

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO
NÚCLEO DE MONOGRAFIAS

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

CURITIBA

2006

MARIANA KUBRUSLY BRONZE

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Monografia apresentada ao Núcleo de Monografias como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof^a. Dra. Betina Treiger Grupenmacher

CURITIBA

2006

TERMO DE APROVAÇÃO

MARIANA KUBRUSLY BRONZE

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito no Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Prof^a. Betina Treiger Grupenmacher

Prof. José Roberto Vieira

Prof. Elizeu de Moraes Correa

Curitiba, 24 de outubro de 2006.

RESUMO

O objeto deste trabalho é uma breve apresentação da Substituição Tributária Progressiva e a análise de seu papel enquanto mecanismo que busca alcançar a almejada eficiência tributária, concebido para facilitar a fiscalização e a arrecadação, por parte do Fisco, de milhões de contribuintes espalhados pelo imenso território brasileiro. Discute-se a natureza desse instituto em relação aos princípios elementares de Direito Tributário, analisando se ele atende a função para a qual foi instituído ao mesmo tempo em que assegura a proteção do patrimônio e das garantias constitucionais do contribuinte.

Palavras-chave: Substituição tributária progressiva; antecipação do pagamento do tributo; presunção relativa; constitucionalidade; restituição das quantias pagas em excesso; ineficiência.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
1 RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA	03
1.1 NORMA TRIBUTÁRIA.....	03
1.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO IMPONÍVEL	05
1.3 INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA OU REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	07
1.4 SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.....	09
1.4.1 Sujeito Ativo	10
1.4.2 Sujeito Passivo.....	12
2 RESPONSABILIDADE LEGAL TRIBUTÁRIA	17
2.1 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA	18
2.1.1 Solidariedade	19
2.1.2. Sucessão.....	20
2.1.3 Responsabilidade de Terceiros	20
2.2. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO	21
3 CONSIDERAÇÕES IMPORTANTES ACERCA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU “PARA FRENTE”	27
3.1 DISCIPLINA LEGAL DO INSTITUTO.....	27
3.2 O PAPEL DO SUBSTITUÍDO NO MECANISMO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	29
3.3 FATO GERADOR PRESUMIDO	32
3.4 FINALIDADE DO INSTITUTO	36
3.5 A INEFICIÊNCIA DO MECANISMO DE SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA	39
CONCLUSÃO	41
REFERÊNCIAS	44

INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº19 de 04 de junho de 1998, introduziu expressamente na Constituição Federal, o já preconizado princípio da eficiência que deve reger a atuação da Administração Pública. Desde então, foram intensificadas as tentativas por parte do poder público de se criar mecanismos para efetivar a almejada eficiência, principalmente em matéria tributária.

Visando facilitar a fiscalização e a arrecadação de tributos devidos por uma infinidade de contribuintes espalhados por todo o território brasileiro, o legislador elevou ao patamar constitucional, o já existente mecanismo de substituição tributária progressiva, no qual é atribuída a um terceiro, a responsabilidade pelo pagamento de tributo devido pelo contribuinte substituído, quando o respectivo fato gerador concreto ainda está para ocorrer.

O presente trabalho pretende verificar se o polêmico mecanismo de antecipação da cobrança do tributo atende a função para a qual foi instituído, qual seja, a de conceder maior eficiência ao mecanismo de fiscalização e arrecadação tributária, ao mesmo tempo em que assegure a proteção do patrimônio e das garantias constitucionais do contribuinte.

Afinal, de um lado há o Fisco, que busca a diminuição da sonegação de impostos por meio da simplificação na arrecadação, e do outro, há o contribuinte que tem o dever de pagar o tributo, mas no valor que realmente é devido. O que será feito, portanto, é uma análise dessa relação jurídica tributária, para que seja constatado se todas as partes que a compõem encontram-se em equilíbrio.

Para tanto, serão esmiuçados todos os conceitos necessários à devida compreensão do mecanismo da substituição tributária progressiva e suas peculiaridades.

E em primeiro momento, analisar-se-á a relação jurídica tributária como um todo, bem como a norma, os conceitos e temas atinentes a sua incidência, e, principalmente os sujeitos que compõem a relação. Por meio deste capítulo o leitor será apresentado aos conceitos básicos de Direito Tributário, requisitos fundamentais para a compreensão do tema em questão.

Num segundo momento, adentrar-se-á no tema da responsabilidade legal tributária, fundamental para se compreender o mecanismo no qual se atribui a um

terceiro, a responsabilidade de pagar o tributo em nome da pessoa que efetivamente praticou o fato imponible. Nesse capítulo serão explicadas as diversas formas de responsabilidade legal, entre elas, a substituição tributária.

Num terceiro momento chega-se, enfim, à temática específica acerca da substituição tributária progressiva. Em tal capítulo serão analisadas minuciosamente as considerações mais importantes acerca do instituto, e é a partir dele que serão extraídas as conclusões acerca de sua eficiência.

1 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

1.1 NORMA TRIBUTÁRIA

Primeiramente, mostra-se de grande importância a análise da estrutura da norma tributária. Na verdade, a estrutura dessa norma é idêntica a das demais normas de direito, sendo composta por uma hipótese de incidência ou previsão hipotética e uma regra ou mandamento.

Entretanto, a diferença entre as demais normas de direito e a tributária está no fato desta tratar do tributo, ou seja, da “obrigação *ex lege*, posta a cargo de certas pessoas, de levar dinheiro aos cofres públicos”.¹ Assim sendo, não se tratam de normas tributárias aquelas cuja hipótese se refere à constituição de uma obrigação por meio de acordo de vontades, tampouco aquelas que configuram sanção de ato ilícito, apesar de apresentarem igual estrutura.²

Certo é que existem diversos tipos de norma tributária, quais sejam: aquelas que descrevem os princípios que norteiam a atividade legislativa tributária; aquelas acessórias, que trazem as determinações administrativas que regulamentam a operatividade dos tributos; e aquelas que definem a incidência do tributo, que podem ser chamadas de normas tributárias em sentido estrito.

A norma tributária, em sentido estrito, é aquela de estrutura semelhante a das demais normas de direito, que apresenta uma hipótese, suposto ou antecedente, combinada a um mandamento, uma consequência ou uma estatuição. As demais normas que versam sobre matéria tributária, denominam-se normas tributárias em sentido amplo.

Conforme já restou aqui consignado, um dos componentes da norma tributária em sentido estrito é a hipótese de incidência, também chamada de hipótese tributária, que seria a descrição legal de um fato hipotético, prévio e genérico, que, se praticado no plano real por uma determinada pessoa, faz surgir

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. 7. Tiragem. São Paulo: Malheiros, São Paulo, 1998, p. 49.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O fato gerador*. In: NASCIMENTO Carlos Valder do (coord.). **Obrigação Tributária**, de São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p.. 47. O autor define tributo como “toda prestação pecuniária, em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fato lícito, previsto em lei, instituidor de relação jurídica, diferenciando-se da multa, porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito (ter o “multado” descumprido algum dever contratual ou legal).”

para ela um dever jurídico. Este dever está previsto no outro componente da norma tributária, o mandamento. Assim sendo, a hipótese faz referência a um fato e o mandamento prescreve efeitos jurídicos que a realização desse fato irá ocasionar.³

A hipótese de incidência apresenta a descrição de um fato necessário e suficiente para o nascimento da relação jurídica tributária. Ao descrever esse fato, a lei limita-se a delinear apenas certos aspectos suficientes para defini-lo. Diz-se hipotético o fato previsto na norma tributária, uma vez que nele não estão expostas todas as características do fato concreto.

Ressalta-se ainda, que a hipótese de incidência jamais poderá descrever um ato ilícito como, por exemplo, praticar uma infração de trânsito, nem tampouco depender da vontade do obrigado, uma vez que o fato descrito será sempre previsto unilateralmente pelo Estado.⁴

Já o mandamento, fará surgir poderes-deveres e deveres jurídicos correlatos, porque prevê a formação de uma relação jurídica que se instala no momento exato em que se concretiza o evento previsto na hipótese.

Como bem exemplifica Paulo de Barros Carvalho:

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o evento cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).⁵

³ “As normas tributárias apresentam, como toda norma de conduta, estrutura dual. Suas hipóteses de incidência são constituídas de *atos lícitos* e suas consequências de prescrições, mandando entregar dinheiro ao Estado. Os fatos que entram na composição da hipótese de incidência da norma tributária, são escolhidos pelo Legislador no mundo fático. Uma vez postos na norma, tais fatos passam a ser ‘modelos’ de fatos jurídicos. Toda vez que na vida fatos se derem iguais ao modelo, incidirá a consequência prevista na norma tributária: o dever de pagar tributo”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Fato Gerador*. In NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). op. cit., p. 45.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro (op. cit., p. 42) ressalta, ainda, que: “Em princípio, o legislador pode escolher qualquer fato e lhe atribuir efeito tributário (jurígeno-tributário). No direito tributário brasileiro, por força do art. 3.º do CTN (conceito de tributo), o Legislador está obrigado a escolher um fato que não seja sanção de ato ilícito (multa). Este fato jurígeno há de ser escolhido unilateralmente, sem participação volitiva do obrigado (heteronomia). Assim, no Brasil, o fato jurígeno ‘*in abstracto*’ ou o fato gerador abstracto ou ainda a hipótese de incidência dos tributos, jamais pode ser um ato ilícito nem tampouco pode ficar dependendo do obrigado.”

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 10.ed. ver. e aum., São Paulo: Saraiva, 1998, p.167.

Portanto, a norma tributária em sentido estrito é aquela que determina a incidência do tributo, ocasionando a formação de uma relação jurídica tributária que faz nascer um poder-dever do Estado de recolher o tributo e, por sua vez, um dever jurídico do contribuinte, ou de pessoa diversa, como será visto aqui mais adiante, de saldá-lo. As demais regras que compõem a disciplina do direito tributário (normas tributárias em sentido amplo), por não cuidarem propriamente do fenômeno da incidência, não serão objeto do presente estudo.

1.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO IMPONÍVEL

Cabe ressaltar aqui, também, um grande problema observado nos estudos acerca da estrutura da norma tributária, que seria o uso de uma única expressão para definir duas realidades distintas.

Nota-se que a expressão “fato gerador” é muito utilizada para denominar a previsão legal abstrata do fato que gera o nascimento da relação jurídica tributária e a própria realização concreta deste fato, por determinada pessoa no mundo físico.⁶

Utilizar-se-á aqui, os termos criados por Geraldo Ataliba para sanar o problema supracitado, quais sejam: hipótese de incidência e fato imponible.

