

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

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE - SP

**ASPECTOS CRÍTICOS À SUJEIÇÃO PASSIVA POR  
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ÂMBITO DO  
ICMS – IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E  
SERVIÇOS**

José Mauro de Oliveira Junior

Presidente Prudente/SP  
2005

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

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE - SP

**ASPECTOS CRÍTICOS À SUJEIÇÃO PASSIVA POR  
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ÂMBITO DO  
ICMS – IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E  
SERVIÇOS**

José Mauro de Oliveira Junior

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do Grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Dr. Osvaldo Santos de Carvalho.

Presidente Prudente/SP  
2005

**ASPECTOS CRÍTICOS À SUJEIÇÃO PASSIVA POR  
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ÂMBITO DO  
ICMS – IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E  
SERVIÇOS**

Monografia aprovada como requisito parcial  
para obtenção do Grau de Bacharel em Direito.

Dr. Osvaldo Santos de Carvalho  
Orientador

Dr. José Maria Zanuto  
Examinador

Dr. Luiz Alexandre de Ferreira Ramos  
Examinador

Presidente Prudente, 25 de novembro de 2.005.

*Assusta-me, sobremaneira, o risco de olvidarem-se os parâmetros constitucionais de um tributo. Assusta-me até mesmo a jurisprudência que se vem formando no tocante à relação tributária, nesta Corte, dia após dia, desequilibrando-se o embate que a Carta da República visa equilibrar.*

Ministro Marco Aurélio de Melo.

***Dedico o presente trabalho a todos  
aqueles que ao meu lado sofreram,  
lutaram e venceram.***

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo sopro da vida, pela força, sabedoria, coragem e determinação para superar os desafios que foram se transpondo, um a um, sempre com o objetivo principal: o aprendizado.

À minha família, seio no qual nasci, cresci, e aprendi a viver. Agradeço especialmente aos meus pais José Mauro e Rita pelos atos de amor, carinho, afeto, pelo apoio incansável em prover a boa educação e pela oportunidade de concluir mais uma etapa de suma importância na minha vida.

Agradeço, também, à minha namorada Flávia pelo amor, pela renúncia, compreensão, cumplicidade e paciência com que soube lidar com os momentos de ausência, física e espiritual.

À Dra. Rosemary Kazama, à Dra. Liliane Azevedo, ao Dr. Coraldino Vendramini e ao Dr. Marcelo Menegasso, pessoas a quem sou eternamente grato pelas infinitas lições que me prestam com zelo e prontidão.

Ao Professor Osvaldo Santos de Carvalho, que brindou o presente trabalho ao aceitar o encargo de orientá-lo, o que desempenhou com maestria e distinta luminosidade dos ensinamentos de um grande Mestre.

Aos companheiros, colegas e amigos com quem tive a oportunidade de aprender e trabalhar, pelas experiências de vida, de ética moral e profissional.

Ao Professor José Maria Zanuto por todas as lições praticadas e, em especial, por aceitar prontamente o convite em compor a banca examinadora. Igualmente, ao Dr. Luiz Alexandre de Ferreira Ramos pela presteza com que se pôs diante do convite para participar da banca examinadora desta pesquisa.

A todos os amigos pelo apoio incondicional sem o qual esta etapa não poderia ser concluída.

## RESUMO

O presente trabalho tem por objeto de estudo uma das espécies de sujeição passiva, qual seja a substituição tributária progressiva, também conhecida como substituição tributária antecipada, ou, ainda, “para frente”. Inicia-se com a abordagem do estudo do direito como sistema normativo e como deve posicionar-se o cientista do direito diante da complexa estrutura normativa ao investigar e interpretar seu conteúdo. Situa em breves linhas o sistema constitucional tributário dentro do arcabouço jurídico da Carta Política de 1988, que trouxe em seu bojo a atribuição de competência tributária aos entes federados, bem como, os princípios constitucionais específicos que traçam linhas mestras a guiar toda a sistematização tributária, passando pela análise dos tributos em geral, conceituando e especificando, resumidamente, suas espécies e caracteres específicos. Analisa, ainda, o nascimento da obrigação tributária a partir do momento da subsunção do fato imponible à hipótese genérica e abstrata prevista na lei, conceituando a hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, base imponible e alíquota. Apresenta, em concisa exposição, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS e caracteres gerais que lhes dá corpo e existência, como sua hipótese de incidência, base imponible e alíquota. Superadas as considerações gerais parte-se para a discussão do cerne da questão em estudo onde se quer descobrir se há constitucionalidade no instituto da sujeição passiva por substituição tributária e as hipóteses em que assegura o texto constitucional a imediata e preferencial restituição. Conclui-se, pragmaticamente, pela constitucionalidade do instituto desde que resguardado o direito de restituição caso o fato imponible não venha a ocorrer, e caso tenha ocorrido em menor extensão da presunção legal.

**PALAVRAS-CHAVE:** responsabilidade tributária - sujeição passiva - substituição tributária - fato gerador presumido - restituição do imposto recolhido a maior - imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS.

## ABSTRACT

The present job has as a study objective one of the passive subjection species, not considering the progressive tributary substitution, also known as advanced tributary substitution, or, yet, “forward”. It begins with the approach of the law study as normative system and how the law legal juridic should be related to the complex normative structure while investigating and analyzing its contents. It situates in few lines the tributary constitutional system inside the juridic framework from the Political Letter (constitution) of 1988 which brought in its interior the attribution of the tributary competence to the federated creatures; as well as the tributary constitutional principles that draw master lines to guide all the tributary sistematization. Passing by the analysis of the tributes in general thinking and specifying summarized its species and specific characters. It analyses, yet, the birth of the tributary obligation from the moment of the imposed fact to the generic and abstract hypothesis foreseen in the law thinking the hypothesis of incidence, active and passive person, imposed basis and aliquot. It shows in a concise exposition of the tax over the flow of goods and services – ICMS and general characters that give them body and existence as their incidence hypothesis, imposed basis and aliquot. After the general considerations were overcome it goes to the discussion of the core of the matter that is in study, where it’s necessary to find out if there is constitutionality constitutionality in the institution of passive subjection for tributary substitution and the hypothesis in which assures the constitutional text to the immediate and preferential preferential restitution. It’s concluded, pragmaticment, by the constitutionality constitutionality of the institute since it’s preserved the right of restitution if the imposed fact doesn’t happen, and if it has happened in a less extension of the legal conjuncture.

**KEY WORDS:** tributary responsibility - passive subjection - tributary substitution - known created factor - restitution of the biggest tax collected - tax over the flow of goods and services - ICMS.

## LISTA DE SIGLAS

- ADCT** – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
- ADIN** – Ação Direta de Inconstitucionalidade
- CIDE** – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
- CNC** – Confederação Nacional do Comércio
- CONFAZ** – Conselho de Política Fazendária
- CTN** – Código Tributário Nacional
- EC** – Emenda Constitucional
- ICM** – Imposto sobre Circulação de Mercadorias
- ICMS** – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços
- IE** – Imposto sobre Exportação
- IGF** – Imposto sobre Grandes Fortunas
- II** – Imposto sobre Importação
- IOF** – Imposto sobre Operações Financeiras
- IPI** – Imposto sobre Produtos Industrializados
- IPTU** – Imposto Predial e Territorial Urbano
- IPVA** – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
- IR** – Imposto sobre a Renda
- ISSQN** – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
- ITBI** – Imposto sobre Transmissão de Bens *Intervivos*
- ITCMD** – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação *Intervivos*
- ITR** – Imposto Territorial Rural
- RE** – Recurso Especial

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>2. O DIREITO COMO SISTEMA DE NORMAS JURÍDICAS.....</b>	<b>12</b>
2.1 Direito positivo e ciência do direito .....	12
2.2 Princípios e ciência do direito.....	14
<b>3. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>16</b>
3.1 Noções preliminares.....	16
3.2 Conceito .....	17
3.3 Princípios constitucionais tributários .....	17
3.3.1 Princípio da estrita legalidade.....	18
3.3.2 Princípio da anterioridade.....	19
3.3.3 Princípio da isonomia ou da igualdade tributária .....	21
3.3.4 Capacidade contributiva .....	22
3.3.5 Princípio da vedação do tributo com efeito confiscatório .....	24
3.4 Competência tributária .....	25
3.4.1 Poder tributário .....	25
3.4.2 Conceito e classificação .....	26
3.4.3 Capacidade tributária ativa .....	27
<b>4. TRIBUTOS.....</b>	<b>29</b>
4.1 Conceito .....	29
4.2 Espécies Tributárias.....	31
4.2.1 Considerações gerais .....	31
4.2.2 Imposto.....	31
4.2.3 Taxa.....	33
4.2.4 Contribuição de melhoria.....	34
4.2.5 Empréstimo compulsório .....	35
4.2.6 Contribuições especiais.....	36
<b>5. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>37</b>

5.1	Disposições Gerais .....	37
5.2	Hipótese de incidência .....	38
5.3	Sujeito Ativo .....	38
5.4	Sujeito Passivo .....	39
5.5	Base imponible e alíquota .....	40
<b>6.</b>	<b>O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS ...</b>	<b>41</b>
6.1	Disposições Gerais .....	41
6.2	Princípios constitucionais específicos .....	41
6.3	Hipótese de incidência .....	43
6.4	Base imponible e alíquota do ICMS .....	44
<b>7.</b>	<b>O ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA .....</b>	<b>45</b>
7.1	Sujeição passiva .....	45
7.2	Sujeição passiva por substituição tributária no âmbito do ICMS .....	46
7.2.1	Breve histórico legislativo .....	46
7.2.2	Espécies .....	48
7.2.3	Dinâmica do instituto.....	49
7.2.4	O ICMS e a substituição tributária .....	51
7.2.4.1	Inconstitucionalidade formal .....	51
7.2.4.2	Inconstitucionalidade material.....	54
7.2.5	Jurisprudência .....	57
<b>8.</b>	<b>SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO .....</b>	<b>61</b>
8.1	Fato imponible e evento presuntivo.....	61
8.2	Hipóteses .....	62
8.2.1	A não-ocorrência da hipótese de incidência .....	62
8.2.2	Hipótese de incidência e a presunção legal.....	65
8.3	Adin <sub>s</sub> 1.851-4/AL e 2.777-8/SP .....	69
	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>75</b>
	<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>78</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Diante do apetite voraz da arrecadação estatal vê-se que o Estado lança mão de um número elevado de expedientes capazes de ampliar o campo de incidência e de cobrança dos tributos. O presente trabalho dedicou-se ao estudo de apenas um desses, qual seja, o regime de sujeição passiva por substituição tributária progressiva.

Na sujeição passiva por substituição, o Fisco, por razões de conveniência e comodidade fiscal, elege um terceiro para “substituir” a figura do contribuinte, imputando-lhe a responsabilidade pela arrecadação dos tributos. Dessa forma há uma economia do fisco, dado que as operações a serem fiscalizadas concentram-se, em termos, em um só agente, o contribuinte substituto.

O presente estudo revelou importância ao mostrar que a substituição tributária antecipada revela inconstitucionalidade por, no mínimo, cinco motivos, a saber: violação dos princípios da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da não-cumulatividade e do não-confisco.

Teve por objetivo a análise do instituto da sujeição passiva por substituição tributária no âmbito do ICMS, delineando um breve esboço histórico e uma sucinta aplicação sistemática do instituto, bem como, as discussões doutrinárias e a posição do Supremo Tribunal Federal proferida no julgamento da ADI 1.851-AL e o que se tem, até o presente momento, do julgamento da ADI 2.777-SP.

Na elaboração do estudo utilizou-se do método dedutivo, partindo-se da análise do Direito como conjunto de normas a ordenar as relações da sociedade, adentrando-se ao estudo do sistema constitucional tributário, com enfoque nos princípios constitucionais tributários para aplicá-los à sistemática da sujeição passiva por substituição tributária, empregando como meios de pesquisa a consulta legislativa, doutrinária e jurisprudencial.

## 2. O DIREITO COMO SISTEMA DE NORMAS JURÍDICAS

### 2.1 Direito positivo e ciência do direito

O Direito, enquanto norma de um postulado jurídico, é elemento essencial à comunidade, é caracterizado por um conjunto de regras destinadas à organização e à planificação da vida em comum, como elucida Miguel Reale<sup>1</sup>:

*“Direito” significa, por conseguinte, tanto o ordenamento jurídico, ou seja, o sistema de normas ou regras jurídicas que traça aos homens determinadas formas de comportamento, conferindo-lhes possibilidades de agir [...]*

Quis dizer, então, que o Direito não colima apenas a orientação de relações individuais, mas regula as ações humanas com o intuito de satisfazer uma convivência ordenada naquilo que o homem pode realizar sem atingir a esfera do interesse alheio, o que chama de “bem comum”.

Mister se faz, sem adentrar nos meandros da Teoria Tridimensional tratada com maestria por Miguel Reale, suscitar que as normas jurídicas são permeadas por valores axiológicos imanentes na sociedade e, à medida que a estes são atribuídos determinados fatos sociais, dessa valoração advém o Direito, ou ainda, por intermédio das normas é que os fatos adquirem valores sociais.

Nesse palmilhar é que os juristas por vezes abstraem esses fenômenos, ora absortos em profunda tecnicidade, ora em valores absolutos de justiça, alheios a uma visão amplexa do Direito deixando de unir o valor à técnica. Com maior acerto Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>2</sup> escreve:

---

<sup>1</sup> MIGUEL, Reale. *Lições preliminares de direito*. 21º ed. rev. aum. São Paulo : Saraiva, 1999, p.62.

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2001, p. 03.

*[...] Freqüentemente atordoado pelo tecnicismo do Direito e o particularismo das normas, ou, ao revés, embevecido com os ideais de justiça, o jurista deixa de perceber a dimensão global e totalizante do fenômeno jurídico, vendo-o ora como **técnica**, ora como **valor**. Nem uma coisa nem outra, se separadas. As duas conjuntamente. É assim o Direito. É técnica e é valor.*

Cumpra distinguir o Direito Positivo da Ciência do Direito, impondo-lhes realidades e particularidades completamente distintas sejam elas no tocante ao seu objeto, à sua natureza lingüística; à sua fonte ou à sua finalidade.

