

**ANDRÉ ALQUIMIM CORDEIRO**

**PROBLEMAS JURÍDICOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO  
ICMS**

**CURITIBA  
2002**

**ANDRÉ ALQUIMIM CORDEIRO**

**PROBLEMAS JURÍDICOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO  
ICMS**

Monografia de Conclusão de Curso  
apresentada pelo acadêmico André Alquimim  
Cordeiro, como requisito obrigatório para  
obtenção do grau de bacharel em Direito pela  
Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Professora Betina T.  
Gruppenmacher

Co-orientador: Fernando T. Ishikawa

**CURITIBA  
2002**

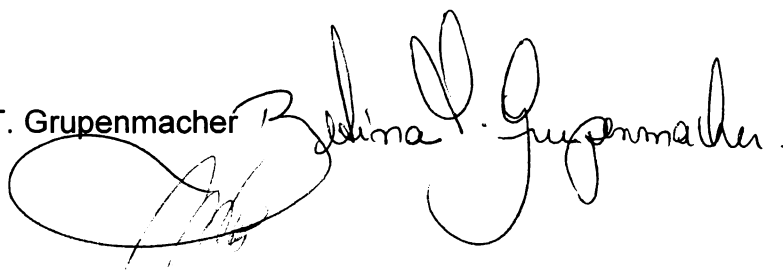
## TERMO DE APROVAÇÃO

ANDRÉ ALQUIMIM CORDEIRO

### PROBLEMAS JURÍDICOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS

Monografia aprovada como requisito obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná.

Professora Orientadora: Betina T. Grupenmacher



Professor: José Roberto Vieira

Professor: Elizeu de Moraes Corrêa

Professor Suplente: Rogério Distefano

CURITIBA, 28 DE NOVEMBRO, 2002

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>01</b>
<b>1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS</b>	
<b>APLICÁVEIS AO TEMA</b> .....	<b>03</b>
1.1 PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE.....	04
1.2 PRINCÍPIO DA TIPICIDADE .....	05
1.3 PRINCÍPIO DA TIPOLOGIA TRIBUTÁRIA.....	06
1.4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	07
1.5 PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO .....	08
1.6 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.....	09
<b>2 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>11</b>
2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS TRIBUTÁRIOS .....	12
2.1.1 Destinatário Constitucional Tributário e Contribuinte .....	14
2.1.2 Substituto Tributário .....	17
2.1.2.1 Modalidades de substituição tributária .....	19
<b>3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA</b> .....	<b>22</b>
3.1 HISTÓRICO LEGISLATIVO EM RELAÇÃO AO ICMS.....	24
<b>4. QUESTÕES RELACIONADOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA     PROGRESSIVA EM RELAÇÃO AO ICMS</b> .....	<b>29</b>
4.1 QUESTÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO .....	29
4.1.1 Fato Jurídico Tributário.....	29
4.1.2 Antecipação do Fato Jurídico Tributário .....	30
4.1.2.1 Violação ao princípio da não-cumulatividade .....	33
4.2 QUESTÃO DA BASE DE CÁLCULO ESTIMADA .....	34
4.2.1 Base de Cálculo e sua Função Mensuradora.....	34
4.2.2 A Base de Cálculo na Substituição Tributária Progressiva .....	36
4.2.3. Críticas à Base de Cálculo Estimada .....	37
4.3 A CONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONA 03/93.....	39
4.4 JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .....	41
4.5 RESTITUIÇÃO IMEDIATA DO IMPOSTO.....	43
4.5.1 Não ocorrência do fato fictício e sua ocorrência em proporções menores que a prevista .....	44
4.5.2 O Sentido da Cláusula de Restituição .....	45
4.5.3 Críticas quanto à não devolução do excesso cobrado .....	47
4.5.3.1 Violação ao princípio da capacidade contributiva.....	48
4.5.3.2 Violação ao princípio da não-cumulatividade .....	48
4.5.3.3 Princípio da tipologia tributária e a rígida repartição das competências tributárias .....	50
4.5.4 Interpretação Extensiva da Norma Constitucional.....	51
<b>5- CONCLUSÃO</b> .....	<b>53</b>
<b>6 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>56</b>

## RESUMO

A presente pesquisa visou descrever os principais questionamentos relativos à aplicação da substituição tributária progressiva em relação ao ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

No primeiro capítulo foram abordados os princípios constitucionais norteadores para a compreensão das críticas posteriormente trazidas pela doutrina pátria. Desta forma, foram descritos os princípios da estrita legalidade, da tipicidade, da tipologia tributária, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da não-cumulatividade.

No segundo capítulo, efetuou-se o estudo da sujeição passiva tributária com o intuito de delimitar a figura do substituto tributário. Esta delimitação pressupõe a exposição da figura do destinatário constitucional tributário, bem como do contribuinte.

No terceiro capítulo, buscou-se a explicação do que venha a ser a substituição tributária progressiva, bem como a demonstração da previsão legislativa para sua aplicação no ICMS.

Finalizando a pesquisa, houve a demonstração dos principais problemas jurídicos inerentes a substituição tributária progressiva, tais como a antecipação do fato jurídico tributário, a base de cálculo estimada, a constitucionalidade da Emenda Constitucional 03/93, e a interpretação da restituição do imposto.

## INTRODUÇÃO

O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de Transporte e Comunicações – ICMS constitui-se na principal fonte de receita das diversas unidades federativas. Desta forma, visualizando o contexto da política fiscal atual, que exige a ampliação de receitas para o equilíbrio financeiro do Estado, este procura mecanismos de maximização da arrecadação deste tributo.

Um mecanismo encontrado, e hoje amplamente utilizado pelas Fazendas Públicas estaduais e do Distrito Federal, é o regime da Substituição Tributária Progressiva ou “para frente”. A sua utilização justifica-se, através de um ângulo eminentemente político-fiscal, por facilitar a arrecadação do imposto. Isto acontece em face da diminuição dos sujeitos responsáveis pelo recolhimento do tributo devido pela cadeia produtiva, diminuindo, por conseqüência, a possibilidade de evasão fiscal. Além disso, possibilita a antecipação de receitas aos cofres públicos.

Esta sistemática é aplicada, por exemplo, nas operações mercantis que tenham como objeto a gasolina. A refinaria, quando efetuar uma operação mercantil com esta mercadoria, além de recolher o imposto devido pela sua operação, recolhe também o ICMS que seria devido por outros sujeitos pelas operações que provavelmente irão ocorrer até a operação final de circulação desta mercadoria.(normalmente, a venda a varejo da gasolina).

Muito embora as possíveis vantagens da aplicação deste modelo de arrecadação para o Fisco, não há como se perder de vista os sujeitos passivos envolvidos. O sujeito passivo que adquire as mercadorias sujeitas à substituição é inserido num estado de insegurança tendo em vista que já sofreu a exação de um tributo legitimado por um fato que ainda não aconteceu.

Além disso, vê-se o desrespeito das diversas fazendas públicas ao disposto na Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 03/93, que prevê a imediata restituição ao contribuinte dos valores recolhidos quando da não ocorrência do fato gerador do imposto.

Muito embora a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal venha sistematicamente se posicionando pela constitucionalidade desta figura, a doutrina

dominante diverge deste posicionamento, pois considera que houve afronta a diversos princípios consagrados na Constituição Federal.

Portanto, para atingir o fim almejado nesta pesquisa, abordar-se-á, num primeiro momento, os princípios que diretamente irão influenciar na análise do tema. Visa-se, num segundo momento, enquadrar a substituição tributária no tema da sujeição passiva tributária e, em seguida, verificar o mecanismo da substituição tributária progressiva, bem como confrontar os diversos posicionamentos doutrinários quanto a sua validade.

## 1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS AO TEMA

Roque Antônio CARRAZZA ensina que “na análise de qualquer problema jurídico – por mais trivial que seja (ou que pareça ser) – o cultor do Direito deve, antes de mais nada, alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido eles apontam.”<sup>1</sup>

Demonstrando o caminho a ser perseguido pelo estudioso do direito, Marçal JUSTEN FILHO expõe que “o ordenamento jurídico consagra os princípios e os valores fundamentais – logo, esses princípios e valores fundamentais, consagrados constitucionalmente, hão de condicionar também o trabalho do intérprete.”<sup>2</sup>

Em consonância com estes ensinamentos, o primeiro passo a ser dado para a pesquisa do tema será a análise do texto constitucional.