A hipótese de incidência seria a descrição hipotética e abstrata do fato, formulada pelo legislador quando da criação da norma tributária. Por meio dela, o legislador institui um tributo, já que determina a ação que deverá ser praticada pelo particular para que sobre ele incida o dever de levar dinheiro aos cofres públicos.

Já o fato imponible seria o fato concreto praticado por determinada pessoa, em um certo lugar e tempo, com peculiaridades individuais. Este fato efetivamente ocorre no mundo físico e por corresponder rigorosamente à descrição prévia e

⁶ “Há um fato gerador *na lei* e fato gerador *no mundo*. Muita vez não são distinguidos e uma só palavra os nomina, causando certa confusão. Uma coisa é a previsão em lei do fato jurígeno (*in abstracto*) e outra o real acontecer no mundo dos homens, do fato jurígeno previsto em lei. Lá era fato previsto, aqui realizado (ou fato que realizou a sua previsão). O jurígeno está no mundo dos fenômenos jurisdicizados, pois que acontecido o fato se dão, efetivamente, as conseqüências jurídicas igualmente previstas abstratamente em lei. A previsão, quando acontece acarreta a *incidência das conseqüências jurídicas previstas*, inovando o mundo.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O fato gerador*. In NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). op. cit., p. 45)

hipotética formulada na lei (hipótese de incidência) enseja o nascimento de uma relação jurídica tributária.

Geraldo Ataliba, baseado nos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker entende, portanto que fato imponible é um fato da vida que recebe da lei a capacidade de gerar a formação de uma relação jurídica tributária concreta. Por esse motivo é considerado um fato jurígeno, ou seja, que tem relevância para o direito. Este fato jurígeno, nos impostos, não terá vínculo algum com o Estado, uma vez que dependerá de uma ação praticada pelo sujeito passivo.⁷

Gerando Ataliba diferencia hipótese de incidência e fato imponible asseverando que:

Na h.i. se prevê que o sujeito passivo será uma pessoa (física ou jurídica) que deve ter tais ou quais qualidades; que o fato contemplado deve ter tais quais características e que base imponible é este ou aquele aspecto mensurável desse fato etc.

Cada fato imponible se configura concretamente num local e momento definidos e determinados; tem uma feição própria e definida, um modo particular e individual de ser; já surge fixando uma pessoa determinada como sujeito passivo e atribuindo-lhe um débito explícito e definido quanto ao montante.⁸

Todavia, para que um fato seja considerado imponible, é necessário que ele corresponda, integralmente, às características previstas abstratas e genericamente na hipótese de incidência. Diz-se que quando o fato corresponde exatamente ao que está descrito na lei ele se subsume a ela.

Assim sendo, crê-se que restou clara a distinção entre a hipótese de incidência – descrição legal hipotética dos fatos aptos a determinarem o nascimento de relações jurídicas tributárias – e fato imponible, como concretização, realização efetiva dos fatos descritos.

⁷ “Com os impostos, o fato jurígeno nada tem de vínculo com o Estado. Ter renda, ser proprietário, importar mercadorias, prestar serviços, são fato geradores de alguns impostos, os quais intuitivamente não guardam nenhum vínculo com o Estado. O núcleo do fato jurígeno, nesses casos, diz respeito a um modo de ser do contribuinte, do obrigado. Nisso o desvinculo com o Estado (que nas taxas e contribuições de melhoria existe porque atua em relação ao obrigado).” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O fato gerador*. In NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Obrigação Tributária**. Op. cit., p. 45).

⁸ Op. cit., p. 67.

1.3 INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA OU REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Sobreleva frisar que as análises feitas anteriormente acerca da estrutura da norma e da distinção entre hipótese de incidência e fato imponível serviram apenas como uma espécie de preliminar para que se possa melhor compreender o que será analisado a partir de agora: a incidência da norma tributária, também chamada de regra matriz de incidência.

Já restou aqui demonstrado que, ao elaborar a norma tributária, o legislador elege eventos da vida real e lhes imputa força de promover o nascimento de uma relação tributária entre dois sujeitos, ativo e passivo, em torno de um objeto, o dever jurídico de pagar o tributo. Cumpre examinar, portanto, como se dá exatamente este fenômeno no qual um fato praticado na vida real enseja o surgimento de uma relação jurídica tributária.

Este fenômeno é chamado de incidência da norma tributária ou regra matriz de incidência tributária. Para que ele ocorra é necessário que haja a subsunção de um fato ao que está previsto em lei.

A subsunção ocorre quando um fato corresponde rigorosamente ao que está previsto de forma hipotética na lei (hipótese de incidência). Fala-se que um fato se subsumiu à hipótese legal quando o seu conceito possuir absoluta identidade com o conceito previsto pelo legislador.

A partir do momento em que o fato se subsume (corresponde exatamente) ao que está descrito na previsão legal, este recairá sobre ele juntamente com todas as demais as conseqüências que dela decorrem.

Geraldo Ataliba descreve com maestria o fenômeno da incidência da norma tributária, comparando-a a uma descarga elétrica sobre uma barra de ferro:

Com as cautelas que as comparações impõem, é fenômeno parecido com uma descarga elétrica sobre uma barra de ferro. Recebendo a descarga, a barra passa a ter força de atrair metais. Substancialmente, a barra persistirá sendo de ferro. Por força, entretanto, da descarga, adquirirá a propriedade de ser apta a produzir esse efeito imã. Incidência é a descarga elétrica.⁹

⁹ Op.cit., p. 42.

Assim sendo, quando um fato ocorre exatamente como estava previsto na hipótese de incidência legal, ele passa a adquirir a capacidade de atrair a lei para si, fazendo com que ela incida sobre ele. Quando o fato se subsume ao que está previsto na lei ele não deixa de ser um fato, apenas adquire a condição de fato imponible, ou seja, adquire a capacidade de atrair a incidência da lei sobre ele.

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

A devida compreensão da fenomenologia da incidência tributária tem o caráter de ato fundamental para o conhecimento jurídico, posto que assim atuam todas as regras do direito, em qualquer de seus subdomínios, ao serem aplicados no contexto da comunidade social. Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência.. Mas esse quadramento do conceito do fato ao conceito de hipótese normativa tem que ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção.(...) Para que seja tido fato jurídico tributário (fato imponible) a ocorrência da vida real tem que satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese.¹⁰

Nota-se, portanto, que o fenômeno da incidência não é exclusivo das normas tributárias. Para que as demais normas de direito, que possuem a mesma estrutura da norma tributária, suscitem o surgimento de um dever jurídico para uma pessoa determinada, também é necessário que essa pessoa realize um fato que corresponda exatamente ao que está descrito na previsão legal hipotética.

No exato momento em que o fato previsto na hipótese de incidência tributária é praticado de forma concreta, nasce, instantaneamente, para o sujeito que o praticou, o dever jurídico de cumprir a prestação exigida pelo Poder Público, prevista no mandamento da norma.

Paulo de Barros Carvalho¹¹ encerra o assunto sublinhando que

Inexiste cronologia entre a verificação empírica do fato e o surgimento da relação jurídica, como se pode imaginar, num exame mais apressado. Instaura-se o vínculo abstrato, que une as pessoas, exatamente no instante em que aparece no mundo das realidades tangíveis o evento descrito pelo legislador. Para o direito são entidades simultâneas, concomitantes.

¹⁰ Op. cit., p. 174.

¹¹ Idem, idem.

1.4 SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A realização de um fato por uma pessoa específica consumada em um local e em momento determinados, reunidos unitariamente, produzem o efeito jurídico desejado pela lei, qual seja: a criação de uma relação jurídica tributária concreta, envolvendo pessoas determinadas, num local e momento preciso.

Destaque-se que o estudo da relação jurídica tributária só pode ser feito de uma maneira completa se levado em consideração que com o seu nascimento estabelece-se um vínculo entre dois sujeitos: o que tem direito ou força para receber a prestação, e o que tem o dever de cumpri-la.¹²

Por conseguinte, este estudo analisará com mais precisão os sujeitos do vínculo, isto é, “as pessoas que se acham atreladas, umas às outras, com vistas ao objeto, que é a prestação”.¹³

A norma tributária estabelece a relação jurídica que se formará, especificando todos os seus elementos estruturais: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto.

O sujeito ativo da relação jurídica tributária pode ser comparado ao credor das obrigações do Direito Privado, e é, em princípio, o próprio Estado. Normalmente se caracteriza por ser uma pessoa de direito público, entretanto, até as pessoas de direito privado podem ser autorizados a cobrar certos tributos, na condição de sujeitos ativos da relação, por delegação da respectiva pessoa jurídica de direito público, tal como ocorre com certas contribuições chamadas parafiscais.

Já o sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação tributária. Ele pode ser direto ou indireto. Será direto quando tiver relação pessoal e direta com a o fato imponible. Será indireto quando tenha o dever de pagar tributo decorrente de fato imponible praticado por terceiro, como acontece no fenômeno da substituição tributária ou da responsabilidade legal.

¹² “O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento. O sujeito ativo, como vimos, tem o direito de exigir. O sujeito passivo tem o dever de cumprir, de prestar o seu objeto.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Sujeito passivo*. In **Obrigação tributária**. NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). op. cit., p. 76).

¹³ Paulo de Barros Carvalho, op. cit., p. 212.

Verifica-se que a capacidade tributária é a aptidão que as pessoas têm para serem sujeitos ativos e passivos de relações jurídicas de índole tributária. Portanto, só serão sujeitos do vínculo de natureza fiscal aqueles que detiverem a capacidade para tanto. Tal capacidade, no Brasil, é determinada por lei.

O legislador designa explícita ou implicitamente, os sujeitos da relação jurídica tributária em conformidade com o que estabelece a Constituição Federal. Não há discricionariedade, ele é obrigado, sob pena de inconstitucionalidade, a definir como sujeito ativo aquele a quem a Carta Magna concedeu a titularidade para cobrar o tributo, e como sujeito passivo aquele por ela denominado destinatário constitucional tributário.

Na realidade, a norma tributária só designa, de forma expressa ou não, o sujeito ativo da relação jurídica tributária. No que diz respeito ao sujeito passivo, ela apenas fornece os critérios para que ele seja identificado, pois apenas saber-se-á ao certo quem tem o dever de realizar a prestação com a concretização do fato impositivo.

1.4.1 Sujeito Ativo

É sabido que compete ao Fisco cobrar e fiscalizar o correto pagamento dos tributos; entretanto, ele não o faz como mero credor de uma relação obrigacional. Na relação jurídica tributária a Fazenda Pública fiscaliza e cobra o pagamento dos tributos obedecendo às mesmas leis a que estão sujeitos os contribuintes (sujeitos passivos), cumprido-as nos seus estritos termos, caracterizando, assim, a relação tributária como uma relação jurídica e não como uma relação de poder.