O cientista do direito deve observar, sob o prisma histórico-geográfico, o Direito Positivo, estudando-o como um fenômeno que se concretiza no tempo e no espaço, que, em dado momento entrou em vigor e foi, ou ainda é, eficaz.

À Ciência do Direito incumbe, por conseguinte, traduzir, investigar e interpretar o complexo conteúdo das normas jurídicas, de forma descritiva e observadora, utilizando-se de proposições impregnadas por uma linguagem de caráter informativo, com o escopo de transmitir informações que, por se tratar de um ato de conhecimento em relação às normas jurídicas, podem ser verdadeiras ou falsas. Nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup>:

*Mas, enquanto é lícito afirmar-se que o legislador se exprime numa linguagem livre, natural, pontilhada, aqui e ali, de símbolos científicos, o mesmo já se passa com o discurso do cientista do Direito. Sua linguagem, sobre ser técnica, é científica, na medida em que as proposições descritivas que emite vêm carregadas da harmonia dos sistemas presididos pela lógica clássica, com as unidades do conjunto arrumadas e escalonadas segundo critérios que observam, estritamente, os princípios da identidade, da não contradição do meio excluído, que são três imposições formais do pensamento, no que concerne às proposições apofânticas.*

Ao passo que o Direito positivo é composto por normas prescritivas de conduta; são comandos imperativos produzidos por órgãos jurídicos (legislativo, executivo, judiciário), que têm por missão produzir o Direito, isentas de atributos de falsidade ou veracidade. A linguagem diretiva ou prescritiva do Direito não prejudica a verdade; dela pode-se dizer se é válida ou não; eficaz ou ineficaz.

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 9ª ed. rev. São Paulo : Saraiva, 1997, p. 5.

Para corroborar as assertivas propostas alhures, Hans Kelsen<sup>4</sup> a esse respeito leciona enfaticamente:

*A ciência jurídica, porém, apenas pode descrever o Direito; ela não pode, como o Direito produzido pela autoridade jurídica (através de normas gerais ou individuais), prescrever seja o que for. Nenhum jurista pode negar a distinção essencial que existe entre uma lei publicada no jornal oficial e um comentário jurídico a essa lei, entre o código penal e um tratado de Direito penal. A distinção revela-se no fato de as proposições normativas formuladas pela ciência jurídica, que descrevem o Direito e que não atribuem a ninguém quaisquer deveres ou direitos, poderem ser verdadeiras ou inverdadeiras, ao passo que as normas de dever-ser, estabelecidas pela autoridade jurídica - e que atribuem direitos e deveres aos sujeitos jurídicos - não são verdadeiras ou inverdadeiras, mas válidas ou inválidas [...]*

O que, em suma, significa dizer: é objeto da Ciência jurídica o Direito positivo, em seu conjunto de princípios e normas, na qual o jurista como sujeito cognoscente, pela teoria do conhecimento kelseniana, profere proposições sobre a norma e não um mandamento legal.

## **2.2 Princípios e ciência do direito**

Os princípios são idéias centrais de um sistema entremeado de valores axiológicos, com o fim de organizar, de forma lógica e harmoniosa, o conjunto de regras de um determinado ordenamento jurídico. E, além de orientar e organizar o ordenamento como um todo, a enunciação dos princípios de um sistema tem a função de guiar o ato de conhecimento.

O jurista, ao analisar o ordenamento, que é composto por duas espécies de normas, as regras e os princípios, deve sempre partir das premissas maiores, ou seja, deve antes conhecer dos princípios jurídicos, ao interpretar determinada

---

<sup>4</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo : Martins Fontes, 1998, p. 82.

regra, o que nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello em citação de Roque Antônio Carrazza<sup>5</sup> esclarece-se:

*Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.*

São normas hierarquicamente superiores às regras, que lhes dão uma linha mestra quanto à sua aplicação, impondo-lhe limites quanto ao seu raio de atuação.

---

<sup>5</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio *apud* CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2004, p. 35.

### 3. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

#### 3.1 Noções preliminares

Antes de se adentrar ao estudo do Sistema Constitucional Tributário convém tecer breves considerações sobre a noção que se tem sobre sistema. *In casu*, o sistema é constituído por um conjunto de elementos agrupados entre si, ordenadamente, sob a égide de um princípio comum que lhes confere unidade.

Destarte, o sistema, como conjunto lógico, outorga a cada um de seus elementos constitutivos o significado do todo, de sorte que a alteração em qualquer de suas porções implicará em uma modificação no sistema. O que, nas palavras de Celso Ribeiro Bastos<sup>6</sup>, assim se amolda:

*Note-se que nos sistemas o significado de cada parte é dado pelo todo a que pertence, da mesma maneira que uma modificação qualquer de suas partes repercute sobre o todo. De outro lado, não se atinge o sistema sem se conhecer o princípio que o unifica, isto é, qual o critério em função do qual está ele construído.*

Dessa forma, apesar do universo de quinhões a compor o todo, haverá sempre uma acepção contextual a orientar sua estruturação o que, de forma reflexa, significa dizer que o desconhecimento da idéia comum levará a uma interpretação comprometida sobre sistema.

Portanto, é nessa esteira de raciocínio que se insere o sistema do direito, composto por um conjunto de normas que se relacionam de forma homogênea segundo orientações, princípios basilares presentes na Constituição, na qual princípios maiores orientam a adequação e a estruturação do conjunto de normas.

---

<sup>6</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 8ª ed. atual. São Paulo : Saraiva, 2001, p. 106.

### **3.2 Conceito**

A Lei Fundamental, portanto, é o conjunto de princípios gerais disciplinadores das bases estruturais do Estado e ocupa posição mais elevada que as normas gerais, que, por seu turno, buscam fundamento de validade naquelas normas de hierarquia superior, até que atinjam o grau máximo na legislação pátria, qual seja a, Constituição Federal.

Nesse contexto geral, oportuno se faz a análise de um de seus ramos, ou seja, a parcela atinente ao sistema constitucional tributário, no qual o conjunto de proposições que tenham por objeto a matéria tributária é denominado “sistema” ou “subsistema constitucional tributário”, e pode ser dividido, didaticamente, em três sub-ramos: a) a partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre os entes federados; b) da repartição de competência entre os entes federados; e c) dos princípios tributários, nos últimos deter-se-á maior atenção no próximo tópico do estudo.

### **3.3 Princípios constitucionais tributários**

Como já dito, os princípios são idéias abstratas com o escopo de iluminar o campo normativo, dando-lhe a unidade de um sistema, e essas diretrizes ramificam-se, via geral, por todo o corpo da Constituição.

Urge expor, porém que, além dos princípios gerais carentes de normatização, há, ainda, aqueles que, por si só, assumem graus de concretude que lhes permite a visualização exata de sua aplicação.

Dentro desse sistema global constitucional encontram-se princípios específicos associados em razão da seara tributária, aos quais, aos mais importantes, dedicar-se-á este estudo monográfico.

### 3.3.1 Princípio da estrita legalidade

Muito mais do que o princípio da legalidade contido no art. 5º, II da Constituição Federal ao ditar que “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, para o direito tributário essa máxima assume contornos peculiares mais cerrados, consoante se denota da redação do art. 150, I da Carta Magna:

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

Nesse tom, quis o legislador, embebido no princípio da segurança jurídica, evitar a arbitrariedade do administrador na instituição de tributos, atribuindo essa missão aos representantes do povo, titular do poder tributário.

Por conseguinte, é sempre a lei o instrumento hábil a efetivar o nascimento ou a majoração dos tributos, trazendo no seu bojo os elementos caracterizadores da regra-matriz de incidência tributária: a) o sujeito ativo; b) o sujeito passivo; c) a hipótese de incidência; d) a base impositiva; e, por fim, e) a alíquota.

Em virtude dessa característica especial da lei é que se caracteriza a tipicidade tributária, que pode ser conhecida também como “princípio da estrita legalidade” ou “princípio da tipicidade fechada”.

Ressalte-se, todavia, que esse princípio abarca algumas exceções concernentes à majoração das alíquotas dos impostos de importação e exportação, imposto sobre a produção industrial e imposto sobre operações financeiras (art. 153, §1º da CF) e a Contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE, sobre combustíveis (177, § 4º, I, “b”), impostos esses que podem ter suas alíquotas alteradas por se tratarem de impostos extrafiscais ou regulatórios, cuja função mediata é de interferir em determinado setor econômico e, em razão disso, necessitam maior flexibilidade, facultando ao administrador, por intermédio de decreto, sua alteração.

Via de regra, a espécie legislativa que deve dispor sobre o tributo é a lei ordinária do ente federado competente, contudo são admitidas algumas exceções no âmbito da União no que atine aos empréstimos compulsórios (art. 148); imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII); imposto de competência residual (art. 154, I) e contribuições sociais de competência residual (art. 195, § 4º), onde a espécie normativa é a lei complementar.

Por fim, é de fundamental importância explicitar que, por força do art. 62, § 2º da Constituição Federal, as medidas provisórias só serão admitidas em matéria tributária se fundadas nos motivos de relevância e urgência que impliquem na instituição ou majoração de impostos, excetuados os que prescindem de anterioridade, previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II, a produzir efeitos no exercício financeiro seguinte à data em que for convertida em lei.

### **3.3.2 Princípio da anterioridade**

Mais uma vez une-se aqui ao princípio da segurança jurídica, o princípio da anterioridade. Este também é conhecido como regra da não surpresa, dado que, sob a ótica desse axioma legal, a norma instituidora ou majoradora de tributos só poderá ser aplicada aos fatos nascidos no exercício financeiro posterior à sua publicação, preconizando, assim, a proteção ao contribuinte, evitando que seja ele surpreendido por alterações na legislação tributária.

Vale observar que o princípio da anterioridade foi precedido pelo princípio da anualidade, que prelecionava acerca da necessidade de haver uma previsão em lei orçamentária elaborada e aprovada no exercício antecedente ao da cobrança do tributo, o que foi suprimido pelas emendas constitucionais 18/65 e 1/69 e também pelo texto da Constituição vigente.

É de se notar que o ano financeiro pátrio coincide com o ano civil com início no dia 1º de janeiro e termo final aos 31 (trinta e um) dias de dezembro do mesmo ano, nesse prisma, amiúde, via-se profanado esse princípio, posto que o

legislador, ao instituir ou majorar determinado tributo no último dia de seu exercício financeiro, a aplicação dessa medida era quase que imediata, não fosse a introdução da alínea “c” ao inciso III do art. 150 da Constituição Federal.

Com o ingresso da referida alínea, através da emenda constitucional 42/2003, impediu-se a súbita vigência quando da publicação da lei instituidora ou majoradora de tributo publicada no final do exercício, exigindo-se, para tanto, uma suspensão de sua eficácia por um período de 90 (noventa) dias, sem prejuízo da prescrição do princípio da anterioridade.

Da mesma forma, e sob a análoga justificativa do que foi dito no item anterior, esse princípio abarca algumas exceções, sobre as quais convém tecer breves considerações.

Os tributos destinados a atender interesses extrafiscais (CF, art. 153, §1º), como a política monetária e de comércio exterior, *verbi gratia*, os impostos de importação (art. 153, I) e exportação (art. 153, II), o imposto sobre a produção industrial (art. 153, IV), o imposto sobre operações financeiras (art. 153, V) e, bem como, a CIDE, sobre combustíveis (CF, 177, § 4º, I, b), demandam maior agilidade e flexibilidade nas suas alterações, havendo a necessidade de se ver violado o princípio em referência.

Há, igualmente, impostos que, dado às suas causas de justificada urgência, fazem jus à não submissão ao princípio em tela, são eles: os impostos extraordinários de guerra (art. 154, II da CF) e os empréstimos compulsórios para atender às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou na sua iminência (art. 148, I da CF).

E, por derradeiro, cumpre asseverar que, via geral, as contribuições de que trata a Constituição no art. 149, devem obediência à regra da não surpresa, excetuando-se, entretanto, as contribuições previstas nos art. 195 do mesmo diploma, que se submetem a uma regra especial ditada por seu § 6º, suspendendo-lhes a eficácia por um período de 90 dias.

### 3.3.3 Princípio da isonomia ou da igualdade tributária

A Magna Carta traz, em seu art. 150, inciso II, o seguinte:

*Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I – omissis;*

*II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*

Importa, nesse palmilhar, analisar o artigo sob dois prismas fundamentais no que atine à desigualdade entre os contribuintes que se encontrem em condição análoga e discriminações feitas àqueles na mesma situação.

Por conseguinte, em um primeiro momento, cumpre explicitar que o legislador, por ocasião da instituição do mandamento legal, não pode criar tratamentos diferenciados entre essas pessoas e, de outra banda, o aplicador da lei no exercício de sua função jurisdicional, deve dar uma interpretação única e igualitária ao comando legal.

No magistério de Celso Antônio Bandeira de Melo<sup>7</sup>, Luciano Amaro, discorre:

*Assim, nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos;*

Essa questão ganha maior complexidade na tentativa de se apartar o que é igual do desigual, ou seja, prover condições igualitárias àqueles que se encontram em desigualdade frente aos demais, na medida de suas diferenças. Nessa esteira, interessa saber qual o critério utilizado para que se faculte um tratamento diferenciado, e quais desigualdades devem ser consideradas, juridicamente, para se configurar tais condições.

---

<sup>7</sup> MELO, *apud* AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9ª ed. São Paulo : Saraiva, 2003, p.133.

Na seara tributária, *in casu*, o princípio da isonomia está diretamente ligado ao princípio da capacidade contributiva; dessa forma, o critério que não se pode olvidar é o sacrifício a ser suportado igualmente por todos os cidadãos, ou seja, as desigualdades econômicas.

Conclui-se, portanto, que esse princípio deve ser observado sob uma ótica positiva para atribuir ao legislador o dever de considerar as disparidades, aplicando tratamentos diferenciados aos desiguais. E atuar negativamente nas hipóteses onde não haja distinção entre os contribuintes.

### 3.3.4 Capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva segue orientação de uma “ordem natural das coisas”, calcado no brocardo milenar *suum cuique tribuere* – dar a cada um o que é seu – como assevera Luciano Amaro<sup>8</sup>. Tem por escopo preservar o contribuinte, impedindo uma tributação excessiva. Ou seja, deve contribuir com uma parcela maior aquele que, em termos econômicos, seja detentor de maior riqueza.