A Constituição Federal consagrou os princípios que regerão o ordenamento jurídico e que deverão condicionar o trabalho do intérprete, e, conseqüentemente, do pesquisador. Estes princípios são considerados os mandamentos nucleares do sistema jurídico que por seu alto grau de abstração e generalidade condicionam as demais normas.

São da lavra de Celso Antônio Bandeira de Mello, em sua clássica e brilhante abordagem do tema reportada por diversos autores, os seguintes ensinamentos quanto à definição de princípios:

Princípio (...) é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.<sup>3</sup>

Em relação à matéria tributária, a questão constitucional ganha maior importância no Brasil, tendo em vista que o texto constitucional abordou a relação jurídica tributária de forma minuciosa, deixando pouquíssimo espaço de atuação para o legislador infraconstitucional.

---

<sup>1</sup> CARRAZZA, R.A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 35

<sup>2</sup> JUSTEN FILHO, M. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986. p. 29

<sup>3</sup> MELLO, C. A. B. de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 771-772



Assim, primando pela objetividade que deve direcionar a presente pesquisa, neste primeiro capítulo serão abordados os principais princípios constitucionais aplicáveis ao ICMS e que irão influenciar na análise a ser feita posteriormente.

## 1.1 PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE

Os princípios relativos à matéria tributária derivam de princípios gerais que regem o ordenamento jurídico nacional.

Exemplo de princípio geral é o princípio da legalidade, estandarte consagrador da liberdade e pressuposto de um Estado de Direito. Este princípio vem explicitamente designado no inciso II, do Art. 5º, da Carta Magna dispondo que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

José Afonso da SILVA define que o princípio da legalidade significa “a submissão e o respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador”<sup>4</sup>.

Afonso da SILVA observa que no tratamento de algumas matérias vige o princípio da reserva legal, também designado como princípio da estrita legalidade. Este princípio direciona que a “regulação de determinadas matérias há de fazer-se necessariamente por lei formal.”<sup>5</sup>

A matéria tributária é informada pelo princípio da estrita legalidade assim descrito no sistema constitucional tributário:

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

Sendo assim, para a criação e majoração de tributos é necessária a elaboração de lei formal pela pessoa política competente. Ou seja, a lei formal

---

<sup>4</sup> SILVA, J. A. da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Editora Malheiros, 1993. p. 368

<sup>5</sup> Ibid., p. 369

“criadora” dos tributos deverá apontar todos os elementos de sua regra matriz, como a hipótese de incidência, os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo e a alíquota. Ainda, as majorações dos tributos deverão ser feitas também por lei.

Não poderá a mencionada lei formal atribuir estas funções às normas inferiores, porquanto, assim ensina Paulo de Barros CARVALHO “à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais às normas de inferior riqueza, devendo ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico do tributo<sup>6</sup>”.

## 1.2 PRINCÍPIO DA TIPICIDADE

O princípio da tipicidade tributária, decorrente do princípio da legalidade, aduz Roque Antônio CARRAZZA, destina-se a assegurar em matéria tributária o princípio da segurança jurídica<sup>7</sup>.

Por sua vez, o princípio da segurança jurídica, ensina Paulo de Barros CARVALHO, decorre de fatores sistêmicos dirigidos a “coordenar o fluxo de interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da relação de conduta”.<sup>8</sup>

Sacha Calmon Navarro COELHO ensina que na relação jurídica tributária, a previsibilidade se dá através da descrição abstrata em lei de todos os elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo). Assim, diz-se que o princípio da tipicidade é atrelado ao princípio da legalidade porquanto “de pouca serventia seria fixar no Legislativo a função de fazer as leis fiscais (legalidade) se ela não permitisse ao contribuinte conhecer claramente o seu dever (tipicidade)”.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 60-61

<sup>7</sup> CARRAZZA, **Curso de Direito...**, p. 372-373

<sup>8</sup> CARVALHO, **Curso de Direito...**, p. 147

<sup>9</sup> COELHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

No tocante à hipótese de incidência tributária, Roque Antônio CARRAZZA leciona que, em atendimento ao princípio da tipicidade, ela deverá conter uma exaustiva descrição dos pressupostos tributários, apta a permitir que todos eles sejam perfeitamente reconhecidos, quando ocorrerem, no mundo fenomênico. Ainda adverte este autor, que este princípio “impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária”<sup>10</sup>.

### 1.3 PRINCÍPIO DA TIPOLOGIA TRIBUTÁRIA

O princípio constitucional da tipologia tributária está implicitamente previsto nos Artigos 145, § 2º<sup>11</sup> e 154, inc. I<sup>12</sup>, da Constituição Federal. Analisando a redação destes dispositivos, tem-se que para a definição do tipo tributário, é necessária a análise da integração de dois fatores: base de cálculo e hipótese de incidência.

A base de cálculo, expõe Paulo de Barros CARVALHO, possui como uma de suas funções afirmar, confirmar ou infirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente das normas (função comparativa). Desta forma, a base de cálculo revela o critério material da hipótese de incidência, sendo que havendo incompatibilidade entre eles, a base é que deve prevalecer.<sup>13</sup>

Portanto, conclui CARVALHO, através do binômio - base de cálculo e hipótese de incidência - o jurista estará apto a definir a natureza jurídica do tributo, classificando-o em imposto, taxa ou contribuição de melhoria, além disso, poderá definir qual o tipo de imposto ou qual a modalidade de taxa.<sup>14</sup>

### 1.4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

---

<sup>10</sup> CARRAZZA, **Curso de Direito...**, p. 372

<sup>11</sup> “Art. 145. (...)”

(...)

§2.º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

<sup>12</sup> “Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

<sup>13</sup> CARVALHO, **Curso de Direito...**, p. 327-329

<sup>14</sup> CARVALHO, loc. cit., *Ibid.* p. 158

O princípio da capacidade contributiva reveste-se de grande complexidade e de várias acepções acerca do seu significado.

Em análise ao tema, Roque Antônio CARRAZA entende que o princípio da capacidade contributiva é derivado do princípio da igualdade, auxiliando no alcance dos ideais republicanos.<sup>15</sup>

Segue este autor abordando este princípio sob dois aspectos. Em primeiro lugar, aborda a questão da alíquota, dizendo que o princípio da capacidade contributiva é atendido através da progressividade das alíquotas e afirmando que “os impostos com alíquotas fixas são inconstitucionais”<sup>16</sup>, por ferir este princípio.

O outro desdobramento desse princípio é atendido através da descrição dos fatos signos presuntivos de riqueza que através de ficções legais de riqueza revelam a capacidade contributiva do contribuinte.

Por sua vez, Paulo de Barros CARVALHO, determina que o princípio da capacidade contributiva pode ser tomado sob duas acepções: capacidade contributiva absoluta ou objetiva; e capacidade contributiva relativa ou subjetiva. Assim expõe:

(...) realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.<sup>17</sup>

A segunda acepção, apresentada por CARVALHO, significa a realização do princípio da igualdade que somente poderá ser aplicada na medida em que se concretize o princípio da capacidade contributiva absoluta. Desta forma, é possível dimensionar a parcela devida pelo sujeito passivo, segundo as proporções do acontecimento.

Marçal JUSTEN FILHO analisa o princípio da capacidade contributiva através da estrutura da norma, ou seja, verifica a inflexão deste princípio na elaboração da hipótese de incidência (antecedente) e na construção do mandamento normativo (conseqüente).<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> CARRAZA, **Curso de Direito...**, p. 74

<sup>16</sup> Ibid, p. 76

<sup>17</sup> CARVALHO, **Curso de Direito...**, p. 332-334

<sup>18</sup> JUSTEN FILHO, **Sujeição Passiva...**, p. 235

O princípio da capacidade contributiva informa a construção da hipótese de incidência, direcionando que o seu aspecto material deverá conter uma situação de relevância econômica (capacidade contributiva absoluta).

Já no mandamento a sua influência dar-se-á no tocante à alíquota, à base de cálculo e à eleição do sujeito passivo.

Na alíquota há a “adequação e justiça da apropriação pelo Estado relativamente à riqueza descrita na materialidade da hipótese de incidência” e na sua formulação “se realiza a justiça na tributação”<sup>19</sup>. Há neste critério dois tópicos de relevância: a consagração do princípio da isonomia, inviabilizando a criação de tributos fixos e a regra proibitiva do confisco, não podendo a alíquota ser aniquiladora da riqueza tributada.

Quanto à base de cálculo e ao sujeito passivo, o princípio da capacidade contributiva direciona as suas escolhas. A escolha de uma base de cálculo inadequada a quantificar a situação contida na hipótese de incidência e a escolha de um sujeito passivo não relacionado com a riqueza tributada teriam como consequência a desnaturação do tributo.