Aurélio Pitanga Seixas trata do tema com maestria, ensinando:

Curvando-se às normas-legais idealmente impostas pelo poder Legislativo, o Fisco, como departamento do poder executivo, situa-se na relação tributária como um órgão público, encarregado de uma específica função administrativa, não possuindo 'poderes' frente ao contribuinte, não sendo, também, um mero credor de uma determinada obrigação.¹⁴

¹⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Sujeito ativo*. In **Obrigação tributária**. NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 60.

Verifica-se que o sujeito ativo é assim denominado, pois atua ativamente frente ao sujeito passivo, exigindo-lhe uma prestação. Mas mesmo na condição de sujeito ativo possui deveres e sujeições, na mesma medida que o contribuinte.

Todavia, o sujeito ativo da relação tributária, apesar de não se constituir como credor, com direito subjetivo a cobrar a obrigação tributária, detém o poder-dever — como órgão administrativo que é — de exercer sua função pública de exigir do sujeito passivo o cumprimento de seus deveres jurídicos.

Esse poder-dever de exigir do contribuinte uma prestação decorre da idéia de supremacia do interesse público, existente em qualquer relação jurídica que envolva órgão do Poder Executivo, uma vez que elas favorecem o sujeito ativo, não por consideração a ele, mas sim, porque é por meio dele que se alcança o interesse público.

Marçal Justen Filho destaca: “Essa superioridade jurídica do sujeito ativo decorre da necessidade de consecução do interesse público, para indicar que não é dado ao sujeito ativo arbitrariamente valer-se dos poderes jurídicos que lhe são concedidos”.¹⁵

Portanto, o sujeito ativo da relação tributária não é um mero credor titular de um direito subjetivo frente ao sujeito passivo, porém, como um órgão do Poder executivo, exerce a sua função pública de exigir o correto pagamento do tributo.

No que diz respeito à cobrança dos tributos, o sujeito ativo é, em regra, a pessoa constitucional titular da competência tributária, ou seja, titular do poder atribuído pelo legislador constituinte a cada uma das pessoas políticas que compõe o Estado Federal, para instituir determinados tributos. Quem detém a competência tributária pode, além de instituir o tributo, arrecadá-lo, praticando todos os demais atos materiais para a sua cobrança.

No sistema jurídico brasileiro só as pessoas jurídicas de direito público, dotadas de Poder Legislativo, são titulares da competência tributária. Assim sendo, a União Federal, os Estados Membros, o Distrito Federal e os Municípios são os únicos titulares da competência outorgada pela Constituição Federal.

A atribuição da competência tributária a uma pessoa jurídica de direito público específica, ressalvados as limitações estabelecidas na Constituição e nas normas gerais do Direito Tributário, concede-lhe a possibilidade de instituir os

¹⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986, pág 85.

tributos que lhe couberem, podendo regular o seu quantum, bem como a época e a forma de pagamento, bem como as medidas administrativas para o seu lançamento, arrecadação e fiscalização.

A competência tributária é indelegável, não podendo, portanto, um tributo ser criado por pessoa diversa daquela a quem a Constituição atribuiu a titularidade para tanto.

Entretanto, a lei pode atribuir a titularidade da exigibilidade de um tributo à outra pessoa, que não a competente para instituí-lo. Neste caso não se estaria delegando a competência para instituir o tributo, mas sim, apenas a capacidade tributária para arrecadá-lo. Denomina-se parafiscalidade o fenômeno no qual a lei tributária nomeia sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos para o implemento de seus objetivos peculiares.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho sublinha que: “Há mandamentos constitucionais que permitem às pessoas titulares de competência tributária a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, público ou privado, para figurar na relação, como sujeito ativo do vínculo”.¹⁶

Portanto, se o sujeito ativo é titular da capacidade tributária não significa que, necessariamente, ele será titular da competência, pois, como visto, pode alguém ter a capacidade de arrecadar tributos, sem ter a de instituí-los, como é o caso das autarquias e entes paraestatais.¹⁷

1.4.2 Sujeito Passivo

Ressalta-se, em princípio, que só poderá ser eleita, pelo legislador, como sujeito passivo das relações jurídicas tributárias, a pessoa que – explícita ou

¹⁶ Op. Cit., p. 213.

¹⁷ “A lei pode atribuir a titularidade de um tributo à própria pessoa pública de que ela (lei) é expressão, ou a pessoa diversa. No primeiro caso, não precisa mencionar expressamente o sujeito ativo. Sua determinação é implícita. Se lei do estado ‘x’ cria um tributo e não explicita quem será o sujeito ativo das relações obrigacionais concretas que irão nascer, sabe-se que ele (sujeito ativo) será o próprio estado ‘x’”. (ATALIBA, Geraldo. Op. cit, p. 75)

implicitamente – é referida pelo texto constitucional como destinatário legal da carga tributária.¹⁸

Em sentido amplo, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária, nas chamadas “obrigações” principais; e insuscetíveis de avaliação patrimonial, nas “obrigações” acessórias.

Hugo de Brito Machado, ao tratar da definição legal de sujeito passivo nas “obrigações” principais, encontrada no Código Tributário Nacional, discorre que:

Sujeito passivo da obrigação principal, diz em seu art. 121, é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. O objeto da obrigação principal, recorde-se, é o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. É sempre um dar, um pagar. O sujeito passivo da obrigação principal, portanto, é sempre obrigado a pagar, ou um tributo ou uma penalidade pecuniária, vale dizer, multa. E conforme a sua relação com o fato gerador da obrigação, pode o sujeito passivo ser: a) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, I) e, b) responsável, quando, sem ser contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso de lei (CTN, art. 121, parágrafo único, II). Um exemplo esclarecerá estes conceitos: o contribuinte do imposto de renda, conforme o art. 45 do CTN, é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. É aquele que aufera a renda, ou os proventos. Mas a lei pode atribuir à fonte pagadora dessa renda, ou desses proventos, a condição de responsável pelo recolhimento do imposto correspondente (CTN, art. 45, parágrafo único). A fonte, no caso, é o sujeito passivo da obrigação principal, porque está obrigada a fazer o pagamento do tributo. Não é contribuinte, porque não auferiu a renda, ou os proventos, mas é responsável, porque a lei lhe atribuiu a obrigação de efetuar o pagamento do tributo.¹⁹

¹⁸ “Portanto, as pessoas políticas não possuem total liberdade para eleger o sujeito passivo dos tributos que criam *‘in abstracto’*. Pelo contrário, devem necessariamente levar em conta o sujeito passivo possível da exação, assinalado na Lei Maior. Reforçando a idéia, o sujeito passivo tributário está de algum modo previsto no texto constitucional.” (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS – substituição tributária “Para Frente” em operações interestaduais: peculiar situação do Estado de Goiás. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 101, p.101/115, fev. 2004. p. 103).

¹⁹MACHADO, Hugo de Brito. *Sujeito passivo*. In *Obrigação Tributária*. NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). op. cit., p. 77.

Por conseguinte, o sujeito passivo do dever jurídico principal pode estar em relação direta e pessoal com a situação que constitua o fato gerador da respectiva obrigação e, neste caso, é chamado contribuinte.²⁰

Por outro lado, como pôde ser observado na passagem supracitada, em certos casos o Estado tem interesse em exigir o cumprimento da obrigação tributária de pessoa diferente daquela que seria normalmente o contribuinte, excluindo-o ou lhe atribuindo, em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da obrigação. É o que se chama de responsabilidade legal tributária.

Para que ocorra a responsabilidade legal tributária é necessário, em primeiro lugar, que o responsável esteja sujeito à exigência do tributo por força de disposição expressa de lei e, posteriormente, que ele tenha alguma forma de vinculação com o fato gerador do tributo respectivo.

José Washington Coelho explica que os requisitos para que ocorra a responsabilidade legal tributária, encontram-se no art. 121, II combinados com o art. 128, ambos do C.T.N.:

a definição do art. 121, II, só se completa quando combinado com o art. 128, inclusive porque é nesta que está fixado o requisito natural, básico. Não fora a exigência da vinculação do fato gerador, poderia ocorrer o absurdo de se pretender, só por força de mandamento legal, transferir a responsabilidade pelo pagamento do tributo a terceiro, sem qualquer liame, direto ou oblíquo, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação.²¹

Verifica-se que para que possa ocorrer responsabilidade no pólo passivo da relação jurídica tributária é imprescindível que o responsável tenha algum tipo de conexão com o fato imponível da prestação, não bastando à prerrogativa de ter sido ele assim qualificado por lei.

Neste sentido, Geraldo Ataliba destaca ainda que:

Daí que – assegurando a observância desses princípios fundamentais do exercício da tributação – tenha disposto o art. 128 do CTN só pode ser imputada ‘responsabilidade tributária’ a quem esteja vinculado ao fato imponível (o chamado fato gerador). Isto é, somente pessoas que-

²⁰ “Contribuinte é somente a pessoa, referida na norma pela categoria da qual participa, que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária. Relação jurídica, obviamente, que só pode existir se prevista em norma válida.” MACHADO, Hugo de Brito. *Sujeito Passivo*. In *Obrigação tributária*. NASCIMENTO Carlos Valder do (coord.). op. cit., p. 80.

²¹ COELHO, José Washington. **Código tributário nacional interpretado**. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968, p. 130.

pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência – possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de ‘responsáveis’. Nesse restrito quadro fático, necessariamente, terão controle sobre os dados objetivos contidos no fato acontecido; conhecerão as notas subjetivas eventualmente influentes da obrigação de que são titulares passivos; poderão eficazmente, exercer as faculdades regressivas implicadas no regime. Terão, enfim, adequadas condições de exercer todos os direitos subjetivos que, no campo da tributação – atividade rigidamente vinculada – são constitucionalmente reconhecidos aos que devem pagar tributos, seja a título próprio, seja por conta de terceiros.²²

Portanto, o sujeito passivo da obrigação tributária principal se diz responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, possua vinculação com o fato gerador que desencadeia a incidência do tributo, e a sua responsabilidade resulte de expressa disposição legal.²³

Ademais, como já restou aqui consignado, a norma tributária, como previsão hipotética que é, não determina o sujeito passivo, em concreto, apenas fornece os critérios para que ele seja identificado. Na verdade, a hipótese de incidência tributária vincula uma categoria de pessoas como sujeito passivo de uma determinada relação jurídica que se formará. Assim sendo, a norma vincula, por exemplo, os adquirentes de renda ou de proventos de qualquer natureza; os prestadores de serviço, os proprietários de imóveis e não pessoas específicas.