Cumpra anotar que a capacidade contributiva pode ser analisada sob dois prismas diametralmente opostos: o objetivo (ou absoluto) e o subjetivo (relativo e pessoal).

A capacidade contributiva *objetiva* ou *absoluta* determina ao legislador eleger como hipótese de incidência manifestações objetivas da pessoa, manifestações estas indicativas de capacidade econômica, *verbi gratia*, ser proprietário de um imóvel ou possuir um automóvel. O que, no magistério de Antônio Roque Carrazza<sup>9</sup> se externa:

*A capacidade contributiva à qual alude a Constituição é que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os*

---

<sup>8</sup> AMARO, op. cit., p. 137.

<sup>9</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 84.

*impostos de sua competência é **objetiva**, e não **subjéitiva**. É **objetiva** porque se refere **não** às condições reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas **manifestações objetivas de riqueza** [...]. (os grifos estão no original)*

De outro lado, Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>10</sup> prescreve que a capacidade contributiva é relativa (ou subjéitiva), equivale dizer que revela ao legislador as condições econômicas reais e concretas de cada contribuinte ao pagamento de certo imposto, e devem ser consideradas. Em suas palavras:

*A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay). É subjéitiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos ‘signos presuntivos de capacidade contributiva’. **Ao nosso sentir o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte.** (sem destaques no texto original)*

Outro aspecto a ser abordado é atinente ao texto legal do princípio em tela, previsto no §1º do art. 145 da Constituição, *in verbis*:

*Art. 145 – omissis*

*[...]*

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

Diante da redação constitucional imperioso se faz, na análise da expressão “sempre que possível”, colacionar o entendimento de Luciano Amaro<sup>11</sup> sobre esse particular. Diz ele que a expressão “cabe como ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva [...]”, nesse palmilhar, significa dizer que entendimento diverso estaria maculando os ditames do princípio da capacidade contributiva, dado que exceções são perfeitamente abarcadas, atendendo às características particulares dos tributos, bem como os de finalidade extrafiscais.

<sup>10</sup> COELHO, op. cit., p. 79.

<sup>11</sup> AMARO, Luciano, *opus citatum*, p. 139.

E, ainda, deve o legislador ordinário utilizar-se desse vetor constitucional, não como mera liberalidade, mas, sim, como obrigatoriedade, observando o disposto no texto constitucional.

E, em linhas finais, assinale-se que, apesar da nomenclatura exigida pela Carta Política de 1988 referir-se apenas aos impostos, é de fundamental importância notar que a capacidade contributiva deve ser observada no que atine às demais espécies tributárias, taxas e contribuição de melhoria, que, apesar de terem sua base impositiva lastreada em uma atuação estatal, pode o legislador, perfeitamente, conceder isenções, o que se evidencia no próprio texto constitucional no art. 5º, LXXIV, LXXVI, e LXXVII.

### **3.3.5 Princípio da vedação do tributo com efeito confiscatório**

A propriedade é um atributo fundamental à personalidade humana, garantida pela Constituição Federal desde que atendida sua função social (art. 5º, XXII, XXIII e art. 170, II). O direito de propriedade mostra-se, portanto, como uma relação entre o proprietário e os demais sujeitos de direito, o que José Afonso da Silva<sup>12</sup> chama de “sujeito passivo universal”, impedindo que estes exorbitem sua esfera de direitos ao atingir o direito de propriedade daqueles.

A Constituição Federal, ao estabelecer que é vedado aos entes federados, a utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), impede esses entes, através de uma justificativa de imposição tributária voraz e desmedida que se exproprie de bens dos particulares, conferindo, mais uma vez, ao direito de propriedade, proteção constitucional.

Caberá, então, ao legislador e ao magistrado, utilizando-se desse vetor informativo, analisar se determinado tributo está sendo utilizado como confisco, ante a carga tributária imposta ao contribuinte.

---

<sup>12</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 10ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 1994, p. 263.

### 3.4 Competência tributária

A repartição de competências entre as pessoas políticas do Estado Federado da República Federativa do Brasil, prevista na Constituição Federal, é perfeitamente clara e exaustiva, concedendo-lhes autonomia legislativa nos limites de sua esfera governamental e tolhendo quaisquer excessos em seu exercício, de forma a ordenar a perfeita integração entre os entes federados.

#### 3.4.1 Poder tributário

O poder de tributar ou poder tributário, no Estado democrático de Direito, é orientado pelo sufrágio que legitima o Estado a instituir tributos, ou seja, os indivíduos autorizam a instituição dos tributos por intermédio de seus representantes escolhidos pelo voto.

Roque Antônio Carrazza<sup>13</sup> assinala:

*Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, **poder tributário**. **Poder tributário** tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém em que foi promulgada a Constituição Federal, o **poder tributário** retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as **competências tributárias**, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal. (os grifos estão no original)*

Ocorre, portanto, uma previsão constitucional, autorizada pelo povo, que prevê a possibilidade de criação de tributos pelos entes que detenham capacidade legiferante, a chamada “competência tributária”.

---

<sup>13</sup> CARRAZA, op. cit., p. 448.

### 3.4.2 Conceito e classificação

Como dito alhures, a Carta Política de 1988 é também composta por normas de delimitação de competências e, dentre elas, figura a competência de criar, *in abstracto*, os tributos. Essa é a chamada “competência tributária” como enfatiza Roque Antonio Carrazza<sup>14</sup>:

*Em suma, a competência tributária identifica-se com a **permissão** para criar tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias. Como vimos, a Constituição conferiu este direito subjetivo às pessoas políticas e a ninguém mais. E – agora acrescentamos – de modo inalterável. E que as pessoas políticas, sendo simples delegadas, não têm poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema. (os grifos estão no original)*

Dessa forma tem-se que a competência tributária é a capacidade de instituir tributos, majorá-los, conceder isenção, parcelar tributos, etc. É importante assinalar, ainda que, sob justificativa meramente didática, que competência tributária comporta a seguinte classificação, subdividindo-se em: privativa, comum, residual e extraordinária, que serão explicitadas abaixo.

Por competência **privativa**, entende-se a exclusividade da instituição de um tributo por um determinado ente político, impedindo que outro o faça. É incisivo o dispositivo constitucional ao dizer “Compete à União instituir impostos sobre...”, portanto compete exclusivamente à União, por exemplo, instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III). No mesmo palmilhar é de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal instituir os impostos previstos no art 155 da Lei Maior.

Quando à competência **comum**, não há restrição quanto à instituição da espécie tributária e sim de seu âmbito de aplicação, ou seja, a competência pode ser exercitada por qualquer dos entes tributantes, desde que delimitada sua parcela de competência, seja ela federal, estadual ou municipal. É a competência para instituir taxas e contribuições de melhoria.

---

<sup>14</sup> Ibidem, p. 452.

Já, quanto à competência **residual**, na Magna Carta há a previsão para instituição de 13 (treze) tributos, porém tal competência não se exaure nesses tributos elencados pela CF. Quis a Constituição atribuir à União a competência para instituir novos impostos, desde que observadas as imposições do art 154, I do mesmo postulado, que requer sejam criados por meio de lei complementar, não podem ser cumulativos e não devem incidir sobre fatos que possuam a base imponible própria de outros impostos já previstos na Constituição.

A competência **extraordinária** é dada na iminência ou em caso de guerra externa; nesses casos, pode a União instituir tributos, impostos de competência ordinária de outras pessoas políticas excedendo sua competência ordinária para instituir os chamados “Impostos de Guerra” previstos no art. 154, II da Constituição Federal.

### 3.4.3 Capacidade tributária ativa

A Constituição prevê a criação dos tributos, traça-lhes assertivas gerais, e delimita a competência tributária dos entes políticos. Desse modo, o nascimento dos tributos dar-se-á com o efetivo exercício da competência por ocasião da edição da lei instituidora, pelo ente competente, desde que observados sempre os princípios constitucionais a pautar sua criação, descrevendo todos os requisitos da norma tributária.

Logo, têm competência tributária a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, dado que só elas, por intermédio da representação da vontade do povo, possui o poder de legislar, e, por conseguinte, o de instituir os tributos.

Via de regra, o ente que tem competência tributária guarda para si a atribuição de sujeito ativo da relação jurídica tributária, o que não ocorre, contudo, quando o ente que tem competência tributária confere à outra pessoa a capacidade para exigir o tributo, o que é chamado de “capacidade tributária”. Tal não se confunde com competência tributária, pois esta é o poder de instituir os

tributos, enquanto que aquela nada mais é do que a autorização do ente que tem a capacidade tributária, a uma outra pessoa de direito público, ou com fins de interesse público, a figurar no pólo ativo da relação jurídico-tributária.

## 4. TRIBUTOS

### 4.1 Conceito

Cumprе ressaltar, *an passant*, que foge à alçada de atuação da lei fincar conceitos teóricos, o que caberia tão somente à doutrina. Entretanto, a Lei 5.172/66, mormente conhecida como Código Tributário Nacional, estabelece em seu artigo 3º o conceito de tributo que se passa a examinar, *in verbis*:

*Art. 3º - Tributo é toda 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.*

Pecou o legislador em alguns pontos, ora na redundância, ora à míngua. Veja-se que não paira dúvida no sentido de que o tributo é prestação pecuniária, sem efeito, portanto, mencionar que a prestação deve dar-se em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, expressão de completo estéril, bastaria dizer, tão somente, “prestação pecuniária”, sem prejuízo de desnaturar o conceito.

Ainda, faz menção o artigo que essa prestação pecuniária é “compulsória”, ou seja, obrigatória. O que na verdade o legislador quis indicar é que o surgimento do tributo independe da vontade do contribuinte, e não que a obrigação tributária é compelida ao contribuinte, dessa forma nada haveria a especializar a obrigação tributária em face de outras obrigações jurídicas, por terem todas cunho obrigacional.

O referido art. 3º do CTN, deixou de mencionar, também, o credor da prestação tributária, o que, em tese, poderia gerar confusão no que tange às outras imposições legais que não aquelas de natureza tributária.

Reza o artigo em questão que a obrigação tributária é cobrada mediante atividade administrativa, o que insere, igualmente, um contexto errôneo, à medida

em que nem tudo que a administração pública arrecada é tributo, e, igualmente, há tributos parafiscais que não são arrecadados pelo Estado e sim por entidades não estatais.

Acertadamente traz o dispositivo em seu conteúdo a cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito”, dessa forma a diferenci-lo de multas ou outras conseqüências punitivas. Excepcionalmente existe um tributo que, por força de disposição constitucional, é utilizado com o objetivo de sanção: a progressividade no tempo para o IPTU daquele que não explora devidamente seu imóvel para atender a uma função social (art. 182, § 4º, II, CF).

O tributo é uma obrigação que nasce da vontade da lei mediante a ocorrência de um fato por ela descrito, e não da vontade das partes que figurariam como sujeitos da relação tributária. Por conseguinte, cabe tão somente à lei a instituição dos tributos definindo sua regra-matriz de incidência tributária, impelindo seu nascimento aos sujeitos ativo e passivo na relação tributária.

Sob todas as considerações apostas acima cumpre citar o conceito de tributo na doutrina de Luciano Amaro<sup>15</sup>:

*Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.*

Por derradeiro, há que se salientar que o Código Tributário foi silente no sentido de trazer em seu contexto a necessidade do tributo compor receita efetiva, o que permite integrar ao conceito de tributo os empréstimos compulsórios e, nesse ponto, andou bem o legislador infra-constitucional.

---

<sup>15</sup> AMARO, Luciano, *op. cit.*, p.25.

## 4.2 Espécies Tributárias

### 4.2.1 Considerações gerais

Em princípio, antes que se adentre ao estudo das espécies tributárias propriamente ditas, é de suma importância consignar qual o critério adotado nessa classificação.

O ponto essencial para a classificação dos tributos repousa na situação material que dá origem a eles, isto é, seu fato jurígeno. E este, por sua vez, deve estar, ou não, relacionado a uma prestação estatal.

Há, portanto, tributos que nascem de imposições legais sem que haja uma prestação estatal relacionada diretamente ao sujeito ativo e outros que necessitam dessa atuação estatal para que possam ser exigidos.

Posto isso, passa-se a examinar cada uma das espécies tributárias.

### 4.2.2 Imposto

O art. 16 do Código Tributário Nacional conceitua:

*Art. 16 - Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.*

Vê-se que a hipótese de incidência não está *vinculada* a uma atividade estatal específica relacionada à vida do contribuinte, por isso dizer-se que “o imposto é um tributo sem causa”.

Os impostos nascem, não em virtude de uma atuação estatal, mas sim, de aspectos da vida do contribuinte que revele capacidade contributiva sejam eles ligados ao patrimônio (IGF, ITR, IPVA, IPTU), à renda (IR) ou à produção e circulação de riquezas (II, IE, IPI, IOF, ICMS, ITCMD, ITBI, ISSQN).

São impostos de competência da União sob a previsão constitucional do art. 153 da Carta Política de 1988, os que incidam sobre:

- a) importação de produtos estrangeiros (II);
- b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE);
- c) renda e proventos de qualquer natureza (IR);
- d) produtos industrializados (IPI);
- e) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a título ou valores mobiliários (IOF);
- f) propriedade territorial rural (ITR);
- g) grandes fortunas (IGF).

Aos Estados e ao Distrito Federal compete, nos termos do art. 155 da CF/88, instituir impostos sobre: transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e propriedade de veículos automotores (IPVA).

E, por fim, restou aos municípios a instituição de tributos incidentes sobre: a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) e serviços de qualquer natureza (ISSQN).

### 4.2.3 Taxa

As taxas têm sua previsão constitucional no art. 145, II da Constituição Federal, que autoriza a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituírem essa espécie tributária em razão do exercício do poder de polícia ou em razão da efetiva ou potencial utilização de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte, ainda que, simplesmente postos à disposição desse.

De acordo com o critério da vinculação, as taxas são tributos vinculados, a saber, a hipótese de incidência preconizada pela lei é configurada por uma prestação estatal diretamente vinculada ao contribuinte.