## 1.5 PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

O princípio do não confisco está previsto no Art. 150, IV, da Constituição Federal<sup>20</sup>, que dispõe sobre a vedação da instituição de tributo com efeito confiscatório.

A doutrina encontrou diversas dificuldades para o estabelecimento do limite imposto por este dispositivo constitucional. Neste rumo, segue Paulo de Barros CARVALHO dizendo que o princípio do não confisco “acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária.”<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> JUSTEN FILHO, loc. cit. Ibid. p. 236-237

<sup>20</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)

IV – utilizar tributos com efeito de confisco;

<sup>21</sup> CARVALHO, *Curso de Direito...*, p. 86

Roque Antônio CARRAZZA, aclarando o significado deste princípio, ensina que o não confisco é derivado do princípio da capacidade contributiva. Entende assim que “é confiscatório o imposto que, por assim dizer, ‘esgota’ a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas”. Outra função deste princípio, destacada por CARRAZZA, é a de resguardar o mínimo vital (recursos econômicos indispensáveis a satisfação das necessidades) de sobrevivência dos cidadãos.<sup>22</sup>

## 1.6 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Abordando o ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de serviços de comunicação, imposto que será correlacionado ao tema da presente monografia, percebe-se que ele é um imposto eminentemente plurifásico, porquanto incide nos diversos desdobramentos da cadeia de circulação das mercadorias.

Diante deste fato, o legislador constituinte visando anular os efeitos de uma incidência em “cascata” na cadeia de circulação, consagrou na Constituição Federal de 1988 o princípio da não-cumulatividade.<sup>23</sup>

A não-cumulatividade está prevista na Constituição Federal de 1988, tanto para o ICMS<sup>24</sup>, quanto para o IPI<sup>25</sup>, dispondo que nestes tributos irá se compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Surge, com a consagração deste princípio no texto constitucional, conforme leciona Roque Antônio CARRAZZA, o direito de abatimento para o sujeito passivo do

---

<sup>22</sup> CARRAZZA, **Curso de Direito...**, p. 85-86

<sup>23</sup> Por mais que se considere uma análise eminentemente econômica, acho pertinente esta colocação para elucidar a finalidade do princípio em destaque. A cumulatividade dos tributos acaba por causar efeitos nefastos na economia, como o encarecimento das mercadorias, prejudicando a exportação, além da chamada “verticalização” das empresas na tentativa de eliminar etapas de circulação.

<sup>24</sup> Art. 155.(...)

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

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

<sup>25</sup> Art. 153. (...)

§2º O imposto previsto no inciso III:

(...)

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

ICMS oponível ao Poder Público, não podendo o legislador infraconstitucional limitar o exercício deste direito.<sup>26</sup>

CARRAZZA relata ainda que a não-cumulatividade beneficiou tanto o contribuinte (de direito) quanto o consumidor final da mercadoria ou da prestação de serviço (contribuinte de fato), sendo imperativa a sua aplicação.<sup>27</sup>

Uma interpretação teleológica deste princípio é dada por Paulo Roberto Coimbra SILVA define que, o princípio da não-cumulatividade, “direcionando a tributação para recair sobre o valor agregado, tem o escopo de fazer com que o imposto pago nas diversas fases da circulação da mercadoria corresponda à aplicação da alíquota devida sobre o valor da última operação.”<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> CARRAZZA, R.A. **ICMS**. São Paulo: Editora Malheiros, 2001. p. 231-234

<sup>27</sup> *Ibid.*, p. 234

<sup>28</sup> SILVA, P. C. **Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 112

## 2. SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

A substituição tributária progressiva, conforme Renato Lopes BECHO, criou “uma nova modalidade de responsabilidade (segundo as palavras do legislador): a responsabilidade por fato futuro<sup>29</sup>”.

Portanto, pretende-se para análise do tema objeto da presente pesquisa, por questão de imperiosa lógica, tecer algumas considerações acerca da sujeição passiva tributária através de suas diversas categorias: contribuinte, responsável e substituto.

Visando a arrecadação de tributos, o ordenamento jurídico prevê uma série de deveres e vinculações aos sujeitos pertencentes à sociedade. Para o atendimento deste fim, há a elaboração da norma jurídico-tributária.

Paulo de Barros CARVALHO, doutrinador de incontestável importância na elaboração da moderna teoria da imposição tributária, expõe que a norma tributária em sentido estrito traz hipoteticamente a previsão de um fato (materialidade), que ocorrido no mundo real fará nascer a relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.<sup>30</sup>

Através de precisa exposição, esse autor demonstra os elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária, nos seguintes termos:

Os modernos cientistas do direito tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no ‘descritor’ (hipótese) quanto no ‘prescritor’ (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), deparamos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.<sup>31</sup>

Focalizando o critério pessoal, CARVALHO define o sujeito passivo da relação jurídica tributária como “a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos

---

<sup>29</sup> BECHO, R. L.. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 135

<sup>30</sup> CARVALHO, **Curso de Direito...**, p. 236

<sup>31</sup> *Ibid.*, p. 237



nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.”<sup>32</sup>

Marçal JUSTEN FILHO, em sua obra que é referência para o estudo da sujeição passiva tributária, sem olvidar da grande pluralidade de conceitos que esta figura pode trazer, a define como “a situação jurídica correspondente à titularidade do pólo passivo de uma relação jurídica sujeitada ao regime de direito tributário”<sup>33</sup>. Este regime é definido por três aspectos: a) a destinação, correspondente a finalidade de transferir recursos dos particulares ao Estado; b) a relevância econômica do critério material da hipótese de incidência do tributo; e c) a estrita legalidade-tipicidade, decorrente da evolução cultural.<sup>34</sup>

Luiz César Souza de QUEIROZ classifica a sujeição passiva tributária em ampla e estrita. Em sentido amplo, a sujeição passiva é procedente do estudo do processo de causalidade jurídica, e em sentido estrito “simboliza a situação em que se encontra o contribuinte no pólo passivo da relação jurídica tributária, determinada e individualizada, que decorre da realização do fato jurídico tributário.”<sup>35</sup> Percebe-se, portanto, que esse autor considera apenas como sujeito passivo tributário o “contribuinte”, classificando as demais categorias de sujeição passiva, apresentadas pela doutrina e legislação (responsável e substituto), como não tributárias.

Passa-se a estudar essas categorias, em especial, as categorias do contribuinte e do substituto.

## 2.1 A CLASSIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS TRIBUTÁRIOS

A doutrina pátria, bem como os diversos textos legais vigentes no ordenamento jurídico nacional, ao delinear as categorias dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, utilizam-se das denominações de contribuinte, responsável e substituto.

O Art. 121 do Código Tributário Nacional, versando sobre o tema da sujeição passiva tributária, especificamente quanto à obrigação principal, assim disciplina:

---

<sup>32</sup> CARVALHO, loc. cit. p. 297

<sup>33</sup> JUSTEN FILHO. **Sujeição Passiva...**, p. 230

<sup>34</sup> Ibid., p. 219-228

<sup>35</sup> QUEIROZ, L. C. S. de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo que constitua o respectivo fato gerador;

Parágrafo Único. O sujeito passivo da obrigação diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Ainda, o Código Tributário Nacional dispõe em seu Art. 128 que:

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

Sacha Calmon Navarro COELHO, analisando a classificação disposta no texto do CTN, ensina que “o sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele próprio, o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo.”<sup>36</sup>

Ainda, quanto ao responsável tributário, dispõe que esta figura pode ser tomada sob dois modos: “(a) substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por multivários motivos previstos em lei; e (b) recebendo por transferência o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual, por motivos diversos, não pode ou não deve satisfazer a prestação.”<sup>37</sup>

Paulo de Barros CARVALHO, analisando a escolha legislativa do sujeito passivo efetuada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, tece importantes considerações a respeito do tema, assim ensinando:

Para cada um dos eventos, compostos na forma de situação jurídica, a autoridade legislativa apanha um sujeito, segundo o critério de sua participação direta e pessoal com a ocorrência objetiva, e passa a chamá-lo de contribuinte, fazendo-o constar da relação obrigacional, na qualidade de sujeito passivo. Em algumas oportunidades, porém, outras pessoas participam do acontecimento descrito, mantendo uma proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor do qual foi formada a situação jurídica. Está entre tais sujeitos a opção do legislador, em ordem à escolha do responsável pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação. Eis o autêntico responsável, surpreendido no próprio campo da concretização do fato, embora ligado a ele por laços indiretos, e trazido ao contexto da relação jurídica para responder subsidiariamente pelo *debitum*. Agora, quando houver a exclusão do participante direto

---

<sup>36</sup> COELHO, **Curso de Direito...**, p. 591-592

<sup>37</sup> *Ibid.* p. 592

(contribuinte) e assumir aquele a postura de sujeito passivo da obrigação, não se pode falar em responsável e impõe-se o abandono do nome contribuinte para o ser excluído, uma vez que tudo isso se passou no momento pré-legislativo, inteiramente fora do território especulativo do Direito.<sup>38</sup>

Dos ensinamentos acima expostos há a alusão a três categorias de sujeição passiva: contribuinte, substituto e responsável.