Ressalta-se, ainda, que a capacidade tributária passiva é independente da capacidade civil das pessoas naturais. Segundo o que dispõem o Código Tributário Nacional, a capacidade passiva da pessoa física remonta ao nascimento com vida independentemente da idade, da sanidade e de qualquer

²² ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 82.

²³ “Há responsabilidade tributária sempre que, pela lei, ocorrido o fato imponible, não é posto no pólo passivo da obrigação conseqüente (na qualidade de obrigado tributário, portanto) o promovente ou idealizador do fato que suscitou a incidência (o contribuinte stricto sensu- art. 121, parágrafo único, I, do CTN, o sujeito passivo natural ou direto, como usualmente designado), se não um terceiro, expressamente referido na lei. Assim, v.g., o despachante aduaneiro (o contribuinte do imposto de importação é o importador); o transportador (contribuinte do IPI é o industrial vendedor), a fonte pagadora (contribuinte do imposto sobre a renda é o beneficiário do rendimento) etc. Em, todos esses casos é um terceiro, diverso do destinatário legal tributário ou seja, diverso do realizador do fato imponible, quem assume, na relação jurídico-tributária, a posição de obrigado ao pagamento do tributo. Há, portanto, visivelmente, nesses casos, obrigação de pagar tributo alheio, tributo pertinente a outrem, logicamente atribuível ao sujeito passivo natural, o contribuinte, na expressiva designação de Jarach. Dessa natureza a carga tributária exigível ao responsável.” (ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 81)

outro requisito. Mesmo que a pessoa seja juridicamente incapaz, segundo o Código Civil, no Direito Tributário ela tem plena capacidade jurídica, bem como as impedidas de exercerem atividades civis, comerciais ou profissionais. No tocante à pessoa jurídica, nota-se que mesmo aquelas constituídas irregularmente têm capacidade tributária passiva.

Hugo de Brito Machado esclarece as razões que levaram o legislador a assim dispor acerca da capacidade tributária passiva, dizendo que:

As razões, de início apontadas, que justificam essas regras sobre a capacidade tributária passiva são evidentes. Não fosse assim, muita gente alegaria incapacidade jurídica, decorrente de menoridade, desenvolvimento mental incompleto ou retardado, entre outros. Ou as pessoas jurídicas alegariam falta de arquivamento de seus atos constitutivos no Registro do Comércio, ou uma irregularidade qualquer, para fugirem às obrigações tributárias.²⁴

Concluindo, estas foram as considerações acerca da relação jurídica tributária, que ajudarão bastante no estudo mais aprofundado que segue, acerca da responsabilidade legal tributária.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Sujeito Passivo*. In *Obrigação Tributária*. Carlos Valder do Nascimento (coord.). op. cit., p. 86.

2 RESPONSABILIDADE LEGAL TRIBUTÁRIA

Como visto, quando o fato descrito na hipótese de incidência da norma tributária efetivamente ocorre no mundo (fato imponível), instaura-se a relação jurídica tributária, uma relação pessoal entre o titular da capacidade para receber o tributo – sujeito ativo – e o sujeito passivo obrigado a satisfazer a prestação pecuniária.

Todo aquele que se vê investido, por força da lei, na obrigação de pagar um tributo, automaticamente adquire o status de sujeito passivo tributário, a quem incumbe todos os deveres e direito inerentes à relação jurídica tributária correspondente.

A lei pode atribuir, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, excluindo a do contribuinte. É a chamada responsabilidade legal tributária.

Portanto, tem-se a sujeição passiva convencional quando o tributo é cobrado do indivíduo (contribuinte) que realiza o fato previsto na hipótese de incidência, e dele beneficia-se economicamente. Já a responsabilidade legal tributária é observada quando, por razões de política tributária, o dever tributário é imputado à terceira pessoa (responsável) que não tire vantagem econômica do fato tributado.²⁵

A responsabilidade legal tributária prevista no artigo 128 do C.T.N., apresenta duas modalidades: transferência e substituição. A transferência se dá quando o dever tributário nasce em relação ao sujeito que praticou o fato imponível, e depois, por força de acontecimento posterior a este nascimento, o dever é transferido a outra pessoa. A substituição ocorre quando o dever tributário surge, desde logo, contra pessoa diversa daquela que praticou o fato tributado.

A respeito deste tema, Sacha Calmon Navarro Coelho destaca que:

(...) nos casos de responsabilidade tributária por transferência, existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o

²⁵ “O tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o fato, ato ou negócio que dá origem à tributação. Por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. (...) Entretanto pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se a sujeição passiva indireta.” SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3.ed., Rio de Janeiro: Edições financeiras S/A, 1960, p. 71.

tributo em lugar do contribuinte. O que se transfere é o dever jurídico, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável. Diferentemente, nos casos de substituição tributária a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. A lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário. O que se substitui, portanto, é a pessoa que, tendo praticado o fato gerador, deveria ser o sujeito passivo.²⁶

Insta esclarecer ainda, que seriam três as hipóteses de responsabilidade por transferência: a solidariedade — hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente encarregadas do cumprimento da mesma prestação; a sucessão — hipótese em que o dever de pagar o tributo é transferido para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original; e a responsabilidade - hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo originalmente obrigado a quitá-lo.

2.1 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA

Pode-se observar a responsabilidade tributária por transferência toda vez que o dever tributário, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada — sujeito passivo direto (contribuinte), transfere-se para outra pessoa diferente — sujeito passivo indireto, em virtude de um ato posterior à ocorrência do respectivo fato imponível.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho o que acontece na sujeição passiva por transferência é que:

Em virtude de fato posterior (morte, negócio jurídico, falência, inadimplemento ou insolvência etc.), a lei determina que a um terceiro seja transferido o dever de pagar. Este terceiro, que podemos chamar de “B”, torna-se ex lege responsável pelo tributo, originariamente devido por “A”. Dá-se uma alteração na consequência da norma jurídica no plano do sujeito passivo. O responsável sub-roga-se na obrigação.²⁷

Nesse mecanismo, o dever de pagar tributo é, necessariamente, do sujeito passivo, no início. Ocorre que, posteriormente, devido a um fato superveniente previsto em lei, o ônus tributário é transferido a um terceiro. Aqui, os responsáveis

²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 710.

²⁷ Op. Cit., p. 719.

ficam obrigados por um dever tributário, que originalmente era de pessoa diversa. Por este motivo é que a transferência é considerada uma forma de responsabilidade legal tributária.

Nota-se, portanto, que a responsabilidade por transferência enseja o nascimento de uma nova relação jurídica tributária, com sujeitos diferentes. Primeiramente, a realização do fato impositivo por determinada pessoa fará nascer uma relação jurídica em que tal pessoa figurará como sujeito passivo (contribuinte). Em seguida, a ocorrência de fato superveniente, previsto em lei, ensejará o surgimento de uma nova relação, com sujeito passivo diverso da primeira.

A lei prevê diversos fatos supervenientes capazes de ensejar a transferência do dever tributário. Com base nesses diferentes fatos, três são as hipóteses de transferência: a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade de terceiros.

2.1.1 Solidariedade

Existe solidariedade sempre que duas ou mais pessoas estejam simultaneamente obrigadas pela mesma situação jurídica, respondendo, os dois devedores, cada qual, pela dívida toda. Assim sendo, o Fisco tem a faculdade de exigir, do devedor por ele escolhido, a dívida toda.

Segundo o Código Tributário Nacional duas são as formas pelas quais se verifica a solidariedade tributária passiva: a solidariedade natural e a solidariedade legal. A primeira delas refere-se às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato impositivo. Como exemplo temos duas pessoas que sejam co-proprietárias de um imóvel, respondendo solidariamente pelo pagamento do IPTU. A segunda, como é bem de ver, refere-se às pessoas expressamente designadas por lei. Neste caso, a lei responsabiliza solidariamente uma pessoa que não realizou o fato impositivo da obrigação.

Como se pode notar, é observada a responsabilidade por transferência somente nos casos de solidariedade legal, já que na solidariedade natural ambos os devedores realizaram o fato impositivo que ensejou o dever de pagar o tributo.

Quando a solidariedade é estabelecida por lei, o legislador elege um devedor solidário para o caso de o tributo não ser quitado pelo sujeito que praticou o fato imponible. Esse sujeito, eleito pela lei, não realiza o fato que enseja a cobrança do tributo. A sua responsabilidade solidária nasce por meio de uma transferência do dever tributário.

O Fisco utiliza dessa forma de responsabilidade visando garantir o pagamento do tributo, uma vez que une, por meio da solidariedade legalmente imposta a diversas pessoas, que poderão ser sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

2.1.2 Sucessão

É um modo de transferência da obrigação tributária, que ocorre quando o dever de pagar o tributo transfere-se para outro devedor, em virtude do desaparecimento do devedor original. Esse desaparecimento pode ser por morte do primeiro devedor (*causa mortis*), quando o dever tributário transfere-se aos herdeiros, ou pela venda de imóvel; por extinção, incorporação ou fusão de pessoa jurídica (*inter vivos*).

Nesta hipótese, a obrigação é transferida de um sujeito para outro, em razão de um certo evento, que tanto pode ser a morte de uma pessoa física, como a aquisição de um imóvel, ou os diversos tipos de modificação que podem ocorrer na pessoa jurídica.

Os sucessores passarão a ser os responsáveis pelos deveres jurídicos tributários, seja pelo pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Tem-se como exemplo o único filho que se torna inventariante dos bens deixados por seus pais. Ele está obrigado a efetuar o pagamento do IPTU, como responsável sucessor.

2.1.3 Responsabilidade de Terceiros

A responsabilidade de terceiros, apesar de ser uma forma de responsabilidade por transferência, implica, desde o início, o dever do responsável em vigiar os contribuintes e zelar pelos seus interesses.

É a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto. O devedor, responsável subsidiário, responde se o devedor principal não puder cumprir o dever tributário que lhe foi imposto. Isso significa que o sujeito ativo deverá promover execução fiscal primeiro em face do contribuinte. Caso este não possua bens penhoráveis, poderá dirigir-se contra terceiros.

Esta espécie de responsabilidade por transferência pode ocorrer, também, nos casos em que o terceiro responsabilizado intervenha no ato tributável, ou seja omissis quanto a ele.