As taxas podem ser cobradas em razão do “poder de polícia”, que, nos termos do art. 78 do Código Tributário Nacional, define:

*Art. 78 – Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.*

Podem ser tributados, também através de taxa, a prestação de serviços públicos prestados diretamente pelo Estado ou por quem o substituir. O serviço deve ser específico, quando possa ser destacado em unidade autônoma de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública, e passível de utilização, separadamente, por parte de cada um de seus usuários (art. 79, II e III do CTN), prestado diretamente ao contribuinte ou dele posto à disposição.

#### 4.2.4 Contribuição de melhoria

Também a contribuição de melhoria é um tributo vinculado, por ser cobrado em conseqüência da realização de obras públicas e decorrente valorização imobiliária. Diferentemente da taxa, aqui a vinculação é indireta, posto que a obra não é executada em favor dos contribuintes diretamente beneficiados em razão da obra pública e sim à mercê da coletividade.

Hugo de Brito Machado<sup>16</sup> ensina:

*É possível, porém, formularmos outro conceito de **contribuição de melhoria**, levando em consideração a sua finalidade específica, como instrumento de realização do ideal de justiça. Todos devem contribuir para o atendimento das necessidades públicas, na medida da capacidade econômica de cada um. Para tanto o Poder público arrecada os tributos e aplica os recursos correspondentes. Nestas aplicações são incluídos os investimentos em obras públicas, e destas muita vez decorre valorização de imóveis. Não é justo, então, que o proprietário do imóvel valorizado em decorrência da obra pública aufera sozinho essa vantagem para a qual contribuiu toda a sociedade. Por isto o proprietário do imóvel cujo valor foi acrescido é chamado a pagar a contribuição de melhoria, com a qual de certa forma repõe no Tesouro Público o valor ou parte do valor aplicado na obra. (os grifos estão no original)*

Conclui-se que, por critério de justiça, é que se onera, através da contribuição de melhoria, os beneficiados na medida da valorização dos imóveis e de acordo com os gastos da obra com o intuito de repartir os benefícios decorrentes.

---

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13ª ed. São Paulo : Saraiva, 1998, p. 326.

#### 4.2.5 Empréstimo compulsório

Por muito já se discutiu, em torno de sua natureza jurídica, se seria o empréstimo compulsório tributo ou receita creditícia, o que hoje já está superado, haja vista o texto constitucional de 1988 reger o empréstimo compulsório sob o regime tributário na Seção I do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal e a perfeita subsunção às cláusulas do art. 3º do Código Tributário Nacional, o fato de ser restituível não lhe retira a natureza tributária.

A Lei Fundamental traz em seu art. 148, o seguinte:

*A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:*

*I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;*

*II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.*

O empréstimo compulsório somente poderá ser instituído pela União, nos termos de lei complementar, desde que destinado a atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, dispensando as linhas do princípio da anterioridade como já visto em linhas pretéritas (art. 148, I); e, nos termos do inciso II do dispositivo citado, em caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, nesse caso observado o princípio da anterioridade.

Há autores que defendem a posição de que o empréstimo compulsório constitui nova espécie tributária, sob alegação de que a Constituição lhes confere especialidade diante das hipóteses específicas de surgimento.

No entanto, apesar da Constituição Federal não indicar expressamente qual seja sua hipótese de incidência, não quer dizer que as situações descritas nos incisos I e II do art. 148 o sejam. São, sim, apenas circunstâncias que condicionam a instituição do tributo através da competência tributária.

Como já foi objeto de estudo anteriormente, o critério utilizado na classificação dos tributos está fincado na hipótese de incidência, por conseguinte, o empréstimo compulsório, ora poderá subsumir-se em imposto, ora em taxa, ou até em contribuição de melhoria, o que determinará sua classificação será a hipótese de incidência.

#### 4.2.6 Contribuições especiais

Assim como no empréstimo compulsório, a discussão em torno da natureza tributária das contribuições especiais foi estancada por expressa previsão constitucional no capítulo do sistema tributário.

Alfredo Augusto Becker<sup>17</sup>, em citação de Zelmo Denari assinala:

*As contribuições parafiscais não constituem uma natureza jurídica de tributo sui generis nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos, com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas.*

Portanto, no tocante à classificação das contribuições especiais, essas não se tratam de nova espécie tributária e sim de tributos com meras finalidades especiais a serem atendidas conforme os ditames da Constituição.

O art. 149 da Constituição Federal traz em seu arcabouço três tipos de contribuições, a saber: contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social.

---

<sup>17</sup> BECKER, apud DENARI., *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo : Atlas, 2002, p. 120.

## 5. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 5.1 Disposições Gerais

Urge assinalar que a relação tributária é, antes de tudo, uma relação jurídica que nasce de uma imputação normativa na qual o sujeito ativo, credor da obrigação, tem o direito de exigir o cumprimento de determinada prestação do sujeito passivo. Portanto, ocorrido o fato concreto previsto na lei tributária, de forma hipotética e abstrata, surge a relação entre o contribuinte (sujeito passivo) e o Estado (sujeito ativo), que poderá exigir uma prestação do contribuinte ou responsável.

A obrigação tributária, de acordo com a terminologia do Código Tributário Nacional pode ser principal ou acessória.

É principal a obrigação cujo objeto sobre o qual recai o dever é de natureza eminentemente patrimonial, em suma, é o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária que se origina com a ocorrência do fato imponível e se extingue com o adimplemento da obrigação.

Na obrigação tributária acessória não se quer dizer que haja qualquer subordinação à obrigação tributária principal. As obrigações acessórias, ditas formais ou instrumentais, compreendem prestações de interesse da fiscalização, com o fim de prover meios necessários à arrecadação fiscalização dos tributos, *verbi gratia*, emitir documentos fiscais, escriturar livros, etc.

## 5.2 Hipótese de incidência

Como já dito alhures, a competência para instituir os tributos está perfeitamente delineada na Constituição e rege-se pelo princípio da legalidade. Nesse contexto, a hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de uma situação material, juridicamente relevante, contida no mandamento legal.

A hipótese de incidência deve reunir uma pluralidade de aspectos relevantes à sua caracterização, vez que deve descrever hipoteticamente os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária (aspecto subjetivo), o local onde se realiza o fato (aspecto espacial), num dado momento (aspecto temporal), a valoração da base imponible e alíquota aplicável (aspecto quantitativo), e a materialidade, a saber, a abstração de um fato juridicamente relevante que revele importância contributiva (aspecto material).

## 5.3 Sujeito Ativo

O magistério de Geraldo Ataliba<sup>18</sup> assim conceitua:

*Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Esta designação compõe a h.i., integrando seu aspecto pessoal.*

O sujeito ativo da relação tributária é que detém o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária do devedor. Via de regra, a figura do sujeito ativo concentra-se no ente que tem o poder de instituir tributos, a chamada capacidade tributária, o que não importa óbice algum que essas pessoas outorguem a titularidade de determinado tributo à pessoa diversa.

---

<sup>18</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2000, p. 83.

## 5.4 Sujeito Passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária acessória é aquele sobre o qual recai uma obrigação não pecuniária de prestar determinado compromisso com o fisco, nos termos do art. 122 do Código Tributário Nacional.

De outra banda, a designação do sujeito passivo na obrigação tributária principal é dada como gênero que se subdivide em duas espécies: contribuinte e responsável.

O **contribuinte** pode ser identificado como aquele que realiza diretamente o fato imponible da obrigação tributária principal, o que o inciso I, parágrafo único, do art. 121 do Código Tributário Nacional define: “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

Já a figura do **responsável** é a pessoa que não tem relação direta com o fato imponible, mas que, em virtude de lei, é obrigado ao pagamento do tributo. Ou seja, o legislador na edição da norma, conhecendo a figura do contribuinte, confere a obrigação a um terceiro para que este se responsabilize pelo seu cumprimento.

Essa eleição de terceiro como sujeito passivo pode dar-se de duas formas:

a) transferência: em razão de algum evento posterior à realização do aspecto material da hipótese de incidência, seja por morte do contribuinte ou por venda do fundo de comércio, por exemplo, a legitimidade para figurar no pólo passivo da obrigação tributária desloca-se do contribuinte para outra pessoa;

b) substituição: hipótese na qual o legislador determina de pronto a figura do terceiro na condição que naturalmente seria ocupada pelo contribuinte. Sobre esse tema se reserva um capítulo para discussão mais aprofundada.

## 5.5 Base imponible e alíquota

Há que se esclarecer, *ad argumentandu tantum*, que a terminologia “base de cálculo”, utilizada pela lei não é, a rigor, adequada, pois tributos há cujos critérios utilizados para sua fixação não se utilizam de quaisquer espécies de cálculo. Tem-se por expressão mais adequada a “base imponible”.

Superada a questão terminológica, urge assinalar que a base imponible, ou base de cálculo é o aspecto que determina a natureza jurídica do tributo e, no caso do imposto, identifica qual o seu tipo. Nesse sentido preleciona Hugo de Brito Machado<sup>19</sup>:

*Assim, é a base de cálculo que determina a natureza jurídica específica do tributo, e quanto ao imposto é ela que lhe confere identidade. Se o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias tiver como base de cálculo o capital da pessoa jurídica, ou o valor do estoque, não será um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, mas um imposto sobre o patrimônio .*

Conclui-se que o Estado, ao instituir o imposto com vistas à Constituição da República, deve observar qual a natureza do tributo ao especificar sua base imponible, sob pena de violação de dispositivo constitucional.

Para o Direito Tributário, no tocante à “alíquota”, tem-se este como termo utilizado para indicar fração a ser aplicada sobre a base imponible com o escopo de se determinar o valor do tributo.

As alíquotas podem ser ad valorem, quando aplicadas a uma razão por cento à base imponible; e específicas, que já se expressam em unidade de quantificação como peso, por exemplo.

---

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2ª ed. São Paulo : Dialética, 1999, p.69.

## **6. O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS**

### **6.1 Disposições Gerais**

O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços - ICMS, é um tributo da espécie tributária “imposto”, haja vista tenha sua hipótese de incidência não vinculada a uma prestação estatal, e sim a uma situação material diretamente ligada à vida do contribuinte que remonte capacidade tributária, *verbi gratia*, vender mercadoria ou prestar serviço de transporte (interestadual ou municipal) ou de comunicação.

A competência para instituir o ICMS é dos Estados e do Distrito Federal e está prevista no art. 155, II da Constituição Federal, que ampliou seu campo de incidência para abarcar as prestações de serviços de transporte interestadual e de comunicação substituindo sigla ICM, que significava tão somente o imposto sobre a circulação de mercadorias.

### **6.2 Princípios constitucionais específicos**

Como já se viu, as normas tributárias são regidas por uma série de princípios constitucionais tributários gerais que norteiam sua aplicação e as integram ordenadamente ao sistema tributário. No entanto, o legislador constituinte prevê para o ICMS princípios específicos. O presente estudo deter-se-á ao princípio da não-cumulatividade.

É de fundamental importância assinalar que o ICMS é um imposto plurifásico, isto é, incide sobre toda a cadeia produtiva, desde a produção até o consumo final, e nesse aspecto há que se observar o princípio da não-cumulatividade, previsto na Constituição Federal no art. 155, § 2º, I e II.

Veda o princípio da não-cumulatividade a incidência em “cascata” do ICMS, a saber: que, a cada etapa de circulação, o tributo incida sobre o montante total da operação. No sistema da não-cumulatividade o ICMS, em poucas palavras, incide apenas sobre o valor agregado à cada etapa de circulação. A sistemática utilizada para impedir a cumulatividade do imposto é caracterizada pela compensação do imposto referente à etapa anterior com o imposto referente à nova etapa, veja-se o exemplo:

A indústria “A”, vende um produto para a distribuidora “B” por R\$ 100,00. A título de exemplo a alíquota incidente do imposto é de 10%, portanto, o imposto a ser pago pela indústria “A” seria de R\$ 10,00. A distribuidora “B”, por seu turno, revende o produto para a revendedora “C” por R\$ 200,00; aplicando-se alíquota de 10% tem-se R\$ 20,00 de imposto a pagar, entretanto a Constituição determina a compensação do imposto referente à etapa anterior, *in casu*, R\$ 10,00; por conseguinte, a distribuidora “B” deverá recolher aos cofres públicos a importância de R\$ 10,00 a título de imposto. E, por derradeiro, a revendedora “C” vende o produto ao consumidor final “D” por R\$ 300,00, que, com a aplicação da alíquota, dá origem a R\$ 30,00 de imposto, credita-se R\$ 20,00 (imposto referente à etapa anterior) e recolhe-se R\$ 10,00 de imposto.

Com efeito, o produto foi vendido ao consumidor final por R\$ 300,00 e o total do imposto recolhido em toda a cadeia produtiva foi de R\$ 30,00, exatamente o produto da alíquota aplicável, não havendo cobrança cumulada do imposto, pois a incidência se deu apenas sobre o valor agregado a cada operação (R\$ 100,00).

### 6.3 Hipótese de incidência

Como já visto, a hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de uma situação material, juridicamente relevante, contida no mandamento legal. No âmbito do ICMS os fatos impositivos que dão origem à obrigação tributária são: a circulação de mercadorias; a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e a prestação de serviços de comunicação.

Cumprindo repisar que um dos aspectos da hipótese de incidência, visto em linhas pretéritas, qual seja, o aspecto temporal e, nesse diapasão, Geraldo Ataliba<sup>20</sup> assevera:

*A lei continente da h.i. tributária traz a indicação das circunstâncias de tempo, importantes para a configuração dos fatos impositivos. Esta indicação pode ser implícita ou explícita. Na maioria das vezes é simplesmente implícita.*

*Acontecendo concretamente fatos descritos na h.i., depois da vigência da lei em que inserida – e enquanto perdure esta – tais fatos serão 'fatos impositivos', aptos, portanto, a darem nascimento a obrigações tributárias.*

Nessa esteira de raciocínio, conclui-se que o fato impositivo do imposto ICMS, em regra, dá-se no momento da circulação da mercadoria ou prestação do serviço, desde que configurada a realização de negócios comerciais e só então é que há o surgimento do tributo. No entanto, com o advento da Emenda Constitucional nº 03, foi excepcionada a regra que adiante debater-se-á com maior minúcia.

---

<sup>20</sup> ATALIBA, Geraldo. *op. cit.*, p. 94.