Em que pese a riqueza e a diversidade do tema que envolve a sujeição passiva tributária e suas diversas categorias, primando pela objetividade da presente pesquisa, tratar-se-á nas seções seguintes apenas da figura do contribuinte, pressuposto para o entendimento da substituição, e da própria figura do substituto. Portanto, será deixado à margem a figura do responsável.

### 2.1.1 Destinatário Constitucional Tributário e Contribuinte

Foi exposto na seção anterior que o Artigo 121, do Código Tributário Nacional, classificou o contribuinte como “o sujeito que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

Essa classificação merece algumas considerações.

A norma jurídica tributária elege fatos hipotéticos para constituir a materialidade da hipótese de incidência. Porém, o legislador não possui liberdade para escolher qualquer fato para constituir esta materialidade.

Em atendimento ao princípio da capacidade contributiva a escolha do legislador está adstrita a fatos economicamente relevantes pois, conforme observa Marçal JUSTEN FILHO, a escolha de um fato de não relevância econômica, além de ferir tal princípio, “desnatura a figura jurídica do tributo<sup>39</sup>”.

Ao elege estes fatos para compor a materialidade da hipótese de incidência, o legislador seleciona automaticamente os sujeitos que possivelmente poderão praticá-los (de quem esta riqueza é presumida), sendo estes sujeitos os “destinatários da norma tributária”.

---

<sup>38</sup> CARVALHO, *Curso de Direito...*, p. 316

<sup>39</sup> JUSTEN FILHO, *Sujeição Passiva...*, p. 246

Destarte, Marçal JUSTEN FILHO, analisando a figura do destinatário legal tributário, termo introduzido pelo professor Héctor Villegas, ensina que :

Se foi eleita, como evidenciadora de riqueza que autoriza a tributação, uma certa situação, é inegável que a regra imperiosa será a de que o sujeito obrigado ao dever tributário seja exatamente aquele que é titular dessa riqueza ou está com ela referido. Porque, a não ser assim, o resultado seria o de que haveria uma desnaturação da norma, acarretando a incidência do dever sobre pessoa diversa e a tributação sobre riqueza distinta.<sup>40</sup>

No Brasil há a peculiaridade do nosso Sistema Constitucional Tributário. Roque Antônio CARRAZA ensina que a Constituição Federal ao repartir as competências tributárias estabeleceu a regra matriz de cada tributo, apontando a “hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível”.<sup>41</sup>

Desta forma, o texto constitucional, implicitamente, apontou o sujeito de quem a riqueza é presumida. Verificando essas peculiaridades, JUSTEN FILHO designa este sujeito como “destinatário constitucional tributário” definindo-o como “aquela pessoa cuja riqueza é presumida através da situação prevista na Constituição para compor a materialidade da hipótese de incidência tributária”.<sup>42</sup>

Adentrando-se ao conceito de contribuinte, JUSTEN FILHO critica a utilização deste vocábulo alegando que a sua utilização poderá vir a trazer equívocos conceituais. Este autor observa que o termo “contribuinte” poderá somente ser utilizado quando o mandamento normativo (conseqüente da regra matriz de incidência) prever como sujeito passivo tributário o destinatário constitucional ou legal tributário.<sup>43</sup>

Encontra-se na doutrina outras considerações acerca desse tema.

Luiz César Souza de QUEIROZ distingue o critério pessoal passivo do conseqüente da norma impositiva do imposto, do conceito de sujeito passivo. Aquele informa os sinais aptos para identificação deste. Conclui que o único sujeito passivo identificável pelo critério pessoal é a figura do contribuinte, porquanto é ele o titular

---

<sup>40</sup> JUSTEN FILHO, loc. cit., Ibid., p. 262

<sup>41</sup> CARRAZA, **Curso de Direito...** p. 426.

<sup>42</sup> JUSTEN FILHO, **Sujeição Passiva...**, p. 263

<sup>43</sup> Ibid., p. 261

da riqueza prevista no aspecto material da hipótese de incidência da norma impositiva do imposto.<sup>44</sup>

Renato Lopes BECHO, após definir o contribuinte como “as pessoas que realizam a materialidade descrita na hipótese de incidência”, o classifica em sujeito passivo constitucional e sujeito passivo legal.<sup>45</sup>

Como sujeito passivo constitucional, este autor inclui a categoria de pessoas, definidas pelo Direito Civil, pelo Direito Comercial ou por outro ramo do Direito como realizador ou cumpridor do verbo descrito no critério material da hipótese de incidência dos tributos discriminados na Constituição Federal. Portanto, a sua identificação é um mero desdobramento das normas constitucionais que veiculam competências tributárias, pois, ao declarar a materialidade destes tributos, um certo grupo de contribuintes estará constitucionalmente fixado.<sup>46</sup>

A segunda classe de contribuinte é a do sujeito passivo legal. Este sujeito passivo pressupõe que na materialidade fática não haja possibilidade de identificação do sujeito passivo constitucional. Desta forma, através da “aproximação jurídica (...) o legislador infraconstitucional , pode fixar como sujeito passivo legal uma classe de pessoas, físicas ou jurídicas, que estejam próximas – juridicamente – de cumprir integralmente a materialidade prevista na hipótese de incidência”.<sup>47</sup>

Lopes BECHO exemplifica a sua classificação aplicando-a ao ICMS. Assim, o sujeito passivo constitucional seria o produtor, o industrial e o comerciante, aptos a realizar a riqueza descrita na hipótese de incidência (praticar operações relativas à circulação de mercadorias). Já, como exemplo de sujeito passivo legal ter-se-ia o extrator que não produz ou industrializa bens (ausência do sujeito passivo constitucional), contudo cumpre a materialidade prevista na hipótese de incidência (aproximação jurídica).<sup>48</sup>

---

<sup>44</sup> QUEIROZ, op. cit., p. 177-181

<sup>45</sup> BECHO, op. cit., p. 85

<sup>46</sup> Ibid., p. 88

<sup>47</sup> Ibid., p. 92

<sup>48</sup> Ibid., p. 97-101

### 2.1.2 Substituto Tributário

Ocorre a substituição tributária quando o legislador escolhe sujeito diverso do destinatário constitucional tributário para compor o pólo passivo da relação jurídica tributária.

Neste sentido, Renato Lopes BECHO leciona que na substituição ocorre “a retirada do sujeito passivo, originalmente ali colocado pelo sistema jurídico, por outra pessoa, transformando-a em, também, sujeito passivo”.<sup>49</sup>

Alfredo Augusto Becker, dedicando um capítulo ao estudo do Substituto Tributário em sua obra, o define nesses termos:

A fenomenologia do substituto legal tributário consiste, em síntese, no seguinte: 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.<sup>50</sup>

Na obra de Marçal JUSTEN Filho encontra-se importantes assertivas quanto à substituição tributária. Para o estudo desta figura, propõe este autor duas preliminares: a) que não haja vinculação a análise semântica da palavra “substituição”; e b) que haja distinção do conceito lógico-jurídico de substituição com os conceitos jurídicos positivos.<sup>51</sup>

Filiando-se ao pensamento de ANDREA PARLATO<sup>52</sup> expõe JUSTEN FILHO (1986, p. 268) que na substituição tributária existem duas normas.

A primeira norma configura a regra matriz de incidência tributária, denominada norma principal. A segunda norma, dita acessória, vincula-se a primeira norma e “modela peculiarmente a hipótese de incidência da primeira para detalhar certas peculiaridades, relativamente a algumas situações de fato.”<sup>53</sup>

Destarte, a norma acessória surge como um esquema excepcional cuja finalidade consiste em transferir a prestação tributária do destinatário constitucional tributário para o sujeito passivo excepcional, denominado substituto.<sup>54</sup>

---

<sup>49</sup> BECHO, loc. cit., Ibid., p.111

<sup>50</sup> BECKER, op. cit., p.