São considerados terceiros responsáveis os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; os tutores ou curadores pelos tributos devidos por seus tutelados e curatelados; os administradores de bens alheios, pelos tributos devidos por estes; o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou concordatário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles ou perante eles em razão de seu ofício; e os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

2.2 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

A responsabilidade por substituição ocorre quando o dever de contribuir é imputado, de forma direta e expressa, pela lei a uma pessoa diversa da que praticou o fato impositivo, mas que mantém com o realizador do fato tributável relações que lhe permitem ressarcir-se da substituição.²⁸

Diante dessa premissa, insta salientar que o artigo 121 do CTN se equivoca ao igualar o responsável por transferência ao responsável por substituição, uma vez que é evidente que o sujeito passivo responsável por fato gerador alheio possui um status jurídico diferente dos demais responsáveis tributários.

²⁸ A respeito da substituição, Alfredo Augusto Becker discorre que: “Existe substituto legal tributário toda vez em que o legislador escolhe para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.” BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 503.

Como restou aqui consignado, na responsabilidade por transferência a lei transfere o dever de pagar tributo do sujeito passivo originário para outro, em razão de fatos diversos (*causa mortis*; aquisição imobiliária; aquisição, fusão, cisão, incorporação ou transformação de pessoa jurídica; falência; omissão; inadimplemento; etc.). Assim, a lei transfere o dever tributário de um devedor original para um responsável, devido a um fato superveniente.

Na substituição o dever de pagar o tributo surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que praticou o fato imponible. A lei substitui o sujeito passivo por outro desde o início, não sendo necessária a ocorrência de um fato posterior que ocasione a transferência do dever tributário de uma pessoa para outra.

Assim sendo, o substituto tributário deve ser classificado como sujeito passivo originário na relação tributária, visto que a ele é atribuído o dever de pagar o tributo desde o início da formação da relação tributária, da mesma forma que acontece com o contribuinte.

Ressalte-se que na substituição tributária não se transfere o dever de um sujeito passivo para outro. O que ocorre é que, neste mecanismo, a lei substitui originalmente a pessoa que deveria ser o sujeito passivo da relação — pois é o realizador do fato imponible — por um terceiro.

Isso só é possível porque na responsabilidade por substituição há uma dissociação entre a pessoa que figura na hipótese de incidência da norma, encarregada de realizar o fato imponible, e a pessoa que figura no seu conseqüente, que irá arcar com ônus de pagar o tributo por fato alheio.

Sacha Calmon Navarro Coêlho pondera que:

De ver, e isso é fundamental, que a pessoa designada na lei como 'realizadora' da hipótese de incidência (fato gerador) é diversa da que, na conseqüência da norma, aparece designada como sujeito passivo da obrigação. Então, juridicamente, B é sujeito passivo direto. Ele não paga 'dívida alheia'. Paga dívida própria. Apenas não realizou o fato gerador. Todavia, ninguém antes esteve dele esteve jamais na condição de sujeito passivo. E todo substituto pressupõem um substituído. Dita substituição decorreria de um raciocínio jurídico, qual seja: quem realiza o fato gerador é que deve pagar o tributo. A substituição seria, assim, em nome da praticidade.²⁹

²⁹ Op. cit, p. 718.

Verifica-se, então, que na substituição não ocorre sub-rogação. A norma tributária prevê desde o início que, se um certo sujeito praticar o fato previsto na hipótese de incidência, outro sujeito deverá arcar com o tributo, não havendo transferência do dever tributário entre os sujeitos.

Tal mecanismo só pode ser explicado se for levado em conta que dessa forma o Estado assegura a arrecadação, servindo-se de um substituto para as hipóteses em que o contribuinte substituído torna-se pouco acessível ou não oferece condições de normal liquidação do tributo.

Não obstante tal explicação, o legislador não pode escolher como substituto um sujeito qualquer. Ele deve estar em relação com o substituído para que possa ressarcir-se do ônus que lhe foi incumbido.

Acerca da importância da vinculação do substituto com o substituído, o ilustre doutrinador supracitado avalia que:

(...) a vinculação ao fato gerador, no que tange ao responsável, é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário. De um lado, asseguram-se ao Fisco, ao Estado, condições de eficácia e funcionalidade. De outro, garante-se ao cidadão contribuinte o direito de ressarcimento, de modo a evitar desfalque em seu patrimônio econômico e jurídico. O art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Nessa área não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão. A capacidade contributiva que deve ser atingida é a da pessoa que pratica o fato gerador, e não a do substituto.³⁰ (grifou-se).

Por conseguinte, deve ser assegurado ao sujeito passivo responsável por fato imponível alheio, o direito de ressarcir-se do tributo que lhe foi imputado, já que, como visto, ele é responsável pelo pagamento de tributo decorrente de fato imponível alheio, não podendo sofrer o ônus econômico, bastando-lhe o dever jurídico.

Como pôde-se ver, há determinadas características que são peculiares ao mecanismo de responsabilidade por substituição, e Geraldo Ataliba explicita-as de uma forma bastante didática:

a) a obrigação é estruturada tendo em consideração as características objetivas do fato imponível implementado pelo contribuinte. O

³⁰ Op. cit., p. 721.

responsável, na verdade, não realiza o fato relevante para determinar o surgimento da obrigação – tão só é posto, pela lei, no dever de prover o recolhimento de tributo decorrente de fato provocado ou produzido por outrem;

b) os elementos subjetivos que eventualmente concorram na realização do fato, ou na formação da obrigação, são estabelecidos em consideração à pessoa do contribuinte (e não à pessoa do responsável ou substituto). Assim, v.g., os casos de isenções ou imunidades subjetivas, gradações pessoais do imposto de renda na fonte etc;

c) a carga do tributo não pode – e não deve- ser suportada pelo terceiro responsável. Por isso é rigorosamente imperioso que lhe seja objetivamente assegurado o direito de haver (percepção) ou descontar (retenção), do contribuinte, o quantum do tributo que deverá pagar por conta daquele.³¹

Por fim, deve-se enfatizar que há duas espécies distintas de responsabilidade por substituição: a regressiva e a progressiva.

Na chamada substituição tributária regressiva, ou “para trás”, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto tributário, em nome do substituído, na próxima operação jurídica. Logo, o dever do substituto de pagar o tributo surge em decorrência de um fato imponível já realizado pelo substituído.

Ricardo Lobo Torres, ao discorrer acerca do ICMS, define o mecanismo da substituição tributária regressiva:

A substituição para trás ocorre quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial), adquire mercadoria de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte ou comerciante individual, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias.³²

Destarte, nesta modalidade arrecadatória, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas sim, por quem realizar a operação seguinte (o substituto).

Já na substituição tributária progressiva, ou “para frente”, visando resguardar interesses fazendários, o responsável tributário recolhe o tributo devido pelo contribuinte substituído, quando o respectivo fato gerador concreto ainda está para ocorrer. Desse modo, o tributo antecipado é determinado por um

³¹ ATALIBA, Geraldo . **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. 7. tiragem. São Paulo: Malheiros, São Paulo, 1998, p. 82.

³² TORRES, Ricardo Lobo. A substituição tributária e a cobrança antecipada do ICMS: ICMS – Problemas Jurídicos. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.70, p. 87/108, julho - 2004. p. 188.

fato gerador presumido, partindo-se do pressuposto de que esse fato ocorrerá no futuro.³³

Melhor esclarecendo o moderno mecanismo de arrecadação, Roque Antonio Carraza discorre que na substituição tributária progressiva “o substituto não só recolhe o tributo a seu cargo (nascido de fato imponível por ele praticado), como o que seria devido, pelo substituído, quando viesse a realizar novo fato imponível”.³⁴

Nota-se, portanto, que a diferença primordial entre as duas espécies de substituição tributária é que na progressiva, adota-se uma técnica presuntiva, na qual parte-se do pressuposto de que o fato imponível ocorrerá no futuro, sendo o tributo cobrado de forma antecipada.

Paulo Roberto Coimbra da Silva diferencia a substituição regressiva da progressiva asseverando que:

Na primeira, que para diferenciar-se da nova espécie recebeu a alcunha de ‘substituição tributária regressiva’ ou ‘para trás’, ocorre não mais que um diferimento do pagamento do imposto, cujo pressuposto material, vale frisar, já se instalou no mundo fenomênico, fazendo irradiar da norma tributária seus efeitos jurídicos, com imputação de sua responsabilidade a outrem. Na chamada ‘substituição tributária progressiva’ ou ‘para frente’ impõem-se a antecipação do recolhimento integral do imposto, calculado sobre uma base de cálculo estimada, pretendendo-se a consecução dos efeitos da norma tributária sem a prévia ou, ao menos, concomitante realização do pressuposto material nela descrito.³⁵

A substituição tributária regressiva não causa nenhum tipo de controvérsias, uma vez que se ajusta perfeitamente aos ditames constitucionais. Já a substituição tributária progressiva, pelo fato de exigir pagamento de imposto antes da materialização do fato imponível, vem recebendo muitas críticas.

³³ Acerca da substituição tributária progressiva no ICMS, Heleno Taveira Tôres ensina que: “No caso da substituição tributária ‘para frente’, o montante do imposto que seria recolhido através do ciclo de circulação é antecipado pelo contribuinte que deu início a esse ciclo, desde logo recolhendo aos cofres públicos o montante que seria devido ao longo do processo de agregação de valor tributável.” TORRES, Heleno Tavares. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). Op. cit, O. 100.

³⁴ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS: substituição tributária “para frente” em operações interestaduais – peculiar situação do Estado de Goiás. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo n.101, p. 101-115, fev. 2004. p. 107.

³⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Regime da Substituição Tributária Progressiva à Luz dos Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 41, p.51/63, fev. 1999, p. 57.

Em face as enormes discussões acerca da constitucionalidade deste novo mecanismo de arrecadação de tributos é que a partir de agora passaremos a nos ocupar unicamente do estudo da substituição tributária “para frente”.

3. CONSIDERAÇÕES IMPORTANTES ACERCA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU “PARA FRENTE”

3.1 DISCIPLINA LEGAL DO INSTITUTO

O instituto da Substituição tributária progressiva foi introduzido no Direito brasileiro pelo Código Tributário nacional (Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966), artigo 58, § 2°, II, que dispunha:

A lei pode atribuir a condição de responsável: (...) II- ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.

No ano seguinte, o referido inciso foi substituído pelo Ato Complementar n° 34, de 30 de janeiro de 1967, e passou a apresentar a seguinte redação:

II- ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo:
a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.
b) de percentual de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o art. 46, nos demais casos.