#### **6.4 Base imponible e alíquota do ICMS**

Como já foi objeto de estudo em tópicos anteriores, a base imponible deve, peremptoriamente, guardar fidelidade com o fato imponible imaginado pelo constituinte, sob pena de desnaturar sua materialidade.

No que concerne ao ICMS, a base imponible será, via de regra, o valor da operação ou o preço do serviço quando se tratar de circulação de mercadorias ou prestação de serviços, respectivamente.

Já, no que diz respeito à alíquota em geral, tem sua previsão insculpida na lei, no entanto, em matéria de ICMS, o legislador constitucional preferiu dar contornos mais delineados em relação à matéria e estabelece algumas limitações ao legislador Estadual. Senão veja-se art. 155, § 2º, IV, V, VI e VII.

## 7. O ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

### 7.1 Sujeição passiva

Ressalte-se que o sujeito passivo na obrigação tributária divide-se em duas espécies: o contribuinte, que está diretamente ligado ao fato impositivo, e o responsável que, por via reflexa, não tem relação direta com o fato tributável.

Essa figura do responsável, por sua vez, em que se elege um terceiro como sujeito passivo, dá-se pela transferência, e pela substituição, itens que serão objetos de estudo no tópico infra.

Patente a idéia de uma pluralidade de espécies de sujeitos passivos, cumpre traçar-lhes breves linhas distintivas.

O legislador tributário, com o intuito de assegurar a contento o crédito tributário, acrescenta à relação tributária, na condição de garante, um terceiro que responde subsidiariamente eventual inadimplência; a essa figura a doutrina chama de “**responsável stricto sensu**”, e o Código Tributário Nacional regula algumas hipóteses no art. 134.

Outra espécie de sujeito passivo é o sucessor tributário, que remonta o instituto de Direito Civil em graus diminutos de responsabilidade, pois sucede a figura do contribuinte em seus direitos e obrigações em razão obrigacional com o contribuinte ou por determinação legal.

Atente-se, finalmente, para a figura do substituto tributário, ao qual, por intermédio de lei, é atribuída a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Superados os conceitos superficiais passa-se a examinar com maior rigor o instituto da sujeição passiva por substituição tributária.

## 7.2 Sujeição passiva por substituição tributária no âmbito do ICMS

### 7.2.1 Breve histórico legislativo

Mister se faz, antes de se enveredar em estudo mais aprofundado do tema, um breve desenvolvimento histórico do instituto.

É de suma importância explicitar que, já de há muito, o instituto da substituição tributária compõe nosso ordenamento, e é nesse sentido que o ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, em voto na ADIn 1.851-AL<sup>21</sup>, afirma que o inciso II, do § 2º do art. 58<sup>22</sup> do Código Tributário Nacional, em sua redação original, admitia a substituição tributária, desde que houvesse relação direta entre o contribuinte e o substituto tributário, com base no art. 128 do mesmo diploma legal, *in verbis*:

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

Prosegue o Ministro dizendo que, com o advento do Decreto-Lei 406/68<sup>23</sup>, revogou-se expressamente o art. 58 do Código Tributário Nacional e o Pretoriano sedimentou o entendimento de que não mais se aplicaria o instituto da

<sup>21</sup> BRASIL. Supremo Tribunal de Federal. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§ 6º e 7º do art. 498 do Dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1º do Dec. Nº 37.406/98), do Estado de Alagoas. Alegada ofensa ao § 7º do art. 150 da CF (redação da EC 03/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. ADIn 1.851-4. Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Governador do Estado de Alagoas. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 08 de maio de 2002. Publicado no Diário de Justiça em 22 de novembro de 2002. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em 19 de agosto de 2005.

<sup>22</sup> “Art. 58 – Omissis

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

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

<sup>23</sup> “Decreto-Lei 406/98 – Art. 13. Revogam-se os artigos 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 71, 72, e 73 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1.966 com suas modificações posteriores, bem como todas as demais disposições em contrário.”

substituição tributária nos julgamentos dos Recursos extraordinários RE 77.462, RE 77.885 e RE 108.407.

Posteriormente, em 1983, com a edição da Lei Complementar 44/83 introduziu-se novamente a sistemática da substituição tributária no art. 2º, § 9º e art. 6º, §3º<sup>24</sup>.

Destarte, com a promulgação da Carta Política de 1988 atribuiu-se a regulamentação da matéria da sujeição passiva por substituição tributária à Lei Complementar nos termos do art. 155, § 2º, XII, b.

Foi então que o § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>25</sup>- ADCT de 1988 fixou prazo de 60 (sessenta) dias para edição da Lei Complementar, cujo descumprimento daria ao Conselho de Política Fazendária a missão de elaborar o Convênio de ICMS, nos termos da Lei Complementar nº 24/75.

Ainda em 1988, o CONFAZ edita o Convênio 66/88, que disciplinou a substituição tributária e deu aos Estados a possibilidade de exigir o pagamento antecipado do imposto (art. 2º do Convênio 66/88).

É em 1993 que a substituição tributária integra o sistema Constitucional com a introdução do § 7º no art. 150<sup>26</sup> da Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional 03/93, no entanto, tem seus efeitos limitados até 1996 por

---

<sup>24</sup> “Art. 2º - A base de cálculo do imposto é:

[...]

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

a) Omissis

b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente”

“Art. 6º - Omissis

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

a) Omissis

b) ao produtor industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;

c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;”

<sup>25</sup> Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1.967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1.969, e pelas posteriores.

[...]

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos Termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1.975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

<sup>26</sup> Art. 150 – Omissis

[...]

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

falta de regulamentação, a qual é suprida com a publicação da Lei Complementar 87/96 que disciplina detalhadamente a sujeição passiva por substituição tributária.

Assevera o Ministro que a Emenda Constitucional não cria a substituição tributária progressiva apenas insere novos contornos ao instituto como “fato gerador presumido” e a “garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não se tiver ele realizado”.

### 7.2.2 Espécies

Na sujeição passiva por substituição tributária, o legislador afasta por completo a figura do contribuinte que realiza efetivamente o aspecto material da hipótese de incidência; nesse diapasão cumpre observar que essa substituição pode ser regressiva ou progressiva.

No plano da **substituição tributária regressiva**, também conhecida como “diferimento”, o legislador, por razões de facilidade na arrecadação, elege como contribuinte substituto o adquirente de uma determinada mercadoria, como sujeito passivo da obrigação tributária referente às operações ou à prestação de serviços antecedentes, o que, na simplicidade das palavras de Zelmo Denari<sup>27</sup>, facilmente se abstrai:

*A substituição é regressiva porque o industrial substitui o operador econômico que se situa no estágio inicial do processo circulatório. 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. (os grifos estão no original)*

Na **substituição progressiva**, o contribuinte substituto está obrigado a cumprir uma relação tributária cujo fato imponível revela um evento incerto em que se presume sua realização.

---

<sup>27</sup> DENARI, Zelmo. *op. cit.*, p. 225.

Zelmo Denari<sup>28</sup> assevera:

*A substituição progressiva ocorre quando o industrial ou atacadista recolhe o ICMS sobre o valor final ao consumidor e não sobre o valor da venda. Nesta hipótese, o industrial substitui operador econômico (varejista) que se situa em estágio mais avançado do processo circulatório, e o Fisco utiliza-se desse mecanismo para antecipação de receitas tributárias. (os grifos estão no original)*

Em suma, a substituição tributária progressiva, tem o intuito de substituir uma gama de contribuintes dentro de uma cadeia econômica para facilitar a fiscalização e dificultar a sonegação, de forma a antecipar o fato imponible calculado sobre uma base estimada.

### 7.2.3 Dinâmica do instituto

No capítulo 6.2, examinou-se a forma de compensação do ICMS dentro do regime ordinário da tributação; cabe examinar, agora, em linhas resumidas a sistemática da tributação no regime de sujeição passiva por substituição tributária no âmbito do ICMS.

Num primeiro momento, elege-se um evento presuntivo de realização de riqueza sob o qual será fixado o valor da base imponible considerando o lucro, despesas diversas (como frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos a serem repassados ao contribuinte subsequente) e aplicando-se a margem de valor agregado definido na legislação com o escopo de reproduzir o valor que seria repassado ao consumidor final, *exempli gratia*:

Valor da mercadoria + desp.	= R\$ 100,00
<u>Margem de valor agregado</u>	<u>= R\$ 200,00+</u>
Valor presumido	= R\$ 300,00

---

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 225-226.

Posteriormente, aplicar-se-á sobre a base imponible a alíquota correspondente ao imposto cujo resultado obtido será o imposto total a ser recolhido em toda a cadeia produtiva, imagine-se uma alíquota especial de 10%, no exemplo dado, ter-se-ia:

$$\begin{aligned} \text{Valor presumido} &= \text{R\$ } 300,00 \\ \text{Alíquota} &= 10\%x \\ \text{Imposto total} &= \text{R\$ } 30,00 \end{aligned}$$

Com vistas ao princípio da não-cumulatividade deduzir-se-á desse valor encontrado o valor do imposto devido pela operação própria.

$$\begin{aligned} \text{BC ICMS próprio} &= \text{R\$ } 100,00 \\ \text{Alíquota} &= 10\%x \\ \text{ICMS próprio} &= \text{R\$ } 10,00 \\ \\ \text{ICMS total} &= \text{R\$ } 30,00 \\ \text{ICMS operações próprias} &= (\text{R\$ } 10,00) \\ \text{ICMS ST} &= \text{R\$ } 20,00 \end{aligned}$$

O contribuinte substituto emitirá documento fiscal onde ficará destacado oportunamente o valor do ICMS próprio que será recolhido normalmente por ele. Em campo específico constará o valor do ICMS-ST (resultado da subtração entre o imposto total e o imposto de operações próprias) que será acrescido ao valor dos produtos totalizando a nota fiscal.

$$\begin{aligned} \text{Valor da mercadoria} &= \text{R\$ } 100,00 \\ \text{ICMS ST} &= \text{R\$ } 20,00+ \\ \text{Valor total da nota} &= \text{R\$ } 120,00 \end{aligned}$$

*Em destaque do documento fiscal:*

$$\begin{aligned} \text{Base de cálculo (op. próp.)} &= \text{R\$ } 100,00 \\ \text{Valor do ICMS próprio} &= \text{R\$ } 10,00 \end{aligned}$$

*Valores arrecadados pelo substituto tributário:*

$$\begin{aligned} \text{ICMS próprio} &= \text{R\$ } 10,00 \\ \text{ICMS ST} &= \text{R\$ } 20,00+ \\ \text{Total arrecadado} &= \text{R\$ } 30,00 \end{aligned}$$

E, finalmente, o contribuinte substituído, ao realizar suas operações próprias não haverá que destacar qualquer imposto, haja vista que o montante total devido pela cadeia produtiva já fora recolhido integralmente pelo contribuinte substituto.

#### **7.2.4 O ICMS e a substituição tributária**

Muito se discute em torno da constitucionalidade do instituto da sujeição passiva por substituição tributária no âmbito do ICMS e, nesse contexto, cumpre ressaltar algumas linhas de discussão propostas pela doutrina.

##### **7.2.4.1 Inconstitucionalidade formal**

Num primeiro momento, insta salientar que o legislador constitucional não se houve com prudência ao deixar de disciplinar a quais tributos se aplicaria a substituição tributária, o que poderia abrir expedientes arriscados no que concerne às presunções de ocorrência de fatos futuros; imagine-se o absurdo de se cobrar antecipadamente, *verbi gratia*, o ITCMD, já que a morte é um evento presuntivo que, com certeza, realizar-se-á. Urge expor que o objeto em discussão no presente tópico não é a figura do fato gerador presumido e, sim, a falta de regulamentação constitucional perfeitamente descrita. E, para corroborar essa assertiva, no mesmo sentido Sacha Calmon Navarro Coelho:<sup>29</sup> dispõe:

*O dispositivo constitucional é imprudente, pois não declina os impostos a que se aplica. Estaria o IR das pessoas físicas e jurídicas abrangido pelo permissivo? Seria, pensamos, sério dislate estar dito imposto sujeito a*

---

<sup>29</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, p. 615.

*recolhimento antes de ocorrer o fato gerador, maculados os princípios da capacidade contributiva, sempre contemporâneo à ocorrência do fato gerador, e da anterioridade da lei, de resto comprometido também em relação a quaisquer impostos,[...]*

Também nesse sentido Hugo de Brito Machado<sup>30</sup> assinala:

*Se para a cobrança de um imposto fosse suficiente a presunção da ocorrência de fatos futuros, o Fisco poderia lançar e cobrar desde logo, de todos, o imposto sobre heranças, porque há absoluta certeza de que todos vamos morrer. E como os nossos herdeiros também. Com certeza, um dia morrerão, deles também seria possível desde logo a cobrança do mesmo imposto.*

E conclui o autor: “E o absurdo é tão evidente que dispensa maiores comentários.”

Destarte, há que se insurgir contra a forma de regulamentação que foi dada ao assunto. É de fundamental importância explicitar que a Constituição Federal, no seu art. 150, § 2º, inciso XII, alínea “b”, estabeleceu que a competência para legislar sobre a matéria de substituição tributária caberia tão somente à Lei Complementar, o que não aconteceu.

Acontece que, sob previsão do art. 34, § 8º do ADCT/88, a matéria foi regulada pelo convênio 66/88; flagrante a inconstitucionalidade formal desse dispositivo, dado que não poderia substituir a competência da Lei Complementar.

Após longo embate nas cortes brasileiras, em 17 de março de 1993, pressionado pelos governos estaduais, o Congresso Nacional edita a Emenda Constitucional nº 03 para dar escólio à malfadada cobrança antecipada. A EC nº 03/93 introduz o § 7º no art. 150 da Constituição Federal, *in verbis*:

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

Como já visto, a Lei Complementar a disciplinar a matéria só foi editada em 13 de setembro de 1996 e, ainda no que concerne à inconstitucionalidade formal do instituto, assinala-se que a problemática não se resolve com a edição dessa

lei, haja vista que simplesmente confere ao legislador estadual a competência para dispor sobre a substituição tributária em que flagrante é o absurdo, tendo em vista a complexidade do regime. E, nesse contexto, oportuno se faz, transcrever as palavras de Cléber Giardino em citação de Geraldo Ataliba<sup>31</sup>:

*Na verdade, a substituição é, entre nós, figura de difícil delineamento. É um instituto excepcional que exige da parte do legislador ordinário extremos cuidados, para não incidir em inconstitucionalidades, pela violação de princípios ou desobediência a preceitos expressos ou implícitos, constantes do texto constitucional, que se põem, como desdobramentos ou corolários das características do sistema constitucional tributário. Não pode a lei atribuir a sujeição passiva a quem não a tenha sido nitidamente referido no desígnio constitucional a quem não seja o destinatário da carga tributária, segundo a referência constitucional.*

Não bastasse a lei complementar atribuir a tarefa às legislações estaduais, amiúde, o que se vê é a mera repetição da Lei Complementar pela lei estadual, atribuindo competência ao Poder Executivo para estabelecer as regras de substituição.