<sup>51</sup> JUSTEN FILHO, **Sujeição Passiva...**, p. 266-267

<sup>52</sup> PARLATO, A. **Il Sostituto d'Imosta**, p. 136

<sup>53</sup> JUSTEN FILHO, **Sujeição Passiva...**, p. 268-269

<sup>54</sup> Ibid., p. 270

Essa norma possui uma hipótese de incidência complexa. Esta hipótese é dita complexa pois contempla duas hipóteses de incidência: a primeira hipótese é a ocorrência do evento descrito na hipótese de incidência da norma principal; e a segunda é a ocorrência de um outro fato abstratamente considerado.

O mandamento (conseqüente) da norma acessória visa tão somente alterar o mandamento da norma principal quanto à determinação subjetiva no pólo passivo, sendo que sua descrição assumiria a seguinte forma: “o dever tributário, exatamente como previsto e imposto no mandamento da norma autônoma e principal, recairá não sobre o sujeito passivo na determinação subjetiva da referida norma, mas sobre sujeito diverso.”<sup>55</sup>

Contudo, há limitação na escolha deste sujeito. Esta limitação se dá através da obrigatoriedade da descrição, na hipótese de incidência da norma não autônoma (acessória), de uma situação de poder que vincula o destinatário legal tributário ao destinatário da substituição. Observa JUSTEN FILHO que esta situação de poder não é criada pela norma tributária, pois a hipótese de incidência tem a função tão somente de descrever uma determinada situação já existente.<sup>56</sup>

Desta forma, estabelece três exigências para autorizar a substituição tributária:

- a) existência de uma situação de poder, por decorrência da qual o destinatário legal tributário esteja subordinado à vontade de outra pessoa;
- b) referir-se essa situação de poder ao gozo, pelo destinatário legal tributário, da situação presuntiva de riqueza estatuída na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma; e
- c) ser essa situação de poder decorrente de circunstâncias alheias a uma norma tributária.<sup>57</sup>

JUSTEN FILHO argumenta que a situação de poder não pode ser criada pelo Fisco, porquanto, caso isto ocorra, “não haverá qualquer referência entre a situação que está na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma e aquela que se encontrará na materialidade da hipótese de incidência da norma não autônoma” e, portanto, surgirá uma nova norma autônoma, criando um novo tributo que afrontaria o princípio da capacidade contributiva.<sup>58</sup>

---

<sup>55</sup> JUSTEN FILHO, loc. cit., p. 270-271

<sup>56</sup> JUSTEN FILHO, op. cit. p. 275

<sup>57</sup> Id.

<sup>58</sup> Ibid. p. 277

Outros autores negam a característica tributária à substituição.

Nessa linha se posiciona Luiz Cesar Souza de QUEIROZ afirmando que a norma que institui a substituição é de natureza meramente administrativa. Desta forma existiriam duas relações: a primeira seria a relação jurídica tributária, relacionando o contribuinte e o Estado; e a segunda seria a relação entre o substituto e o Estado, “onde o substituto (órgão meramente arrecadador) é obrigado a entregar (repassar) ao Estado o dinheiro recebido ou retido do contribuinte – relação jurídico-formal de natureza administrativo-fiscal.”<sup>59</sup>

#### 2.1.2.1 As modalidades de Substituição Tributária

A Lei Complementar 87/96, que tratou sobre o ICMS, em seu Art. 6º, dispôs que a lei estadual poderá atribuir a responsabilidade em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes. Assim, através deste critério discriminatório (momento da ocorrência do fato jurídico tributário) classificou-se a substituição tributária, em regressiva, concomitante e progressiva.

A substituição regressiva, para trás ou, ainda, diferimento, consiste, conforme lições de Renato Lopes BECHO, “na postergação da incidência da norma tributária, que deixa de incidir em uma dada operação, para surtir efeitos em outra”. Assim, há uma alteração no critério temporal, para fins do recolhimento do tributo, que deverá ser efetuado no regime jurídico do substituído e aplicando-se a lei vigente no momento do acontecimento do fato diferido. Desta forma, ocorre uma substituição tributária do sujeito passivo constitucional por aquele outro que lhe segue na cadeia produtiva. Nesta modalidade o fato jurídico tributário já ocorreu.<sup>60</sup>

Neste mesmo sentido, Roque Antônio CARRAZZA, leciona que “na chamada substituição para trás, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, na próxima operação jurídica (em nome do substituído). Destarte, a carga econômica do tributo não será suportada pelo

---

<sup>59</sup> QUEIROZ, op. cit., p. 201

<sup>60</sup> BECHO, op. cit., p. 138-139



realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto).<sup>61</sup>

Cumprido destacar que a figura do diferimento, nos moldes apresentados por Lopes BECHO, causa divergência entre a doutrina quanto a sua natureza de substituição, porquanto alguns a consideram como hipótese de isenção ou não incidência. Neste rumo é o pensamento de Marçal JUSTEN FILHO.<sup>62</sup>

JUSTEN FILHO entende que a substituição envolve, exclusivamente, a alteração do sujeito passivo, pois a norma acessória que a institui se refere, obrigatoriamente, à hipótese de incidência da norma principal. Considera que há no diferimento além da alteração do sujeito passivo, uma alteração na hipótese de incidência normativa. Isto ocorre devido a desnaturação da materialidade da norma principal porquanto há o arbitramento do aspecto temporal. Assim, posiciona-se no sentido de que o diferimento se insere na categoria da não-incidência, pois “somente haverá fato imponible se e quando ocorrer uma operação relativa à circulação de mercadoria, subsequente, àquela sujeitada ao regime do diferimento”.<sup>63</sup>

A substituição tributária concomitante, exemplifica José Julberto MEIRA JÚNIOR, ocorre quando é contratado um transportador, e ao tomador de serviço é atribuído o dever de reter o ICMS devido pelo serviço. Esta retenção se dá no momento do início da prestação, daí se chamar concomitante.<sup>64</sup>

Contudo, alguns doutrinadores criticam a inclusão desta modalidade no conceito de substituição, como Pedro Roberto Coimbra SILVA, que a distingue como caso de retenção e não de substituição. Na retenção, “o retentor tem em seu poder dinheiro alheio, do qual separa certa quantia, descontando-a do pagamento devido para levá-la aos cofres públicos”; sendo uma obrigação de fazer: entregar uma parcela de valores de outrem que ocasionalmente detém; já na substituição, o substituto tributário “não deve dinheiro a ninguém, senão ao Estado, não retém, não deduz, pois não paga nada ao substituído, mas, ao contrário, dele recebe e cobra um *plus*.”<sup>65</sup>

---

<sup>61</sup> CARRAZZA, ICMS. p. 210

<sup>62</sup> JUSTEN FILHO. **Sujeição Passiva ...**, p.329-336

<sup>63</sup> JUSTEN FILHO, loc. cit., Ibid., p. 336

<sup>64</sup> MEIRA JÚNIOR, J. J. **ICMS: Substituição Tributária – Uma Visão Crítica**. Curitiba:Juruá, 2001. p. 48

<sup>65</sup> SILVA, op. cit., p. 33

Neste mesmo sentido, corrobora Renato Lopes BECHO dispondo que “a fonte retentora sempre será vista como auxiliar do sujeito ativo”.<sup>66</sup>

A substituição tributária progressiva, ou para frente, se refere às operações subseqüentes, tema que será abordado adiante.

---

<sup>66</sup> BECHO, op. cit., p. 123

### 3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Através da substituição tributária progressiva, leciona Renato Lopes BECHO, o legislador é autorizado “a exigir do contribuinte inicial da cadeia que recolha antecipadamente o tributo que será devido em todos os fatos que presumivelmente ocorrerão no futuro.”<sup>67</sup>

Neste sentido Alcides Jorge COSTA aduz que a substituição tributária progressiva trouxe um novo modelo de substituição, “consistente no recolhimento antecipado do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”.<sup>68</sup>

Esta sistemática tem sido utilizada com freqüência pelas diversas Unidades da Federação, tendo em vista ao atendimento do interesse arrecadatório. Com efeito, com a sua utilização há a antecipação de receitas para os cofres públicos além da diminuição dos sujeitos responsáveis pelo recolhimento do imposto, facilitando sobremaneira a fiscalização. Por outro lado, as empresas ficam prejudicadas pela diminuição do seu capital de giro devido à antecipação do valor devido a título de tributo.