Posteriormente, o Decreto-lei n° 406 de 31 de dezembro de 1968, revogou expressamente os referidos dispositivos. Veio, então, a Lei Complementar n° 44, de 07 de dezembro de 1983, acrescentando parágrafos aos artigos 2°, 3° e 6° do Decreto-lei supracitado, voltando a dispor acerca da substituição tributária progressiva.

Por fim, a Constituição Federal de 1988 tornou definitiva a regulamentação do instituto, por meio da Emenda Constitucional n°3, de 17 de março de 1993, que acrescentou o § 7° ao art. 150, dispondo:

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.

Nota-se de início, que o texto fala que a lei poderá criar a figura de responsável por fato gerador concreto futuro. Tem-se a impressão de que o dispositivo dispensou a regulamentação da matéria mediante lei complementar, autorizando o legislador ordinário a criar, diretamente, a substituição.

Todavia, essa interpretação não merece prosperar. Melhor analisando o texto de lei, pode-se perceber, claramente, que embora o texto não fale em lei complementar, ela se faz necessária para a instituição dessa modalidade de cobrança de tributo.

O inciso III, do art. 146³⁶ da própria Constituição Federal, estabelece que cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária. A substituição tributária progressiva é matéria referente a sujeição passiva, sendo necessária, portanto, a edição de lei complementar para instituí-la.

Como exemplo há a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), que foi editada com objetivo de disciplinar a substituição tributária progressiva no ICMS.

Daí em diante a "substituição tributária para frente" tem sido adotada e aplicada, entre outros casos, nos seguintes, relativos à cobrança do ICMS com inclusão do seu valor no preço devido pelos revendedores nas suas futuras operações de revenda: companhias distribuidoras quanto às empresas que, no varejo, negociam com produtos derivados do petróleo e álcool etílico hidratado carburante; montadoras de automóveis, no que se refere às suas concessionárias; fábricas de cigarros e bebidas quanto aos atacadistas das respectivas redes de comercialização.

³⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I- dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II- regular as limitações constitucionais ao poder tributar;

III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

3.2 O PAPEL DO SUBSTITUÍDO NO MECANISMO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Como já visto, a

Substituição tributária é o mecanismo de arrecadação que, inserindo um terceiro sujeito na relação jurídica entre fisco e contribuinte, atribui àquele obrigação própria para antecipar o pagamento dos valores devidos por este, com ulterior ressarcimento decorrente do regime plurifásico, extinguindo-se a obrigação tributária apenas com a ocorrência do fato gerador previsto para o contribuinte.³⁷

Portanto, o substituto tributário é aquele sujeito que, devido a uma imposição legal, antecipa o dever atribuído ao contribuinte pagando tributo que virá a ser devido por este, em seu nome.

Aires Barreto e Geraldo Ataliba destacam três características peculiares ao mecanismo de substituição tributária progressiva:

I. o regime jurídico aplicável à tributação é o do substituído e não o do substituto; II. a lei aplicável será a da data das operações substituídas e não da data da operação do substituto; III. que a lei, por força de determinação constitucional, estabeleça mecanismos eficazes que garantam o pleno e rápido ressarcimento do substituto.³⁸

Verifica-se que apesar de o substituto assumir o dever de pagar o tributo como se fosse seu, no caso da substituição progressiva o regime jurídico aplicável à relação será sempre o do substituído, e sempre será garantido àquele meios eficazes para o ressarcimento da quantia por ele paga. Isto ocorre porque somente o destinatário constitucional do tributo pode ser tomado como contribuinte, ou seja, somente quem pratica o fato previsto na hipótese de incidência estabelecida na Constituição Federal pode sofrer os efeitos dela decorrentes.

Assim sendo, os doutrinadores supracitados (Barreto e Ataliba) concluem que: “Jamais pode, portanto, a substituição acabar funcionando como um mecanismo de troca de destinatários que a Constituição estabeleceu, pressupôs

³⁷ TORRES, Heleno Tavares. Op. cit., p. 96.

³⁸ ATALIBA, Geraldo, BARRETO, Aires F. op. cit., p. 77.

ou fixou. Jamais poderia funcionar como um mecanismo de subversão de padrões constitucionais”.³⁹

Tal colocação é de extrema importância, uma vez que grande parte da doutrina e da jurisprudência, acredita que o substituído é totalmente alheio à relação jurídica tributária que nasce por meio da substituição progressiva, não participando dessa relação nem mesmo quando da retenção ou do reembolso do tributo pago por parte do substituto.

Defendendo tal posição, Alfredo Augusto Becker equivoca-se ao asseverar que:

Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídico-tributária (o único cuja prestação jurídica se reveste de natureza tributária) é o substituto, nunca o substituído. O substituído não paga tributo ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto não é de natureza tributária, mas sim, de natureza privada.⁴⁰

Contrário a tal posicionamento, há o doutrinador Heleno Taveira Torres, que esclarece que para que se consolide o mecanismo da substituição progressiva é necessária a formação de três relações jurídicas distintas, envolvendo Fisco, substituto e substituído, cada uma decorrente de um fato jurídico diferente e ocasionando a incidência de uma norma jurídica específica, como se vê:

(...) no mecanismo da substituição identificamos três relações jurídicas tributárias típicas (i. Fisco e substituto, ii. substituto e substituído, iii. Fisco e substituído), decorrentes de três fatos jurídicos distintos (a. sobre a operação do substituto – antecipação -, b. a operação verificada entre o substituto e o substituído – ressarcimento -, c. e sobre a operação do substituído – presumida), decorrente de três ordens de normas jurídicas distintas, 1) a definidora do regime de substituição, que constitui o fato jurídico do substituto; 2) a que estabelece o regime de não cumulatividade; e 3) a que constitui a obrigação tributária material, constitucionalmente pressuposta, sendo esta a única com o poder de conferir definitividade ao pagamento efetuado na primeira, ou garantir o afastamento daquele regime, fomentando a devolução dos valores antecipados, caso não se verifique o fato jurídico presumido.⁴¹

³⁹ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. op. cit., p. 77.

⁴⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 501-02.

⁴¹ TORRES, Heleno Tavares. Op. cit., p. 99.

A primeira relação jurídica é a substituição propriamente dita, que consiste na antecipação do recolhimento do tributo pelo substituto ao Fisco. Entretanto, ressalta-se que o dinheiro pago pelo substituto fica retido nos cofres públicos sob condição suspensiva de ocorrência do fato imponible na esfera do substituído.

A segunda relação é a que se forma entre o substituto e o substituído, visando o ressarcimento por parte daquele, do tributo que antecipou em nome deste. Essa relação jurídica tem como pressuposto a idéia de que sendo o substituto um terceiro, que não realiza o fato imponible, deve-lhe ser assegurada a possibilidade de ressarcir-se do imposto de quem seria o natural sujeito passivo da relação tributária.

E, por fim, a terceira relação jurídica tributária é aquela em que figuram o substituído e o Fisco, e que se estabelece quando o fato presumido efetivamente ocorre, tornando concreto o dever de levar dinheiro aos cofres públicos. É a partir do nascimento dessa relação jurídica que realmente se consolida a substituição tributária progressiva, uma vez que apenas a ocorrência do fato imponible pode trazer definitividade ao pagamento realizado de forma antecipada pelo substituto.

Pode-se notar que, com exceção da primeira relação jurídica tributária que se consubstancia entre o substituto e o Fisco, as demais relações que surgem têm como um de seus sujeitos o substituído, contrariando a tese de que este seria um sujeito alheio ao mecanismo de substituição tributária.

Nessa mesma linha de pensamento, Heleno Taveira Tôres ressalta que:

(...) as três relações acima são exigidas peremptoriamente pelo art. 150, §7º, da Constituição Federal. Primeiro, o dispositivo exige a relação entre Fisco e substituto, torna imprescindível a identificação do 'fato gerador presumido', e por isso mesmo estabelece a inafastável relação entre Fisco e substituído. E entre uma e outra, a relação substituto – substituído, perfazendo a justificação da primeira. Mas todas dependentes da ocorrência do fato gerador. Caso este não ocorra, então abre-se, com legitimidade, a possibilidade de uma quarta relação, agora, entre substituído e Estado, como garantia fundamental. Limitação constitucional impostergável, mas agora de natureza formal, ou processual. Sem esta, o mecanismo perde a sua legitimidade. Desconstitucionaliza-se em toda a sua extensão.⁴²

Como se pode ver a substituição progressiva tem como fundamento a presunção de ocorrência do fato imponible pelo substituído, e é por esse motivo

⁴² TORRES, Heleno Tavares. Op. cit., p. 102-03.

que o mecanismo tem sido alvo de tamanha discussão doutrinária no país. Assim sendo, nesta etapa do trabalho passar-se-á à análise do tão discutido fato gerador presumido na substituição tributária progressiva.

3.3 FATO GERADOR PRESUMIDO

Preliminarmente, cabe aqui destacar que a substituição tributária progressiva é um instituto próprio que deve ser interpretado à luz de suas peculiaridades, constituindo-se em grave erro a sua interpretação à luz da disciplina das operações tributárias convencionais.

Segundo Ângelo Braga Netto Rodrigues de Melo, a interpretação do mecanismo da substituição tributária pela doutrina brasileira

(...) é alicerçada numa errônea compreensão quanto à hipótese de incidência (suporte fático abstrato) do instituto em tela, associada à interpretação de um instituto novo à luz de conceitos velhos, escorreitos para o fenômeno da incidência 'normal', mas aplicável, sem os devidos reparos, a uma situação especial, cujas peculiaridades exigem uma interpretação própria, consentânea à ciência jurídica e às finalidades inspiradoras de sua criação legal.⁴³

Assim sendo, não se pode utilizar os conceitos de fato gerador aplicáveis a substituição convencional quando se trata de substituição progressiva, uma vez que esta funda-se em fato gerador presumido, partindo do pressuposto que ele virá a ocorrer no futuro.

O §7º, do artigo 150, da Constituição Federal dispõem:

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.

⁴³ MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de Melo. ICMS: da impossibilidade de restituição/complementação originada de diferença entre o preço presumido e o preço real na substituição tributária "para frente". **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo n.71, p. 25/40, agosto – 2001. p. 26.

Nota-se que, como já foi visto antes, o artigo supracitado autoriza o recolhimento do tributo, pelo substituto tributário, antes da efetiva ocorrência do fato gerador, presumindo-se que ele ocorrerá no futuro.

Grande parte da doutrina brasileira insurge-se contra possibilidade de se tributar um fato que efetivamente não ocorreu ainda, entendendo, até mesmo, ser prática inconstitucional.