Parte-se da premissa que a Carta Política traz em seu bojo um desenho perfeito de atribuição de competências tributárias que confere aos entes o poder de instituir tributos determinando-lhes as formas específicas para tanto.

E, consoante já visto, ensina o princípio da legalidade que o instrumento hábil a levar a efeito o nascimento ou a majoração dos tributos é a lei que deve trazer no seu arcabouço todos os elementos caracterizadores da regra-matriz de incidência tributária, a saber: o sujeito ativo; o sujeito passivo; a hipótese de incidência; a base imponible e, por fim, a alíquota.

Por conseguinte, flagrante é a violação do princípio da estrita legalidade, haja vista que a regulamentação sobre a substituição tributária fique ao alvedrio dos Estados, já que a Constituição da República não o quis dessa forma.

---

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 119.

<sup>31</sup> ATALIBA, Geraldo. *op. cit.*, p. 89.

### 7.2.4.2 Inconstitucionalidade material

Como já foi dito, a obrigação tributária nasce com a subsunção de um fato que revele capacidade tributária, desde que expressamente previsto pela lei, com todos os seus contornos devidamente especificados (sujeito ativo, sujeito passivo, hipótese de incidência, base imponible, e alíquota), e é sobre esse balizamento que deve seguir o legislador na instituição dos tributos. Nesse tom, assevera Roque Antônio Carrazza<sup>32</sup>, ao dizer que a Constituição proíbe que se estribe a tributação em fatos futuros cuja ocorrência é incerta, e conclui:

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

Entretanto, na substituição tributária estabelecida pela Emenda Constitucional 03/93 o legislador presume a ocorrência de um fato tributável e escolhe como sujeito passivo pessoa diversa daquela que realiza diretamente o fato gerador.

Diante dessa inovação constitucional, a doutrina de José Eduardo Soares de Melo<sup>33</sup> ensina que a EC 03/93 é inconstitucional por ferir **cláusulas pétreas** que permeiam o texto da Lei Maior, com escólio no inciso IV, do § 4º do art. 60 da Carta Política de 1988 disciplina, *in verbis*:

*Art. 60 – Omissis*

*§ 4º – Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir;*

*[...]*

*IV – os direitos e garantias individuais.*

Conjugado com o § 2º do art. 5º da Lei Fundamental que reza:

---

<sup>32</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *op. cit.*, pp. 231-232.

<sup>33</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS : teoria e prática*. 7º ed.. São Paulo : Dialética, 2004, p. 158-167.

*Art. 5º – Todos são iguais perante a lei sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residente no País a inviolabilidade do direito À vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

*[...]*

*§ 2º – Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e **dos princípios por ela adotados**, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.; (grifou-se)*

E, como declinado em tópicos anteriores, os princípios implícitos e explícitos norteiam a aplicação e a integração das normas e, seu descumprimento é, a rigor, de gravidade tamanha a macular todo o sistema normativo.

Se, à guisa da Constituição, os impostos devem ter caráter pessoal, graduados conforme a capacidade contributiva do aspecto material que revele riqueza tributável, nesse ponto é que se mostra a importância do princípio da capacidade contributiva.

No que concerne ao ICMS, dentro do figurino constitucional, há sempre um pressuposto de circulação de mercadorias ou prestação de serviços eleito como aspecto material da realização do fato imponible.

A substituição tributária, portanto, não se amolda ao texto Constitucional por admitir-se a exigência antecipada do tributo que não teve realizada a situação que revele capacidade contributiva. O que o Ministro Marco Aurélio de Melo em voto vencido no Recurso Extraordinário<sup>34</sup> asseverou:

*As balizas constitucionais de um tributo encerram para tantos quantos estejam obrigados a satisfazê-lo, verdadeiras garantias individuais, evitando, assim, que a fértil imaginação do legislador ordinário ou constitucional derivado em busca de receita acabe por gerar insegurança.*

Condenado também por Roque Antônio Carrazza<sup>35</sup> ao dizer:

*O art. 1º da Emenda Constitucional nº 3/93 é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao*

<sup>34</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. ICMS. Estado de São Paulo. Comércio de Veículos novos. Art. 155 § 2º, XII, b da CF/88. Convênios ICM nº 66/88 (art. 25) e ECMS nº 107/89. Art. 8, inc. XIII e § 4º da lei paulista nº 6.374/89. RE 213.396-5. Relator Min. Ilmar Galvão. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Diasa Distribuidora e importadora de Automóveis. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)

<sup>35</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2002, p. 233.

*Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponiblel.*

Em conclusão, não se pode olvidar a prescrição do **princípio da igualdade** e da **capacidade contributiva** estabelecendo presunções de riquezas tributáveis que se pautam em critérios medianos e que, por vezes, ignora a realidade econômica em que se insere o fato imponiblel “*in concreto*”.

De outra banda, à luz do **princípio da não-cumulatividade**, no caso dos impostos plurifásicos, como o ICMS, a Constituição quis que o tributo incidisse exclusivamente sobre a operação final, vedando a incidência em cascata e, para tanto, criou o mecanismo de compensação, no qual o imposto recolhido da operação anterior gera um crédito para a operação subsequente até o fim da cadeia, que é o consumidor final, diminuindo assim, o acúmulo na carga tributária. Em relação ao tema Roque Antônio Carrazza<sup>36</sup> assim se posiciona:

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

E, em razão disso, defende-se que a substituição tributária revela certa aptidão a transviar os ditames desse princípio quando por ocasião da abstração em que se presume a ocorrência de um evento tributável. Nesse diapasão, portanto, extrai-se que a base imponiblel presuntiva não poderá jamais extrapolar o valor da última operação realizada com o consumidor final pois, do contrário, estar-se-ia a violar o princípio da não-cumulatividade previsto na Constituição Federal no art. 155, § 2º, I e II. L.

Destarte, noutra toada, em defesa ao **princípio do não-confisco**, que, por sua vez resguarda o direito de propriedade em face do apetite voraz da tributação. A doutrina malha o instituto, novamente, sob alegações repetidas em torno da realização efetiva do evento presumido em proporções maiores do que o prognóstico, o que deveras contraria a Constituição Federal quando determina

---

<sup>36</sup> Ibidem, p. 257.

que o tributo não terá efeito confiscatório e, nas palavras de Roque Antônio Carrazza<sup>37</sup>: “*Tributar esta situação de incerteza equivale a confiscar.*”

Por derradeiro, o grande ponto discutido em relação à inconstitucionalidade da substituição tributária reside no aspecto temporal da hipótese de incidência, já que a EC 03/93 autoriza a exigência de um tributo sem que haja a ocorrência do fato imponible idealizado na Constituição e previsto na lei. E, em razão desse **fato imponible presumido** a doutrina de Roque Antônio Carrazza<sup>38</sup> afirma:

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

Em suma, a doutrina defende maciçamente a inconstitucionalidade do regime de sujeição passiva de substituição tributária sob alegação de descumprimento aos princípios da certeza do direito, da segurança jurídica, da igualdade, da não-cumulatividade, do não-confisco, violação de garantias que asseguram o patrimônio. Argumentos não faltam para sustentar a afronta à Carta Política de 1988.

### 7.2.5 Jurisprudência

E nesse cenário, não obstante as incansáveis discussões da doutrina, suas teses não tiveram guarida no arcabouço da jurisprudência do Pretório Excelso guardião da Magna Carta.

---

<sup>37</sup> CARRAZZA, Antônio Roque. *Ibidem*, p. 246.

<sup>38</sup> CARRAZZA, Antônio Roque. *op. cit.*, p. 418-419

O grande precedente jurisprudencial em prol do regime de sujeição passiva por substituição tributária foi o julgamento do Recurso Extraordinário 213.396-5 da lavra do eminente Ministro Ilmar Galvão, assim ementado:

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido.*

Todos os argumentos de inconstitucionalidade no tocante ao **aspecto formal** foram rechaçados, dizendo que o instituto já se encontrava regulamentado, genericamente, no art. 128 do Código Tributário Nacional e teve sua regulamentação dada pelo Decreto-Lei nº 406/68, e que não houve omissão legislativa a ser suprida pelos estados por intermédio de Convênio e, por derradeiro consignou-se que o Convênio 66/88 não veio para suprir omissão legislativa, e sim para incluir como substitutos as figuras do produtor, gerador de energia e do transportador, em face da expansão da base material de incidência do tributo que, a partir da Constituição, passou a abranger a energia elétrica e a prestação de serviços de transporte e comunicação. O eminente Ministro assevera:

*[...] cumpridos se acham, na substituição tributária, os princípios da legalidade e da tipicidade, conforme acima restou demonstrado, instituído que foi o regime, no Estado de São Paulo, por lei, com observância das normas ditadas pela Constituição e pela lei complementar que a regulamentou, com exaustão de todos os aspectos legitimadores da exação, com especificidade tão somente quanto ao fato gerador e à respectiva base de cálculo [...].*

Já, no que toca à substância da discussão, assevera que a substituição tributária é um instituto antigo e utilizado para “alargar a sujeição passiva”, cuja finalidade é aumentar a arrecadação de tributos e evitar a sonegação, permitindo, assim, maior justiça fiscal e distribuição igualitária da carga tributária.

Afasta a argüição de violação do **princípio da capacidade contributiva**, uma vez que, quem arca com o ônus do imposto é, tão somente, o consumidor final e, dessa forma, não haveria que se falar em transgressão desse princípio.

Rebate também, os argumentos de ofensa ao princípio da **não-cumulatividade**, pois não compõe o imposto acréscimo algum além daquele que teria em situações de operações regulares, e que a Constituição garante a efetiva restituição.

Quanto ao **efeito de confisco**, o Ministro apela pela impossibilidade de sua ocorrência já que ocorre o reembolso do contribuinte substituto pelo contribuinte substituído por ocasião do pagamento do preço da mercadoria e, por seu turno, a restituição deste ocorre ao receber o preço final do consumidor.

No que concerne ao **fato imponible presumido**, o Ministro Ilmar Galvão afirma que a operação entre o contribuinte substituto e o substituído é “verdadeira etapa preliminar do fato tributável” que pauta a previsão da ocorrência futura do fato econômico tributável; assinala, outrossim, que “é possível prever, com quase absoluta margem de segurança, uma vez que nenhum outro destino, a rigor, pode estar reservado aos veículos [...] senão a revenda aos adquirentes finais;”, e conclui pela constitucionalidade da medida, afastando a possibilidade de excessos tributários.

Por derradeiro, arremata o insigne Ministro Ilmar Galvão:

*Não é difícil perceber que a substituição tributária, em operações subseqüentes, como é o caso dos autos, convém às partes envolvidas na operação tributada: ao Fisco, por simplificar o trabalho de fiscalização, reduzido que fica ao pequeno número de empresas montadoras de veículos existentes no país; à montadora, por permitir um controle do preço final pelo qual seus produtos são entregues ao consumidor final, preço esse de ordinário sugerido ao revendedor pelo fabricante; ao concessionário vendedor, por exonerá-lo de toda preocupação de ordem tributária, desobrigado que fica do recolhimento do ICMS sobre os veículos comercializados; e, por fim, ao consumidor, por dar-lhe a certeza de que o preço pago corresponde ao recomendado pelo fabricante.*

Pelo que se vê, os argumentos autorizadores da substituição tributária estão fundados, exclusivamente, em política tributária e na ganância arrecadadora do Estado.

## 8. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO

### 8.1 Fato imponible e evento presuntivo

Como já visto em tópicos anteriores, o sistema constitucional tributário é composto por regras que dão corpo à incidência do tributo, estabelecendo de forma genérica sobre qual evento, no mundo fenomênico, incidirá o tributo e quem exercerá a competência de instituí-lo e, posteriormente, cobrá-lo. Em se tratando de ICMS, a matéria constitucional é regulamentada pelo art. 155, II da CF/88.

Num segundo momento caberá ao legislador competente, sempre à luz da Carta Magna, instituir tributos, majorá-los, conceder isenção, parcelá-los, etc., estipulando, para tanto, todos os elementos necessários à sua criação, sempre com o supedâneo constitucional.

Depois de regulamentada a lei instituidora do tributo, com uma previsão prévia, hipotética e abstrata, elegendo um fato da vida do contribuinte que revele interesse tributável (fato imponible), e realizado a ponto de subsumir-se à regra, para Geraldo Ataliba<sup>39</sup> “é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei”, dando ensejo ao nascimento do tributo e imputando a alguém o dever de recolher uma quantia determinada aos cofres públicos .

Nesse ponto é de suma importância a apuração do exato momento da ocorrência do fato imponible do ICMS, o que, em regra, é a realização, pelo comerciante, de transação comercial que gere circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

Todavia, no que cinge ao regime de sujeição passiva por substituição tributária progressiva, o que há é a cobrança do tributo sem que tenha sido

---

<sup>39</sup> ATALIBA, Geraldo. *op. cit.*, p. 68.

realizado o fato imponível. Essa hipótese foi inserida no § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, que atribuiu ao sujeito passivo a responsabilidade de obrigação tributária pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato imponível ocorra em momento posterior à arrecadação efetiva do tributo.

## **8.2 Hipóteses**

Urge expor que o § 7º do art. 150 da CF traz em seu bojo uma locução interessante que cumpre ser analisada, qual seja: “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Nessa linha, o que se tem então, é uma presunção de ocorrência daquele fato que se amoldaria à hipótese de incidência prévia, geral e abstrata da lei. No entanto, não quer a Constituição da República que essa presunção seja absoluta, do contrário não haveria a figura do fato imponível presumido e sim a fixação de “pauta fiscal” que, de há muito, já foi afastada pela jurisprudência.