Em que pese estes argumentos fiscais e econômicos, o estudo da substituição tributária progressiva deverá pautar-se pela análise jurídica do tema, verificando o seu enquadramento no ordenamento jurídico nacional.

A figura da substituição tributária progressiva pressupõe a existência de uma contribuição ou de um imposto plurifásico, ou seja, conforme ensina Renato Lopes BECHO, de um imposto, como o ICMS, “onde ocorre uma repetição da incidência tributária ao longo da cadeia produtiva ou comercial”.<sup>69</sup>

Assim, Renato Lopes BECHO, tratando desta sistemática, dispõe que a substituição tributária para frente autoriza o legislador a exigir que o contribuinte inicial da cadeia recolha antecipadamente o tributo que será devido pelos fatos que presumivelmente ocorrerão no futuro.<sup>70</sup>

---

<sup>67</sup> BECHO, op. cit., p. 136

<sup>68</sup> COSTA, A. J. ICMS e Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 2, p. 89

<sup>69</sup> BECHO, op. cit., p. 136

<sup>70</sup> Id.

Há, portanto, a configuração da seguinte situação: o contribuinte inicial é o sujeito passivo constitucional do ICMS em relação ao pagamento que faz da operação própria, além de ser substituto dos acontecimentos futuros e presumidos.

Ou seja, pretende o legislador, com a instituição da substituição tributária progressiva, exigir do sujeito localizado em determinado ponto da cadeia produtiva ou comercial, denominado substituto, além do imposto relativo à sua operação, a cobrança antecipada dos valores devidos pelos outros sujeitos que irão participar desta cadeia, denominados substituídos, através da antecipação da ocorrência dos “fatos geradores” das operações subseqüentes.

Destarte, conforme aponta Roque Antônio CARRAZA, na “substituição tributária progressiva parte-se do pressuposto de que o fato imponible ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo”.<sup>71</sup>

Hugo de Brito MACHADO, no mesmo sentido dos demais autores, explicando a sistemática da substituição tributária progressiva, especialmente em relação os ICMS, assim leciona:

Na denominada substituição tributária para frente tem-se a atribuição de responsabilidade ao industrial, ou distribuidor, pelo pagamento do ICMS cujo fato gerador *deve ocorrer posteriormente*, porque consiste em *uma operação subseqüente*. Induidoso, pois, que o ICMS que é recolhido pelo denominado contribuinte substituto somente se tornará devido com a ocorrência da operação subseqüente, que a lei define como seu fato gerador”. Segue expondo que “a simples previsão do fato gerador do imposto não cria a respectiva obrigação tributária. Cria, é certo, a obrigação de antecipar, mas a antecipação ocorre tendo em conta a dimensão prevista, ou dimensão do fato gerador previsto.”<sup>72</sup>

Conclui, Brito MACHADO, que o imposto recolhido no regime da substituição tributária progressiva não é ainda imposto devido, “porque este somente surge com a ocorrência do fato gerador respectivo”.<sup>73</sup>

Esta prática de recolhimento antecipado do tributo vem merecendo diversas críticas que serão analisadas nas seções seguintes da presente pesquisa.

---

<sup>71</sup> CARRAZZA, ICMS. p. 211

<sup>72</sup> MACHADO, H de B. A Substituição Tributária no ICMS e a Questão do Preço Final.

Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 67, p. 64

<sup>73</sup> Id.

### 3.2 HISTÓRICO LEGISLATIVO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA EM RELAÇÃO AO ICMS

A aplicação da substituição tributária progressiva no antigo ICM – imposto relativo à circulação de mercadorias, teve sua fundamentação legal, anteriormente ao ordenamento constitucional vigente, dada pelo § 3º, do Art. 6º do Decreto-Lei 406 de 31 de dezembro de 1968<sup>74</sup>, acrescentado pela Lei Complementar nº 44, de 07 de dezembro de 1983, dispondo que “a lei estadual poderá atribuir a condição de responsável ao produtor industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista (alínea ‘b’) e ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista”.

Na Constituição Federal de 1988 o ICMS teve tratamento exaustivo. Por conseqüência, o texto constitucional traçou as regras básicas e imperativas para que os Estados e o Distrito Federal institíssem este imposto, através dos seus respectivos órgãos legislativos.

Contudo, foi atribuída a disciplina de determinadas matérias, dentre elas a substituição tributária, à Lei Complementar, (Art. 155, § 2º, XII)<sup>75</sup>. A previsão desta, veio a atender, conforme ensina Aliomar BALEIRO, a necessidade de

---

<sup>74</sup> “Art. 6 (...)

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

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;
- b) ao produtor industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista
- d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.”

<sup>75</sup> “Art. 155.(...)

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

XII – cabe á lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;”
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”;
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

harmonização das normas gerais do ICMS, tendo em vista “conflitos de interesses econômicos e políticos que esse imposto causa entre os entes federados.”<sup>76</sup>

Prevendo o legislador constituinte, através do § 8º, do Art. 33, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>77</sup>, a hipótese da não edição da Lei Complementar necessária à instituição do ICMS, no prazo de 60 dias, abriu a possibilidade de que os Estados e o Distrito Federal editassem em Convênio a regulação provisória da matéria.

Desta forma, entendendo esses entes da federação que estavam autorizados a suprir a Lei Complementar referida no texto constitucional, através do Convênio ICM nº 66/88 editaram normas gerais para disciplinar a instituição do ICMS. Sendo assim, a substituição tributária progressiva foi prevista no Inciso II do Art. 25 deste Convênio<sup>78</sup>, dispondo que a “lei poderá atribuir a condição de substituto tributário ao produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes”.

Contudo, houve à época diversos questionamentos quanto à validade deste Convênio no que tange a substituição tributária progressiva.

Roque Antônio CARRAZZA, versando sobre a matéria, entende que o Convênio 66/88 poderia somente ter veiculado normas provisórias, necessárias à criação do ICMS, no exercício financeiro de 1989, e que o art. 6º, §3º, b e c, do Decreto-Lei 406/98 não foi recepcionado pela Constituição Federal. A partir da averiguação de que o ICMS, previsto na Constituição de 1988 é, *mutatis mutandis*, igual ao antigo ICM, conclui CARRAZZA que o art. 34, § 8º, do ADCT, poderia incidir tão somente em relação às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, portanto, não estaria legitimada à disciplinar a substituição tributária progressiva no ICMS.<sup>79</sup>

<sup>76</sup> BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 372

<sup>77</sup> Art. 33 (...)

§ 8.º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”.

<sup>78</sup> Art. 25. A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

(...)

II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes

<sup>79</sup> CARRAZZA, **ICMS**. p. 228

Posição diversa é a de Hamilton Dias de SOUZA, entendendo que a matéria já era disciplinada pela Lei Complementar nº 44/83 e, "se fosse ela constitucional à época de sua edição, teria sido recepcionada pela Constituição de 1988 e, portanto, seria a matriz da figura ora tratada e não o Convênio nº 66/88".<sup>80</sup>

O Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso Especial nº 45.386-0/SP, tendo como Relator o Min. Garcia Vieira, Relator designado Min. Demócrito Reinaldo, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça da União de 06 de junho de 1994, assim havia se posicionou em relação ao tema:

Constitucional. Tributário. ICMS. Leis Complementares (Decreto-Lei nº 406/98 e Código Tributário Nacional). Preexistentes à Constituição e por ela Recepcionadas. Convênios Estaduais disciplinando a Substituição Tributária (66/88 e 107/89) e conflitando com a Legislação em Vigor. Impossibilidade,

No sistema jurídico-constitucional brasileiro, a promulgação de nova Constituição não acarreta, 'ipso facto', a ineficácia (ou revogação) da legislação preexistente, derrogando só aquela que, com ela, se mostre incompatível.

Por não conflitarem com a Carta Política de 1988, continuam em vigor, com hierarquia de Leis Complementares, o Decreto-Lei nº 406/68 e o Código Tributário Nacional, no pertinente à disciplina do ICM (ICMS), o respectivo fato gerador e a base de cálculo (§ 5º, do artigo 34 do ADCT)

Consoante a legislação em vigor (recepcionada pela Constituição), o sujeito passivo da obrigação tributária, em princípio, deve ser aquele que praticou o ato descrito como núcleo do 'fato gerador' - ao qual é impossível a autoria do fato imponible.