Para Geraldo Ataliba e Aires Barreto, por exemplo:

A norma tributária tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato esse cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento; por decorrência lógica, à mingua de qualquer dos aspectos, não há tributo devido, por falta de subsunção do conceito do fato ao conceito da norma. Na substituição, antes do evento 'saída do produto do estabelecimento do produtor', não se tem, íntegro, fato imponível, podendo ter-se, quando muito, mera suposição ou simples expectativa, que não autorizam a exigência do tributo. Daí, ser absolutamente inaceitável presumir a ocorrência de fatos futuros, no campo estrito do Direito Tributário. Se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera probabilidade de seu acontecimento, importa violação da Constituição.⁴⁴

Em contrapartida, há outros autores (Sacha Calmon Navarro Coelho, Misabel Abreu Machado Derzi), cujo posicionamento esta autora filia-se no presente trabalho, que entendem ser constitucional a cobrança de tributo baseado em um fato que virá a ocorrer no futuro.

Esta parcela da doutrina defende que, ao exigir que o pagamento do tributo deverá ser antecipado ao fato gerador, o legislador não está considerando a ocorrência do fato gerador como uma mera ficção. Muito pelo contrário, ao definir que o pagamento do tributo pelo substituto acontecerá anteriormente à realização do fato gerador pelo substituído, o legislador está apenas estabelecendo uma presunção relativa, figura esta vastamente admitida no Direito brasileiro, em especial no Sistema Tributário.

Fala-se em presunção relativa, uma vez que o dever de pagar tributo na substituição "para frente" está necessariamente vinculado à ocorrência futura do fato gerador, devendo ser imediata e preferencialmente restituído no caso de o fato imponível não vir a ocorrer no futuro. Se presunção relativa não fosse, na

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo, BARRETO, Aires F. op. cit., p. 73.

hipótese de ocorrência ou não do fato imponible, a quantia antecipada permaneceria nos cofres públicos.

O fato gerador presumido não é mera ficção jurídica, uma vez que não se está criando uma nova espécie de fato gerador, mas sim, apenas, se está antecipando a incidência de um tributo cujo fato gerador virá a ocorrer posteriormente. Para alguns doutrinadores (Roque Antonio Carrazza, José Eduardo Soares de Melo, Geraldo Ataliba, Aires Barreto), somente surge o dever de pagar tributo com a efetiva ocorrência do fato gerador, portanto, quando o legislador autoriza a cobrança do tributo antecipadamente, está criando uma nova forma de incidência tributária, baseada em uma ficção, e não em um fato ocorrido no mundo real, como determina a Constituição.

Entretanto, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi esclarecem com maestria este equívoco:

O dever de pagar o imposto não decorre da ocorrência de um fato gerador previsto por uma ficção jurídica, porque se assim fosse, não estaríamos sequer diante de uma antecipação de pagamento, mas de cumprimento de uma obrigação por fato gerador já ocorrido, por força de uma ficção. Na verdade, o que se dá é a exigência de um pagamento antecipado em razão de um fato gerador que, presume-se, irá ocorrer no futuro. E, como se disse, trata-se de presunção relativa, bastando a prova de que tal fato gerador futuro frustrou-se para o contribuinte ter direito a restituição.⁴⁵

Assim sendo, a parte final do §7º, do artigo 150 da Constituição, e que assegura a restituição da quantia paga caso não se verifique o fato gerador, é que caracteriza a cobrança antecipada como uma simples presunção relativa, facilmente afastada por prova em contrário.

Sobreleva frisar que diante de um fato gerador presumido torna-se impossível fixar uma base de cálculo que reflita perfeitamente o valor da operação praticada, uma vez que sem a ocorrência efetiva do fato não há como saber a sua dimensão específica. Logo, a base de cálculo para o fato gerador presumido, necessariamente, será presumida também.

⁴⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito do sujeito passivo do ICMS de compensar o imposto pago a maior, em razão da técnica de substituição tributária progressiva: parecer. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo n.101, p. 115-135, fev. 2004. p. 130.

Essa base de cálculo presumida, no caso do ICMS, é fixada por meio de pautas de valores, que são fixados pela autoridade fiscal com base em preços usualmente praticados no mercado e informações específicas acerca do produto em questão.

Todavia, é vastamente sabido, que a base de cálculo de um tributo, deva corresponder fielmente ao valor real da operação. Conseqüentemente, uma pergunta surge à mente: O que ocorre quando a base de cálculo presumida não espelha perfeitamente o valor real da operação futura, sendo superior a este?

A solução para tal impasse é a pronta restituição dos valores pagos em excesso. Parece bastante claro que sendo a base de cálculo também uma presunção relativa, a partir do momento em que se verifica que o fato imponible ocorreu em valor distinto daquele antecipado, tal presunção é afastada, passando a ter efeito a realidade fática.

Nesse sentido, mais uma vez, destaca-se a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi:

A base de cálculo é presumida segundo antepostos fixados em lei, porém com a ressalva de que a dita presunção é relativa, cedendo espaço à verdade material. É o que se depreende a todas as luzes do texto constitucional retrotranscrito. Com efeito, não faria senso algum a parte final do dispositivo se a presunção de base de cálculo na substituição tributária progressiva fosse absoluta, implicando tributação com base em 'pautas fiscais', reiteradamente repudiada pela Suprema Corte.⁴⁶

Se não fosse oportunizado ao contribuinte, a restituição dos excessos antecipados, estar-se-ia diante de uma inconstitucionalidade explícita, visto que tal prática configuraria lesão aos mais importantes princípios tributários, como a isonomia, a capacidade contributiva, a proibição de excesso, a legalidade da tributação, a vedação do confisco.

Nunca poderia admitir-se que a praticabilidade da tributação e a técnica das presunções ferissem os mais importantes princípios jurídico-tributários, além de acarretar enriquecimento ilícito por parte do Estado.

A não restituição dos excessos acabaria por incentivar o Poder Público a fixar pautas de valores e bases de cálculos presumidas distanciadas da realidade,

⁴⁶ Op. Cit., p. 117/118.

visando obter maiores rendimentos, como bem assevera o Ministro Carlos Velloso:

(...) o Fisco poderá fixar, na pauta de valores, para o fim de ser recolhido o ICMS, valor superior ao de mercado, valor superior ao preço pelo qual será o bem vendido. Não obtido, depois, o preço da pauta de valores, terá o poder público se locupletado ilicitamente, terá havido enriquecimento ilícito, o que a teoria geral do direito repele, o que o senso dos homens não admite.⁴⁷

Portanto, para que seja considerada a substituição tributária progressiva como um mecanismo constitucional, sendo devidamente respeitada a técnica de presunção relativa do fato gerador, bem como da base de cálculo, é imprescindível que seja assegurado o direito à restituição dos valores antecipados em excesso à Administração Pública.⁴⁸

3.4 FINALIDADE DO INSTITUTO

⁴⁷ ADIN n.º 1.851-4 – Alagoas.

⁴⁸ Em sentido contrário, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN n.º 1.851-4/ Alagoas, decidiu pela constitucionalidade da Substituição Tributária Progressiva, independentemente da restituição dos valores pagos em excesso. Veja-se a ementa: “TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. 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. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.”

A Constituição Federal de 1988 prevê, no caput do seu artigo 37,⁴⁹ que o princípio da eficiência deve reger a atuação da Administração Pública. Apesar de o referido princípio só ter sido inserido materialmente na Carta Magna por meio da Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998, a eficiência sempre foi um dos princípios fundamentais do Direito brasileiro. Afinal, de nada adiantaria assegurar direitos e garantias aos cidadãos se não houvesse eficiência no cumprimento de preceitos.

Assim, com a inclusão expressa desse princípio no ordenamento do País, principalmente no que diz respeito à matéria tributária, o legislador pretendeu que fossem buscados, pela administração, os meios mais efetivos para alcançar a almejada eficiência.

Os serviços públicos são financiados pelo dinheiro arrecadado com a cobrança de tributos, sendo de extrema importância que o resultado da tributação realmente chegue às mãos do Poder Público. É por esse motivo que sempre se preconizou a facilitação na arrecadação dos tributos. Neste sentido, assinala Aliomar Baleeiro: “Pela natureza dos serviços públicos, que se entendem regulares, contínuos, insuscetíveis da cessação ou interrupção, os tributos destinados a mantê-los devem ser arrecadados por meios expedidos, simples e econômicos”.⁵⁰

Visando facilitar a fiscalização do pagamento dos tributos pelos contribuintes espalhados pelo imenso território brasileiro, foi criado o mecanismo de substituição tributária que, como já restou aqui consignado, consiste em o Fisco receber o tributo não diretamente do indivíduo que praticou o fato gerador concreto descrito na hipótese de incidência, mas sim, de um terceiro, a quem a lei atribui a condição de sujeito passivo da relação tributária.

Carlos Valder do Nascimento destaca as vantagens trazidas com a substituição tributária:

Essa transferência a terceiros, vinculados ao fato gerador da respectiva obrigação, foi uma fórmula encontrada pela lei complementar para melhor assegurar a satisfação da prestação patrimonial. Tanto que Zelmo Denari assegura: ‘O legislador pode fortalecer o vínculo

⁴⁹ “Art. 37. A administração Pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também, ao seguinte: (...)”.

⁵⁰ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, p.479.

obrigacional, mediante a técnica legislativa que acrescenta à relação jurídica bilateral os designados responsáveis tributários'.⁵¹

Todavia, quando se fala especificamente na substituição tributária progressiva, grande parte da doutrina (Geraldo Ataliba, Aires Barreto) defende a posição de que a Fazenda Pública utiliza esse mecanismo de arrecadação, que emprega conceitos controversos e insuficientes para o contexto tributário, atropelando o direito dos contribuintes, com a simples desculpa de que precisa obter recursos e evitar fraudes.

Por outro lado, há juristas extremamente respeitados (Sacha Calmon Navarro Coelho, Arthur José Favaret Cavalcanti, Heron Arzua, dentre outros) que defendem o polêmico instituto e as suas finalidades. Asseveram que a substituição tributária progressiva é fundamental para tornar efetivo, no atual estágio da civilização, o princípio da praticabilidade da tributação, princípio esse semelhante ao da economia processual no campo do processo, segundo lembra Sacha Calmon. Destacam, ainda, que da mesma forma que o Direito Processual passa por verdadeira revolução, visando a concretizar o princípio da efetividade da jurisdição, com a criação de diversos institutos novos (ampliação das cautelares e antecipação de tutela), o Direito Tributário não pode passar imune a essa evolução da sociedade, deixando de acolher a figura da substituição tributária para frente que, numa visão analógica, apresenta certo caráter cautelar, visto ter como objetivo tornar efetiva a responsabilidade tributária.

