretá-la de maneira teleológica e sistemática, para assim termos, no regime de substituição tributária progressiva, um regime necessário, útil, legal e acima de tudo justo.

Estas atitudes arbitrarias do fisco e com endosso da Corte Maior, chega a negar a própria essência da tripartição de poderes, ou seja do sistema de freios e

contrapesos, pois lembrando Maquiavel, “ o poder é constituído de tal forma, que só o poder freia o poder”.

“A César, o que é de César”.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

A RELAÇÃO jurídica e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. RDP, v. 17, p.381.

AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª ed., 6ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEIRO, Aliomar, **Direito Tributário Brasileiro**/Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi , 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 8. Ed., São Paulo: Saraiva, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 1972.

CABRAL, Antonio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**, São Paulo: Saraiva, 1993.

CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 19ª ed. revista, ampliada e atualizada, 3ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

Código Tributário Nacional; Código de Processo Civil; Constituição Federal; Legislação Tributária/ obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Comentários ao Código Tributário Nacional**./*Coordenador Carlos Valderdo Nascimento*. 3 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Manual de Direito Tributário**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COSTA, Alcides Jorge, **Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária**, São Paulo: IBDT, 2003.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**, 8. Ed., São Paulo: Atlas, 2002.

FABRETTI, Láudio Camargo, **Código Tributário Nacional Comentado**, 5ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2005.

HENSEL, Albert, **Dirrito tributario**. Milão: Giuffrè, 1965.p. 71.

MACHADO, Hugo de Brito, **Comentários ao Código Tributário Nacional**, volume II, São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Princípio da Não- Cumulatividade – O Direito à Compensação Periódica de ICMS nas Operações Próprias e de Substituição Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n.14,. São Paulo: Dialética, 1996, p.76-87

MATTOS, **Aroldo Gomes de**, *ICMS: comentários à LC 87/96*. **São Paulo: Dialética, 2004. 207 p.**

NASCIMENTO, Carlos Valder do , **Comentários ao Código Tributário Nacional**, 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SALOMÃO, Marcelo Viana, **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**/Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2002, vol. 6. pp. 265-274.

SOUZA, Hamilton Dias de. **O ICMS na Lei Complementar nº 87/96**. Repertório de Jurisprudência IOB, 1996a. Disponível em <www.iob.com.br>. Acesso em 10 de set. 2005.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 11.ed. revisada e ampliada, São Paulo: Malheiros. 1995.