O substituto tributário, em face da disciplina da legislação tributária (CTN, artigo 128), deverá ser sempre alguém 'vinculado' ao 'fato gerador', sendo de todo incabível que algum devedor (estranho em relação ao ato imponible) substitua outro que ainda não seja contribuinte relativamente à operação considerada.

O Convênio nº 66/88 (e 107/89), a pretexto de disciplinar o instituto da substituição tributária, já definido em Lei Complementar (CTN, artigo 128), instituiu hipótese de 'antecipação' do ICMS, nas operações de venda de veículos automotores, em que: a) a base de cálculo é fundada em fictício e estimado valor de tabela; b) o pagamento do tributo (ICMS) é exigido antes da ocorrência do fato gerador em concreto; c) o substituto tributário é um terceiro estranho ao fato imponible.

Ao instituir, 'in casu', a substituição tributária, mediante a antecipação do recolhimento do ICMS, o Convênio nº 66/88 desbordou-se da legislação de regência (Decreto-lei nº 406/68, artigo 1º, § 1º e artigos 52 e 128 do CTN), quando se sabe, que por determinação de regra transitória da Carta Política (artigo 34, § 8º do ADCT), tem a função de regulamentar provisoriamente a incidência do ICMS tão-só no dizente às lacunas existentes (na legislação recepcionada) e sobre matéria tratada em Lei Complementar não recebida, no todo ou em parte, pela Constituição Federal.

Recurso conhecido e improvido, por maioria de votos

Contudo, o pleno do mesmo tribunal, uniformizando a jurisprudência sobre o assunto, decidiu de modo diverso através do julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 30.269/SP, tendo como Relator o Min. Hélio

---

<sup>80</sup> SOUZA, H. D. de S. Icms – Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 12, p. 22

Mosimann, e cuja ementa foi publicada no Diário de Justiça da União de 09 de outubro de 1995, nos seguintes termos:

Ementa: Embargos de divergência – Tributário – ICMS – Venda de veículos automotores – Recolhimento antecipado – Regime de substituição tributária – Convênios 66/88 e 107/89 – Legitimidade da exigência – Votos vencidos.

Não obstante a controvérsia existente em torno do tema, considera-se legítima a exigência do recolhimento antecipado, do ICMS, na venda de veículos automotores, pelo chamado regime de substituição tributária.

Embargos de divergência recebidos, por maioria de votos

Houve então o posicionamento jurisprudencial pela validade do Convênio 66/88 para a regulação da substituição tributária progressiva.

Atendendo ao anseio dos Estados e do Distrito Federal, que viam o constante questionamento da constitucionalidade da substituição tributária, foi acrescentado o § 7º ao Art. 150 da Constituição Federal através da Emenda Constitucional nº 03 de 17 de março de 1993, que assim dispôs:

Art. 150.

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

Muito embora a previsão no texto constitucional, o questionamento persistiu, tendo em vista que a inclusão deste parágrafo, via emenda constitucional, violou, segundo alguns doutrinadores, cláusulas pétreas da Constituição Federal. Esta questão será abordada posteriormente nesta pesquisa.

A Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, em atendimento ao Art. 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, disciplinou a substituição tributária, assim dispondo:

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

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

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



Este dispositivo legal também mereceu críticas pela doutrina pátria.

A previsão de que a lei estadual poderá determinar as mercadorias ou serviços prestados que estarão sujeitos à substituição tributária progressiva, é rechaçada por Roque Antônio CARRAZZA.<sup>81</sup>

Argumenta CARRAZZA que é próprio das competências concedidas pela Constituição o atributo da indelegabilidade. Sendo assim, a Constituição Federal ao determinar que a Lei Complementar é o veículo competente para dispor sobre substituição tributária, vedou a sua delegação à lei estadual. Desta forma, ficou frustrado “o desígnio constitucional de assegurar que o regime de substituição tributária, no ICMS, seja uniforme em todas as unidades federadas.”<sup>82</sup>

Na legislação paranaense relativa ao ICMS, há a utilização indiscriminada do termo “substituto” e “responsável”. Devido a isto, a substituição tributária progressiva, bem como o diferimento, foram previstos através do Art. 18, inc. IV, da Lei nº 11.580 de 14 de novembro de 1996, assim dispondo:

Art. 18 - São responsáveis pelo pagamento do imposto:

(...)

IV - o contribuinte ou depositário a qualquer título, na qualidade de substituto tributário, em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes - inclusive quanto ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte do imposto, localizado neste Estado - na forma a ser regulamentada em Decreto do Poder Executivo, em relação a:

(...)

Passa-se a analisar nas sessões seguintes as questões relativas à aplicação da substituição tributária progressiva.

---

<sup>81</sup> CARRAZZA, ICMS. p.217

<sup>82</sup> Id.

## 4. QUESTÕES RELACIONADAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS

### 4.1 QUESTÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

#### 4.1.1 Fato Jurídico Tributário

A norma jurídica tributária, como as demais normas jurídicas possui na sua estrutura uma hipótese de incidência (antecedente, suposto, descritor) e um mandamento (conseqüente, prescritor).

Paulo de Barros CARVALHO, demonstrando a disposição desses elementos, especificamente em relação à norma jurídica tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, assim ensina:

...a hipótese de incidência trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a conseqüência 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 Estadual 10% do valor do produto industrializado). A hipótese alude a um fato e a conseqüência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu conseqüente.<sup>83</sup>

Dessas lições extrai-se que o ordenamento jurídico tributário recorta determinados fatos da realidade, que se ocorridos em determinado espaço e tempo, irá fazer nascer a relação jurídica tributária.

No que tange ao ICMS, no seu aspecto de imposto sobre operações mercantis, Roque Antônio CARRAZZA leciona que o fato da realidade hábil a percutir a relação jurídica tributária (denominado por este autor como fato imponible) do ICMS “só se completa com a transferência da titularidade da mercadoria. Sem ela, o dever de pagar o ICMS não nasce.”<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup> CARVALHO, *Curso de Direito...*, p. 236-237

<sup>84</sup> CARRAZZA, *ICMS*. p. 45.

Da mesma forma, o ICMS incidindo sobre o transporte, onde o “fato imponível do tributo ocorre no momento em que é executado o serviço de transporte interestadual ou intermunicipal”.<sup>85</sup>

Entretanto, com a substituição tributária progressiva, o fato que faz nascer para o substituto a obrigação do recolhimento do valor devido a título de ICMS das etapas subseqüentes ainda não ocorreu, havendo portanto a antecipação de sua ocorrência com a finalidade de legitimar o recolhimento do tributo.

Surge, assim, a polêmica quanto à possibilidade de a relação jurídica tributária ter a sua percussão através de um fato jurídico que ainda não ocorreu.

#### 4.1.2 Antecipação do Fato Jurídico Tributário

Houve diversas críticas à possibilidade criada pela sistemática da substituição tributária progressiva de prever a ocorrência de um fato futuro que possa percutir a relação jurídica tributária.

Em análise ao tema, Paulo de Barros CARVALHO, através da constatação de que o direito tributário se formou através de princípios altamente preocupados com o fenômeno da incidência, leciona que o ordenamento jurídico tributário não poderia admitir um tipo de percussão tributária em que esteja previsto um fato futuro para o nascimento das relações jurídicas tributárias, sob pena de desestruturar a segurança destas relações.<sup>86</sup>

Por sua vez, Roque Antônio CARRAZA leciona que a antecipação do fato que ainda não aconteceu visa a tão somente acautelar interesses fazendários.<sup>87</sup> Posiciona-se, primeiramente, pela impossibilidade lógica dessa figura, utilizando-se do seguinte argumento:

É sempre bom termos presentes que, se não ocorreram os pressupostos necessários ao surgimento da própria obrigação tributária – e, portanto, não se pode falar, ainda, em tributo –, por muito maior razão (argumento “a fortiori”) não se há de cogitar da substituição do sujeito passivo que ainda nem existe. Eis aqui um limite lógico: somente se pode substituir sujeito passivo que já exista. Se ainda não surgiu a obrigação tributária, ele não existe e, deste modo, presumi-lo afronta os postulados constitucionais.<sup>88</sup>

---

<sup>85</sup> Ibid., p. 133.

<sup>86</sup> CARVALHO, P. de B. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos de Incidência**. São Paulo, 1988, p.162-163

<sup>87</sup> CARRAZA, ICMS. p. 211

<sup>88</sup> Id.