Nessa mesma linha, ressalta-se a posição do Procurador do Estado de Alagoas, Ângelo Braga Netto Rodrigues Melo:

(...) a finalidade da criação do instituto da substituição progressiva é justamente a otimização da fiscalização tributária, concentrando a máquina fiscal do Estado num universo menor, formado por grandes contribuintes, reduzindo o custo operacional, simplificando a tributação, combatendo com maior eficiência a sonegação.⁵²

Assim sendo, cabe aqui analisar se o instituto da substituição tributária progressiva atende à finalidade de concretizar a tão ambicionada eficiência, elencada na Carta Magna brasileira.

⁵¹ NASCIMENTO, Carlos Valder. *Responsabilidade Tributária*. In **Obrigação tributária**. NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 90-1.

⁵² MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de Melo. Op. cit., p. 34.

3.5 A INEFICIÊNCIA DO MECANISMO DE SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA

A partir da leitura do capítulo que trata do fato gerador presumido chega-se à conclusão de que o instituto da substituição tributária progressiva só atende aos requisitos de constitucionalidade, se for plenamente assegurada ao contribuinte, a restituição dos valores antecipados em excesso.

Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi, em um brilhante trabalho, já anteriormente citado, afirmam que:

A definitividade da base de cálculo é antes de tudo injusta, por submeter uma categoria de contribuintes – aqueles que integram a substituição tributária para a frente – a um regime que permite ou que cristaliza uma base de cálculo confiscatória, posto que desarrazoada, em nome da praticidade. Ora, não pode haver praticidade injusta. A praticidade só se legitima se for instrumento que possibilite a aplicação da lei para todos, a fim de se evitar evasão fiscal, jamais como instrumento de perpetuação de irrealidades confiscatórias.⁵³

Nota-se, portanto, que a não restituição dos valores pagos em excesso constitui-se em afronta aos princípios basilares de Direito Constitucional Tributário.

Entretanto, o que se observa é que se for assegurado ao contribuinte o direito a restituição dos excessos, o instituto desvirtua-se do objetivo para que foi criado, qual seja, a praticidade na fiscalização e na arrecadação de tributos.

O mecanismo da substituição progressiva é um instrumento de caráter eminentemente prático, porque tem como objetivo viabilizar a tributação dos setores de difícil fiscalização, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo menor de contribuintes, conseqüentemente, visando reduzir o custo operacional da tributação e diminuir a evasão fiscal.

Todavia, quando se garante ao contribuinte o direito, constitucionalmente assegurado, de restituição dos valores pagos a maior, a finalidade prática do mecanismo não é alcançada, visto que implica ao retorno do regime de apuração mensal do tributo, no qual todo o aparelho fiscal do Estado tem que ser utilizado para se saber ao certo se o preço presumido foi igual ou superior ao preço real

⁵³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, DERZI, Misabel Abreu Machado. Op.cit., p. 134.

em cada operação relativa a produto sujeito ao regime da substituição progressiva.

Além disso, com a possibilidade de restituição dos excessos, o aparelho judicial ver-se-á inundado de demandas, uma vez que cada contribuinte, periodicamente, entrará com ações relativas ao pagamento por ele realizado em valor maior que o realmente praticado, dessa forma, assoberbando ainda mais o Poder Judiciário.

Ângelo Braga Netto de Melo assevera que “a possibilidade de restituição/complementação do ICMS conforme diferenças entre o preço presumido e preço real, anularia inúmeras vantagens objetivadas com a criação desse sistema, e ainda acrescentar-lhes-ia algumas desvantagens”.⁵⁴

Por conseguinte, o problema da Substituição Tributária Progressiva não é a sua inconstitucionalidade, mas sim, a sua ineficiência, uma vez que, a partir do momento que se assegura o direito à restituição dos valores antecipados a maior – requisito fundamental para que o mecanismo se amolde às diretrizes constitucionais, o instituto deixa de atender a sua finalidade de facilitação na arrecadação dos tributos.

Por fim, nota-se que diante da necessidade de restituição dos valores pagos em excesso o mecanismo da substituição “para frente” torna-se ineficiente, uma vez que se deve ter sempre em mente que o princípio da eficiência não pode se sobrepor aos princípios elementares do direito tributário, como a isonomia, a capacidade contributiva, a proibição de excesso, a legalidade da tributação, a vedação do confisco.

Para concluir, vale utilizar mais uma vez, as palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi:

(...) a praticidade deve inspirar a elaboração das normas jurídicas, sendo um princípio implícito e difuso na Constituição, mas sem qualquer primazia sobre os princípios éticos que norteiam o sistema, como justiça, capacidade contributiva e igualdade. Por isso, os dispositivos constitucionais ditados em nome da praticidade, como o art. 150, § 7º, devem ser interpretados com essas limitações.⁵⁵

⁵⁴ MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de Melo. Op. cit., p. 34.

⁵⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit., p. 122.

CONCLUSÃO

Ultimamente, a substituição Tributária Progressiva tem sido alvo de diversas discussões doutrinárias. Grande parte dessas discussões gira em torno da suposta inconstitucionalidade do instituto. Com o presente trabalho, procurou-se abordar esse polêmico mecanismo a partir de um enfoque distinto.

A Substituição tributária “para frente” é o mecanismo de arrecadação que acrescenta um terceiro sujeito na relação jurídica tributária convencional, atribuindo-lhe o dever de antecipar o pagamento do tributo devido pelo verdadeiro contribuinte, que virá a praticar o fato imponible posteriormente. O pressuposto que autoriza o recolhimento do tributo, pelo substituto tributário, antes da efetiva ocorrência do fato gerador, é a presunção de que ele virá a ocorrer no futuro.

Como foi exposto no trabalho, grande parte da doutrina acredita ser este instituto inconstitucional, uma vez que a partir dele tributa-se um fato gerador que ainda não ocorreu no mundo real. Esses doutrinadores entendem que o Fisco só pode arrecadar o tributo após a ocorrência do fato gerador, e nunca antes dele.

Entretanto, a mera antecipação do pagamento do tributo não basta para caracterizar a inconstitucionalidade do mecanismo, uma vez que essa antecipação funda-se em uma presunção relativa de veracidade, facilmente afastada por prova em contrário.

Logo, se restar verificado que o fato previsto na hipótese de incidência deixou de ocorrer posteriormente, a quantia antecipada será imediata e preferencialmente restituída, afastando qualquer forma de afronta a constituição que possa haver neste quesito.

O problema acerca da antecipação no pagamento do tributo surge quando, após a realização do fato imponible pelo substituído, é constatado que a quantia antecipada é superior ao valor efetivo do fato imponible.

Parece claro que nos casos de discrepância entre o valor antecipado e o valor real da operação praticada surge o direito de restituição da quantia paga em excesso, em respeito aos principais princípios de direito tributário, quais sejam, a isonomia, a capacidade contributiva, a proibição de excesso, a legalidade da tributação, a vedação do confisco.

Todavia, ocorre que, para que seja realizada tal restituição, deve ser feita uma vasta apuração sobre cada operação realizada, com objetivo de aferir qual foi o valor antecipado e qual foi o valor efetivo do fato praticado, dessa forma, onerando bastante o já assoberbado aparelho fiscal do estado.

Por conseguinte, a restituição dos valores pagos em excesso, ao mesmo tempo em que é indispensável para conferir constitucionalidade ao mecanismo de arrecadação antecipada, desvirtua-o do objetivo para que foi criado, isto é, a praticidade na fiscalização e na arrecadação de tributos.

Em hipótese alguma a praticidade pode sobrepor-se aos princípios fundamentais da arrecadação tributária, o que demonstra que a substituição progressiva, se praticada na forma que lhe confere constitucionalidade, mostra-se ineficiente.

Uma possível solução para o problema discutido seria submeter ao regime da substituição tributária progressiva apenas os produtos cujo preço de revenda final seja previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso dos veículos e dos cigarros, ou tabelados pelo Governo, como a energia elétrica. Assim, estar-se-ia garantindo que o valor antecipado, certamente, revelaria o valor real da operação, não havendo necessidade de restituição dos excessos, a não ser no caso da inocorrência do fato imponible, como previsto no próprio §7º, do artigo 150 da Constituição.

Além disso, ao aplicar a substituição tributária progressiva, somente em tais hipóteses estar-se-ia desestimulando o desrespeito ao preço previamente estabelecido.

A substituição, nesses casos, beneficiaria a todas as partes envolvidas na relação tributária, visto que o Fisco teria seu trabalho de fiscalização e arrecadação simplificado; o substituto teria a certeza que o preço praticado, quando da realização do fato imponible, seria o previamente fixado e o substituído seria exonerado da responsabilidade de recolher o tributo aos cofres públicos.

Verifica-se, portanto, que deve haver uma regulamentação legal por parte do Estado, estabelecendo que somente os produtos que têm valor previamente fixado podem estar sujeitos ao regime de substituição tributária progressiva. As operações envolvendo produtos cujo valor se desconhece no momento da antecipação devem ser expressamente excluídas, visto que nestas podem ser

detectadas discrepâncias entre o valor antecipado e valor do fato imponible, impedindo que o mecanismo em questão atinja os objetivos práticos para o qual foi criado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5^a. ed., 7^a. Tiragem. São Paulo: Malheiros, São Paulo, 1998.

ATALIBA, Geraldo, BARRETO, Aires F. Substituição e responsabilidade tributária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, v. 13, n. 49, p.73-96, jul./set. 1989.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

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

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS: substituição tributária “para frente” em operações interestaduais – peculiar situação do Estado de Goiás. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.101, p. 101-115, fev. 2004.

_____. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 10.ed. ver. e aum., São Paulo: Saraiva, 1998.

COELHO, José Washington. **Código Tributário Nacional Interpretado**. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito do sujeito passivo do ICMS de compensar o imposto pago a maior, em razão da técnica de substituição tributária progressiva: parecer. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.101, p. 115-135, fev. 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**, Belém, CEJUP, 1986.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de Melo. ICMS: da Impossibilidade de Restituição/ Complementação Originada de Diferença entre o Preço Presumido e o Preço Real na Substituição Tributária “para Frente”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.71, p. 25/40, agosto – 2001.

NASCIMENTO, Carlos Valder do e colb. (coord). **Obrigação tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva 1995.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O regime da substituição tributária progressiva à luz dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 41, p.51/63, fev. 1999.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3.ed. Rio de Janeiro: Edições financeiras, 1960.

TORRES, Ricardo Lobo. **A substituição tributária e a cobrança antecipada do ICMS**. ICMS – Problemas Jurídicos In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 1996.

TORRES, Heleno Tavares. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.70, p. 87/108, julho - 2004.