Diante dessa premissa, por razões diversas, tem-se que: o fato gerador presumido pode não ocorrer; o fato gerador presumido ocorre, mas em menor extensão àquela prevista na lei e ocorre o fato gerador além do valor previsto.

### **8.2.1 A não-ocorrência da hipótese de incidência**

A Magna Carta traz, em seu art. 150, § 7º, o seguinte:

*Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento posteriormente, **assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.** (sem grifo no original)

Afirma Hugo de Brito Machado<sup>40</sup>:

*É evidente que se o fato gerador do imposto não acontece antes do momento em que se dá o seu pagamento, pelo substituto, mas em momento posterior, a quantia que é paga pelo substituto é simples adiantamento. Não é ainda o **imposto devido**, por que este somente surge com a ocorrência do fato gerador respectivo.*

Portanto, se o nascimento da obrigação tributária se dá tão somente com a subsunção do fato jurígeno tributário com a hipótese de incidência, em matéria de substituição tributária a não realização do fato presumido, seja por perda, por devolução ou por deterioração da mercadoria, ocasionará a inoccorrência da obrigação tributária, dando ensejo à imediata e preferencial restituição da quantia paga, o que, diga-se de passagem, excepcionalmente ocorre.

Ocorre, no entanto que a redação dada pela Lei Complementar 87/96, com o pretexto de regulamentar a Carta Magna, em seu art. 10 condiciona a restituição a requerimento ao fisco e, caso seu pedido não seja apreciado dentro de 90 (noventa) dias, o contribuinte poderá, então, creditar-se em conta fiscal. Vide dispositivo:

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

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

Flagrante é a transgressão constitucional do dispositivo supra e, nesse sentido, segue grande parte dos autores tributaristas, dentre eles Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>41</sup>, ao escrever:

---

<sup>40</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 126.

<sup>41</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, p. 620.

*Nada mais inconstitucional. Com o fito de regular a Lei Maior, o legislador da Lei Complementar nº 97 está alterando a Constituição, sem ter poderes de reforma nem **quorum** de emenda à Constituição, tudo por vias oblíquas.*

[...]

*Em suma, tanto a Lei Complementar nº 87/96 como prováveis leis estaduais, ao contrariarem a cláusula anticonfisco da 'imediata e preferencial' restituição, ofendem vitandamente a Constituição. Não têm e nem terão validade jurídica. O caso é exemplar de lei complementar que excede, que ofende a Constituição.*

Roque Antônio Carrazza<sup>42</sup> afirma que a Lei Complementar 87/96 distorceu o comando constitucional, tornando a “restituição” distante e não preferencial e de passagem cita Aroldo Gomes de Mattos<sup>43</sup>:

*Transformar a cláusula 'imediata e preferencial' num prazo elástico e extensivo de 90 dias ao infinito, além de ser uma infeliz e serôdia inovação, é dismantelar o próprio comando regrado, tornando o 'positivo da Constituição em negativo', numa grosseira inversão à imagem de retórica criada por Ives Gandra da Silva Martins.*

Diante do propósito constitucional, a doutrina defende que a imediata e preferencial restituição deve se dar em dinheiro e não como propõe a Lei Complementar, sob pena de invalidar a aplicação do regime constitucional de sujeição passiva por substituição tributária progressiva.

Tão somente diante dessa ótica é que se deve ter em vista o princípio da praticidade da tributação, haja vista a situação em que se encontram os Estados que raramente possuem capital em caixa para efetivar a disposição constitucional da “*imediata e preferencial restituição*”. Tenha-se como exemplo os precatórios que, amiúde, são pagos em atraso. O que não se pode é negar terminantemente o direito de restituição ou condicionar a restituição a procedimentos demasiadamente morosos.

---

<sup>42</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.*, p.239.

<sup>43</sup> MATOS, Aroldo Gomes de. *apud* CARRAZZA, Roque Antônio. *Idem.*, p.239.

## 8.2.2 Hipótese de incidência e a presunção legal

Questão tormentosa que exsurge maiores discussões, é no que tange à realização do fato presumido em proporções diversas daquela prevista pela pauta fiscal.

Antes de se abordar o tema, importa trazer à colação as lições de Geraldo Ataliba<sup>44</sup>, quando ensina os aspectos da hipótese de incidência:

*Hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética de um fato a cuja ocorrência **in concreto** a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária.*

*Pois esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob variados aspectos, **cuja reunião lhe dá entidade**. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Pode haver – e tal é o caso mais raro – uma lei que os enumere e especifique a todos, mas normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico. Esta multiplicidade de aspectos não prejudica, como visto, o caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência. Percebe o jurista utilizando o instrumental da ciência do direito.*

Prossegue o autor, de forma a elucidar qualquer dúvida, ao dizer que os aspectos da hipótese de incidência são inerentes à sua solidez, de modo que são inseparáveis e não permitem sua decomposição e, citando Paulo de Barros Carvalho<sup>45</sup>, ilustra da seguinte forma:

*Se, numa aula de física, se propusesse como objeto de estudo uma esfera metálica, salientaria ao professor inicialmente o caráter unitário e indivisível desse objeto. Ela (a esfera) não tem elementos ou parte. Não pode ser decomposta ou desmontada. Se for cindida, já não será mais uma esfera, mas outro objeto: duas semi-esferas. Para manter sua identidade substancial, como objeto de estudo, há de ser considerada unitariamente.*

Destarte, a hipótese de incidência compõe-se de aspectos no que dizem respeito aos fatos objetivos que revelem riqueza a ser tributada (aspecto material); previsão dos sujeitos ativo e passivo da relação tributária (aspecto

---

<sup>44</sup> ATALIBA, Geraldo. *op. cit.*, p. 76.

<sup>45</sup> CARVALHO, Paulo de Barros *apud* ATALIBA Geraldo. *op. cit.*, p. 77.

subjetivo); previsão de parâmetros quantitativos sobre o *quantum* a ser tributado, a saber, a alíquota que incidirá sobre a base imponible (aspecto quantitativo); ainda delimitação no tempo (aspecto temporal) e no espaço (aspecto espacial).

Ao analisar, pragmaticamente, a expressão constitucional “fato gerador presumido” há, por certo, uma expectativa presuntiva de realização do aspecto material da hipótese de incidência pois, do contrário, a expressão da Constituição não seria “fato gerador presumido” e sim fato definitivo.

Nesse ponto são importantes as palavras de Antônio Roberto Sampaio Dória, trazidas nas lições Aroldo Gomes de Mattos<sup>46</sup>, no que concerne às espécies de presunção e suas diferenças, *verbis*:

*A presunção comporta em duas espécies: a) relativa, na qual o nexo de probabilidade, suposto legal de sua instituição, pode ser infirmado por prova contrária: dado A, prova-se que B não se lhe seguiu, demonstrando-se inexistir a probabilidade que embasou a presunção legal: b) a absoluta, na qual o nexo de probabilidade não pode ser infirmado por prova contrária, tornado-se definitiva verdade legal, o que é usualmente mera probabilidade.*

*O critério para distinguir as presunções relativas das absolutas não separa ‘a priori’ e teoricamente. É sempre matéria de Direito Positivo. Onde a lei erige uma presunção e não lhe proíba expressamente prova em contrário, estar-se-á diante de presunção relativa. Se, a par da presunção, for vedada explicitamente a demonstração de sua improcedência, tratar-se-á de presunção absoluta. Esta a orientação tradicional do Direito brasileiro.*

Vê-se que a presunção da EC 03/93 não pode ser absoluta e, nesse sentido, continua o autor:

*Isto posto, verifica-se que a lei instituidora da presunção **in casu** é a aludida EC 03/93 que, ao constitucionalizar o fato gerador presumido, não proibiu, ainda que implicitamente, prova em sentido contrário quanto ao valor da respectiva base de cálculo. Logo, trata-se de presunção relativa, inexistindo, aí, qualquer definitividade, conforme entendeu equivocadamente o aludido acórdão, já que pode ser ela livremente contestada pelo contribuinte substituído.*

---

<sup>46</sup> MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS Substituição tributária “para frente”. Fato gerador e base de cálculo presumidos. Restituição do eventual imposto arrecadado a maior.* In: coordenador ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais no direito tributário*, 7º volume, São Paulo : Dialética, 2003, p. 37-38.

Como se infere da leitura do § 7º, art. 150 da CF, não há, de qualquer modo, vedação no sentido de se produzir provas no tocante à realização integral, ou não, da base imponible presumida.

Resta dizer, por conseguinte, que, se o fato imponible for composto de aspectos imprescindíveis à sua formatação; no aspecto quantitativo da hipótese de incidência, há a necessidade de quantificar o tributo através da base de cálculo e da alíquota; e, se, no regime de sujeição passiva por substituição tributária, presumir-se a ocorrência do fato imponible, conclui-se que o fato imponible que não se realiza conforme à presunção da lei haveria de ser ressarcido o excesso. Senão veja-se:

A base de cálculo para fins de substituição tributária é aquela determinada pelo art. 8º, inciso II, letras a, b e c, da Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1.996, *in verbis*:

*Art. 8º - Omissis*

*[...]*

*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, relativo às operações ou prestações subseqüentes.*

O aspecto material da hipótese de incidência na substituição tributária, a saber, as operações ou prestações subseqüentes, necessitam fundamentalmente de um caráter valorativo expresso pela base de cálculo, e sem que se consume essa expressão valorativa, o aspecto material também não se realiza por completo.

Mister ressaltar qual seja a natureza do regime de substituição tributária, o que, nas palavras de Hamilton Dias de Souza<sup>47</sup>, o referido sistema é apenas

---

<sup>47</sup> Conforme SOUZA, Hamilton Dias na petição inicial dos autos da ADIn 1.851-5 proposta pela Confederação Nacional do Comércio – CNC, em trâmite perante o Egrégio Supremo Tribunal de Federal. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§ 6º e 7º do art. 498 do Dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1º do Dec. Nº 37.406/98), do Estado de Alagoas. Alegada ofensa ao § 7º do art. 150 da CF (redação da EC 03/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. ADIn 1.851-4. Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Governador do Estado de Alagoas. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 08 de maio de 2002. Publicado no Diário de Justiça em 22 de novembro de 2002. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em 04 de setembro de 2005.

mecanismo de tributação e, de forma alguma, pode interferir nos aspectos da hipótese de incidência, mormente o aspecto quantitativo. Destarte, a base de cálculo que corresponde ao aspecto de quantificação da materialidade do imposto se deve dar de forma precisa e, ao final, conclui: “a base de cálculo do ICMS recolhido por substituição tributária deve apoiar-se em elementos referenciais colhidos na realidade. Não se trata de mera ficção do aplicador da lei!”.

No mesmo sentido leciona Marco Aurélio Greco<sup>48</sup>:

*O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. Não há uma autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador). Antecipa-se o imposto devido não se antecipa para arrecadar mais do que o devido. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista. O excesso tem a natureza de uma cobrança indevida e a Constituição não está legitimando o débito (Grifou-se)*

Nessa perspectiva, e com vistas aos princípios constitucionais tributários da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva, da não-cumulatividade, do não confisco, da segurança jurídica, da vedação de enriquecimento ilícito por parte do Estado, o imposto só cumpriria seu desígnio constitucional se a cláusula de “imediate e preferencial restituição” também fosse aplicada na ocasião em que a ocorrência do fato imponível desse em menor extensão à previsão legal, assegurando ao contribuinte a restituição do que lhe houvesse sido cobrado em excesso.

---

<sup>48</sup> GRECO, Marco Aurélio *apud* CHIESA, Clélio. *ICMS Substituição tributária “para frente”. Fato gerador e base de cálculo presumidos. Restituição do eventual imposto arrecadado a maior*. In: coordenador ROCHA. Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais no direito tributário*, 7º volume, São Paulo : Dialética, 2003, p. 37-38.

### 8.3 Adin<sub>s</sub> 1.851-4/AL e 2.777-8/SP

Diante desse cenário, em disputa interesses fazendários de arrecadação face dos direitos amparados pelo “estatuto dos contribuintes”, em sua maioria previstos no art. 150 da Carta Magna, o Supremo Tribunal Federal foi acionado a se manifestar nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4 do Estado de Alagoas, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio – CNC, que tem por objeto, dentre outros dispositivos, a cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, *in verbis*:

*não caberá a restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.*

Fundamenta-se a inicial, em suma, que no regime de sujeição passiva por substituição tributária há o recolhimento antecipado do ICMS pautado em um preço de tabela “sugerido” pela indústria e que a operação em valores inferiores ao preço sugerido enseja a restituição o imposto arrecadado em excesso, sendo que os dispositivos discutidos na Ação Direta denegam a restituição, o que feriria o § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

Ainda, que na aplicação do referido regime deve-se observar o arquétipo do imposto, o que, nas palavras de Hamilton Dias de Souza<sup>49</sup>, na própria inicial da ADIn assinalou:

*Por outro lado, há de ressaltar que o regime de substituição tributária é mero mecanismo que não pode interferir nos aspectos quantitativos do fato gerador do imposto. Assim, se a base de cálculo corresponde à perspectiva de dimensionamento da materialidade do fato gerador, deve mensurar concretamente o fato ocorrido. Deste modo, no caso de fato gerador presumido, é absolutamente imprescindível a realização de ajuste posterior pra o contribuinte que tenha pago a maior.*

---

<sup>49</sup> SOUZA, Hamilton Dias. *op. cit.*

Assinala, outrossim, que o aspecto que confere coerência e validade ao regime de substituição tributária é a restituição do que houver sido pago a maior, e apela pela necessidade de se apurar a real dimensão do imposto retido por substituição tributária, do contrário a transgressão de cláusulas pétreas da Magna Carta seria evidente.

Cumulou-se, ao pedido de declaração de inconstitucionalidade, pedido de suspensão liminar da eficácia dos dispositivos supra citados.

Aspecto curioso que cumpre ressaltar é que, na ocasião do julgamento da medida cautelar da ADIn<sup>50</sup>, o entendimento do Supremo Tribunal Federal pendeu pela ofensa à Constituição, cujo julgamento da Medida Cautelar restou assim ementado:

*EMENTA: Ação Direta de Inconstitucionalidade. ICMS. Regime de substituição tributária. Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/97, de 21.03.97, e parágrafos 6º e 7º do artigo 498 do Decreto nº 35.245/91, com a redação do artigo 1º do Decreto nº 37.406/98, do Estado de Alagoas. Pretendida afronta ao parágrafo 7º do art. 150 da Constituição. Regulamento estadual que estaria ainda, em choque com os princípios do Direito de petição e do livre acesso ao judiciário.*

*Plausibilidade da alegação de ofensa, pelo primeiro dispositivo impugnado, à norma do parágrafo 7º do art. 150 da Constituição Federal, o mesmo efeito não se verificando relativamente aos dispositivos do Regulamento alagoano, que se limitaram a instituir benefício fiscal condicionado, que ao STF não pode transformar em incondicionado, como pretendido pelo Autor, sob pena de agir indevidamente como legislador positivo.*

*Cautelar deferida apenas em parte.*

*ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acórdão os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por seu Tribunal Pleno, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, da ação direta, para no ponto de que conhece, **deferir o pedido de medida cautelar, suspendendo, em consequência, até final julgamento do processo, a eficácia e a aplicabilidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13/97.** Votou o Presidente. Brasília, 03 de setembro de 1.998.(Grifou-se)*

E, em voto na ocasião da medida cautelar, o eminente Ministro Ilmar Galvão (relator) assinala:

<sup>50</sup> BRASIL. Supremo Tribunal de Federal. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do convênio 13/97 e §§ 6º e 7º do art. 498 do Dec. Nº 35.245/91 (redação do art. 1º do Dec. Nº 37.406/98), do Estado de Alagoas. Alegada ofensa ao § 7º do art. 150 da CF (redação da EC 03/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. ADIn 1.851-4. Medida cautelar Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Governador do Estado de Alagoas. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 08 de maio de 2002. Publicado no Diário de Justiça em 22 de novembro de 2002. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em 19 de agosto de 2005.

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

Prossegue ao dizer:

*Ao fazê-lo, é fora de dúvida que desnaturou, por completo, a norma do referido parágrafo 7º, que tem por essência 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 da cláusula segunda que, por isso, não pode subsistir.*

E, por unanimidade de votos, suspendeu-se os efeitos da cláusula segunda do Convênio 13/97.

No entanto, por ocasião do julgamento de mérito, o mesmo entendimento não se sedimentou; foram afastadas todas as objeções feitas ao regime de sujeição passiva por substituição tributária no que concerne ao confisco, ao empréstimo compulsório, à capacidade contributiva, à legalidade, à não-cumulatividade e à exigência de tributo antes da ocorrência do fato imponible, trazendo à baila o julgamento do RE 213.396, já citado em linhas pretéritas.

Já, no que concerne à restituição do excesso de imposto recolhido, o voto do Ministro Ilmar Galvão foi pela improcedência da Ação Direta de Inconstitucionalidade, seguido pelos votos dos Ministros Moreira Alves, Sidney Sanches, Sepúlveda Pertence, Maurício Corrêa e Ellen Gracie, vencidos os Ministros Celso de Mello, Carlos Velloso e Marco Aurélio, que ficou assim ementado:

*EMENTA: Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do Convênio 13/97 e §§ 6º e 7º do art. 498 do Dec. Nº 35.245/91 (Redação do art. 1º do Dec. nº 37.406/98), do Estado de Alagoas. Alegada ofensa do § 7º do art. 150 da CF (Redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário.*

*Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, inc. 2º).*

*Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza complementar.*

*A EC 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.*

*A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do Código Tributário Nacional, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

**O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ao complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final.**

**Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.**

*Ação conhecida apenas em parte, e nessa parte, julgada improcedente.*

*ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por seu Tribunal Pleno, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer, em parte, da ação e, nesta parte, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e o Presidente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, julgar improcedente o pedido formulado na inicial e declarar a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13 de 21 de março de 1.997. Brasília, 08 de maio de 2002.(Grifou-se)*

Mister se faz esboçar resumidamente quais os sustentáculos mais contundentes utilizados pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal ao declarar constitucional o dispositivo que veda a restituição do imposto recolhido em excesso à base imponible presumida. Senão veja-se: o fato gerador presumido não é provisório e sim definitivo; o regime de substituição tributária é regido pelo princípio da praticidade da arrecadação; a restituição do excesso cobrado importa em “benefício fiscal”; inexistente violação ao princípio da não-cumulatividade.

Nesse panorama, importa fazer referência ao disposto no inciso II do art. 66-b, da Lei Estadual 6.374, de 01 de março de 1.989, introduzido pelo art. 3º da Lei 9.176, de 02 de outubro de 1.995, *in verbis*:

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

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

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

Nesse diapasão, a Fazenda do Estado de São Paulo é um dos únicos órgãos de estado federado que permite a restituição do ICMS pago em excesso pelo contribuinte substituído; sua restituição está regulamentada nos termos dos artigos 269 a 272 do Decreto Estadual nº 45.490, de 1º de dezembro de 2000, e disciplinado por portarias.

Em razão desse dispositivo, em 02 de dezembro de 2002, o Governador do Estado de São Paulo propõe a Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.777-8, com o escopo de declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos supramencionados.

Resumidamente, o Governador do Estado de São Paulo alega a afronta constitucional do § 7º do art. 150, trazendo à baila os precedentes jurisprudenciais do RE 213.396-5/SP e da ADIn 1.851-4/AL. Afirma, subsidiariamente, que a possibilidade de restituição caracterizaria benefício fiscal, o que só poderia ser deliberado na forma da lei complementar nos termos do art. 155, § 2º, XII, g.

Até a presente data a Ação Direta ainda pende de julgamento na qual forma proferidos apenas dois votos, quais sejam, dos Ministros Cezar Peluso e Nelson Jobim.

Não obstante o voto do Ministro Cezar Peluso não estar disponível na Internet, no voto do eminente Ministro Nelson Jobim resume-se, basicamente, os fundamentos do voto do Ministro Cezar Peluso, veja-se:

- 1) O 'fato gerador presumido' somente gera direito de crédito da Fazenda se for confirmado, inclusive no valor presumido da operação, por meio de 'fato gerador legitimante';*
- 2) A não-confirmação do fato gerador presumido geraria incidência do imposto fora da competência tributária constitucionalmente fixada;*
- 3) A não-restituição do valor arrecadado a maior equivaleria a confisco;*
- 4) A não restituição, nessa hipótese, iria contra a lógica jurídica, já que é devida a devolução em caso de não ocorrência do fato gerador presumido;*
- 5) Não há hipótese de presunção absoluta, já que não é possível a previsão do valor final da mercadoria em face dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência (art. 170, caput, IV, da Constituição);*

6) A devolução dos valores recolhido a maior não descaracteriza a Substituição tributária 'para frente'.

Como se vê, o ilustre Ministro traz novamente à baila argumentos malogrados no julgamento do RE 213.396-5, e da ADIn 1.851-AL, em defesa dos princípios constitucionais tributários afrontados.

De outra banda, o embasamento do voto do Ministro Nelson Jobim está profundamente arraigado em fundamentos políticos e de interesses fazendários, veja-se, *in verbis*:

*Diante do exposto, concluo no sentido de que a STF para frente não possibilita a devolução do valor recolhido a maior*

*(a) seja porque a medida acarretaria enriquecimento do SUBSTITUTO às custas do FISCO;*

*(b) seja porque se estaria promovendo a Guerra Fiscal;*

*(c) seja porque o fato presumido é o próprio fato gerador e não sua base de cálculo;*

*(d) seja porque o SUPREMO, muito recentemente já firmou entendimento pela constitucionalidade da não-devolução dos recursos.*

E, ao final, conclui pela inconstitucionalidade dos dispositivos atacados (art. 66-B, inc. II, da Lei estadual nº 6.374/89, com redação dada pela Lei Estadual nº 9.176/95) pelo Governador do Estado de São Paulo.

## CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto, percebe-se que a Constituição Federal delineou perfeitamente as bases constitucionais do sistema tributário nacional ao trazer, em *numerus clausus*, quais os tributos a compor o sistema. Atribuiu normas de competência positiva e negativa estabelecendo sinteticamente qual o âmbito de incidência tributária para assegurar garantias e liberdades da sociedade face ao Poder de império do Estado.

Nesse diapasão, cumpre abrir um parágrafo para os princípios constitucionais tributários, dispostos, em sua grande maioria, no Título IV, Capítulo I, Seção II, que a Carta Política de 1988 intitula de “Limitações ao poder de tributar” e alguns autores preferem “Estatuto dos Contribuintes”, pois esses princípios funcionam como verdadeiros vetores na informação da aplicação e compreensão normativa, conferindo unidade às normas e agrupando-as em razão de seu conteúdo material a um centro comum.

É essa a concepção que não se pode olvidar; o exegeta, ao interpretar qualquer dispositivo normativo, há que se perquirir uma interpretação sistemática, sempre tendo em vista o sistema constitucional tributário como um todo, e que a interpretação de qualquer de seus elementos a descumprir seus ditames estaria comprometendo todo o sistema.

A interpretação do sistema tributário nacional tem por escopo situar dispositivos e interpretações dentro de um campo maior e ordenado de forma sistêmica pelo caráter material, com o mister de equilibrar as relações jurídico-tributárias entre o Estado e os Contribuintes.

Se o regime de sujeição passiva por substituição tributária atende tão somente ao princípio da praticidade da tributação, tem o objetivo de facilitar e dar maior desempenho à arrecadação e prover maior segurança na atividade arrecadatória.

Sob uma justificativa de justiça fiscal, em que se arrecada muito por conta do alto índice de sonegação fiscal, diz-se que a substituição tributária progressiva

desonera a atividade administrativa de fiscalização e fornece meios mais eficazes para acompanhar as atividades de comércio.

Ao que parece a justificativa de que a substituição tributária implica em maior justiça fiscal, impedindo a sonegação, é um engodo utilizado para camuflar um engenhoso sistema de arrecadação que permite ao fisco majorar os tributos e ampliar a arrecadação.

O que se vê, então, é um choque de valores: de um lado o Direito do Fisco à obtenção do crédito de maneira mais cômoda e eficaz; de outro, uma gama de princípios constitucionais em defesa dos contribuintes e de interesses gerais.

Pelo todo que já se expôs, acredita-se que o instituto da substituição tributária fere, de forma contundente, os princípios da não-cumulatividade, da capacidade contributiva, da isonomia, da legalidade e do não-confisco.

Em que pese as convicções deste estudo, já não mais se pode discutir a constitucionalidade do regime de substituição tributária progressiva, sendo certo que o Supremo Tribunal Federal já o declarou constitucional e afastou as alegações de afronta às cláusulas pétreas contidas nos princípios constitucionais tributários, seguido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

E, não cabe aqui discutir se a norma instituidora do regime é boa ou não, o que fica reservado para o campo da sociologia e da filosofia jurídicas. Cumpre sim, analisá-lo como direito posto, positivado através das normas jurídicas e, nesse ponto, analisá-lo pragmaticamente no sentido de conferir ao instituto aplicabilidade dentro dos delineamentos constitucionais implícitos e explícitos.

Partindo-se desse ponto, conclui-se que é a substituição tributária um instituto que pode ser usado. Contudo, o que parece mais adequado é que se utilize dessa sistemática tributária apenas de forma excepcional, sempre à vista da preservação do patrimônio dos contribuintes.

Ao admitir-se a aplicação do regime de sujeição passiva por substituição tributária é de se perguntar: caso o fato gerador não venha a se constituir, e se constituído em menor extensão à previsão legal, há que se falar em restituição?

Inicialmente, e nesse pesar não há discordância, em relação à inocorrência do fato gerador, a doutrina e a jurisprudência, de forma uníssona, defendem a

restituição do tributo recolhido caso o fato gerador não venha a ocorrer, conclusão lógica e literal que se tem na leitura do §7º do art. 150 da Constituição Federal.

Portanto, não havendo o evento da hipótese de incidência, a Constituição salvaguarda o direito de imediata e preferencial restituição do valor do imposto pago pois, do contrário, estar-se-ia admitindo um completo e absurdo confisco de rendas e enriquecimento ilícito por parte do Estado.

Já, no que concerne à realização do fato gerador em menor extensão àquela prevista pelo legislador, como já visto, o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade do dispositivo que veda a restituição do imposto recolhido a maior por ocasião do julgamento da ADIn 1.851-4 do Estado de Alagoas, e está pendente o julgamento de dispositivos do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo que permite a restituição do excesso recolhido.

Há, atualmente, um grande ponto de interrogação sobre a questão em pauta: ou o Supremo mantém o entendimento de que não há que se restituir o excesso para que não haja prejuízo ao instituto, nos termos do julgamento da ADIn 1.851-4 AL, ou reconhece a real necessidade de autorizar a restituição do imposto recolhido a maior, por ser medida da mais cristalina justiça e o resultado da interpretação sistêmica da Constituição, corolário lógico dos princípios da segurança jurídica de todos os outros já declinados em linhas pretéritas.

## BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9ª ed. São Paulo : Saraiva, 2003.

AMORA, Antônio Soares. *Minidicionário Soares Amora da língua portuguesa*. 3ª ed. São Paulo : Saraiva, 1998.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2000.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7ª ed. rev. e compl. São Paulo : Saraiva, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 8ª ed. atual. São Paulo : Saraiva, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF : Senado, 1988.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 9ª ed. rev. São Paulo : Saraiva, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2001.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo : Atlas, 2002.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo : Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo : Malheiros Editores, 1998.

\_\_\_\_\_. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2ª ed. São Paulo : Dialética, 1999, p. 69.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 7ª ed. São Paulo : Dialética, 2004.

MIGUEL, Reale. *Lições preliminares de direito*. 21.ª ed. rev. aum. São Paulo : Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *ICMS, ITD, IPVA : taxas e contribuição de melhoria : processo administrativo tributário : comentários, doutrina jurisprudência*. Rio de Janeiro : Destaque, 2001.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais no direito tributário*, 7º volume, São Paulo : Dialética, 2003

\_\_\_\_\_. *Grandes questões atuais no direito tributário*, 8º volume, São Paulo : Dialética, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 10ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 1994.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público*. São Paulo : Malheiros Editores, 1992.