CARRAZZA entende ainda que há nesta figura uma afronta ao princípio da tipicidade, pois “se não se realiza o ‘fato imponible tributário’ (fato gerador ‘in concreto’), isto é, se não se cumprem integralmente os elementos do ‘suposto de fato legal (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que deverá suportar), o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos.”<sup>89</sup>

José Eduardo Soares de MELO, a partir da afirmação de que as relações jurídicas “devem ficar adstritas às imposições tributárias, quando ocorre subsunção do fato imponible (situação concreta) à imagem normativa (situação abstrata)”, conclui que não é possível a utilização de ficções ou presunções para a percussão destas relações.<sup>90</sup>

Alcides Jorge COSTA, por seu turno, acrescenta que “se na substituição a obrigação já nasce tendo o substituto como sujeito passivo, é evidente que não se pode falar em substituto passivo de uma obrigação que não existe, nem se sabe vai existir”.<sup>91</sup>

Marçal JUSTEN FILHO, em trabalho intitulado Princípios Constitucionais Tributários, encartado na apostila de suporte para debate realizado, em 29.04.94, no Tribunal de Alçada do Estado do Paraná, sobre “Substituição Tributária”, assim se posicionou sobre o tema:

Ao instituir a substituição tributária ‘para frente’, o fisco disciplina a base imponible, estimando valores para as futuras operações.

Isso é inconstitucional e inadmissível, encontrando três ordens de impedimentos jurídicos.

2.4. O primeiro obstáculo reside na desnaturação da hipótese de incidência tributária. Há a vedação à antecipação da exigência do tributo, tendo em vista a ausência de concretização do fato imponible. Mais ainda, há impossibilidade de afirmar que ocorrerá, no futuro, a configuração de um “fato gerador”, porque isso dependerá das circunstâncias do caso concreto, em qualquer caso, há absoluta incerteza desse evento.

(...)<sup>92</sup>

---

<sup>89</sup> CARRAZZA, ICMS. p. 224

<sup>90</sup> MELO, J. E. S. de. ICMS – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 2000. p.148

<sup>91</sup> COSTA, op. cit., p. 85

<sup>92</sup> JUSTEN FILHO, M. **Princípios Constitucionais Tributários**. Artigo integrante da apostila do Debate “Substituição Tributária”. CEDEPE – Centro de Debates, Estudos e Pesquisas do Tribunal de Alçada, Curitiba, 29 abr. 1996.

A questão da natureza de presunção ou de ficção do fato ensejador do recolhimento na substituição progressiva foi abordada por Luiz César Souza de QUEIROZ. Este autor define fato jurídico presumido como “o fato (acontecimento, objeto da experiência) que se considera (julga) realmente ocorrido no tempo e no espaço.”<sup>93</sup> Já o fato jurídico fictício é “um fato não realizado no tempo e no espaço, um fato meramente imaginado ou desejado.”<sup>94</sup> Assim, conclui:

Não há dúvidas de que se trata de ficção e não de presunção. Ora, obrigar alguém a pagar um imposto (efeito), em decorrência de se imaginar que um fato possa ou não ocorrer no futuro, caracteriza tributação com base em fato jurídico tributário fictício ('fato' imaginado, pensado; 'fato' que não se realizou no tempo e no espaço; 'fato' imaginado, esperado, desejado, que não se confunde com o verdadeiro fato – acontecimento que ocorre, concretamente, no tempo e no espaço).<sup>95</sup>

Contudo, será possível a relação tributária ser percutida por um fato fictício?

JUSTEN FILHO responde negativamente a esta questão. Aduz que o princípio da capacidade contributiva direciona que a hipótese de incidência não pode estabelecer ficção sobre a existência da riqueza, assim expondo:

Ora, a hipótese de incidência tributária não pode deixar de conter situações economicamente avaliáveis. Nem pode conter situações vagas. E com, toda certeza, não pode estabelecer ficção sobre existência de riqueza.

E isso porque a ficção sobre existência de riqueza significa ausência de situações economicamente avaliável. Há, com o respeito devido ao mestre BECKER, uma incompatibilidade entre as figuras conceituais do fato-signo presuntivo de riqueza e da ficção. E isso por a ficção não envolver qualquer presunção – um processo mental pelo qual se conclui existente algum evento não porque verificado sensitivamente, mas pela comprovação através sentidos da ocorrência de outros fatos vinculados àquele cuja ocorrência de outros fatos vinculados àquele cuja ocorrência se presume. Como já afirmamos, só é viável presumir a riqueza através da presença de fatos economicamente avaliáveis. Ora, uma ficção significa impor a ocorrência de um fato independentemente de qualquer outro ou, mesmo, diante da evidência de sua inoocorrência. Portanto, não se pode usar de ficção para construir a hipótese de incidência tributária, porque isso acarretaria uma hipótese de incidência não tributária.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> QUEIROZ, op. cit., p. 239

<sup>94</sup> Ibid., p. 240

<sup>95</sup> Ibid., p. 244

<sup>96</sup> JUSTEN FILHO, **Sujeição Passiva...**, p. 254-255

Marco Aurélio GRECO, contrário aos pensamentos acima expostos, parte do pressuposto de que o modelo tributário não é exclusivamente obrigacional, assim como disposto no Código Tributário Nacional<sup>97</sup>, onde haja a necessidade da ocorrência do fato gerador para o nascimento da relação jurídica tributária. Pode abranger outro modelo operativo de cobrança do tributo. Este autor, a partir da distinção de pressuposto de fato – materialidade descrita na Constituição Federal – e de “fato tributável”, expõe que este poderá ser considerado “gerador” da obrigação se for antecedente ao seu nascimento, ou “legitimador”, se for posterior ao nascimento da obrigação.<sup>98</sup>

Assim expõe:

(...) ao invés de a legislação atrelar a exigência de recolhimento do dinheiro aos cofres públicos ao momento em que estiver concluída a ocorrência do fenômeno (econômico ou jurídico) qualificado pelo ordenamento, ela conecta a exigência a uma fase preliminar, como que antecipando as conseqüências que no modelo tradicional, só seriam deflagradas depois da ocorrência do próprio fenômeno.<sup>99</sup>

GRECO, portanto, entende que a antecipação do “fato tributável” é válida desde que o fato legitimador venha a ocorrer posteriormente (cláusula vinculante ao fato futuro). Expõe que não houve ofensa à repartição das competências tributárias, mas sim a criação de uma nova forma de arrecadação, sendo que a segurança jurídica estaria atendida através da cláusula imediata de restituição.<sup>100</sup>

Considera, ainda, que a figura da antecipação do fato tributável não é uma ficção, mas sim “uma *previsão* de fato a ocorrer no futuro, feita com base nos elementos concretos que indicam haver um vínculo entre o evento atual (fase preliminar) e o evento futuro (tributável)”.<sup>101</sup>

#### 4.1.2.1 Violação ao Princípio da Não-Cumulatividade

---

<sup>97</sup> CTN - Art. 113. (...)

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

<sup>98</sup> GRECO, op. cit., p. 25-27

<sup>99</sup> Ibid., p. 25

<sup>100</sup> Ibid., p. 26-27

<sup>101</sup> Ibid., p. 64

Marçal JUSTEN FILHO, aponta como terceiro obstáculo à substituição tributária progressiva o princípio da não-cumulatividade, dispondo que “o montante devido, a título de tributo, nas operações constitui crédito para abater da dívida relativa às operações posteriores”.<sup>102</sup>

Entende o ilustríssimo professor que a Constituição Federal, com o princípio da não-cumulatividade, retrata uma opção sobre a extensão da tributação, tratando-se de “uma adequação do princípio da isonomia para a tributação incidente sobre operações sucessivas relativas à circulação de mercadorias (ou prestações de serviços subseqüentes)”.<sup>103</sup>

Assim, prossegue JUSTEN FILHO, mesmo que haja identidade da base de cálculo estimada e da base de cálculo da última operação (identidade de resultados) estaria se ignorando a vontade constitucional consistente na consagração de um sistema plurifásico que assegura a diluição da carga fiscal entre os diversos sujeitos do processo econômico.<sup>104</sup>

Roque Antônio CARRAZZA trilha o mesmo caminho, dispondo que a prática desta sistemática infringe ao princípio da não-cumulatividade, porquanto é tolhido aos substituídos o direito ao crédito das operações anteriores.<sup>105</sup>

## 4.2 QUESTÃO DA BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

### 4.2.1 A Base de Cálculo e a sua função mensuradora

Geraldo ATALIBA define a base de cálculo, preferindo utilizar a expressão “base imponible”, como “uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação concreta, do *quantum debeat*”.<sup>106</sup>

Paulo de Barros CARVALHO, por seu turno, a define a como “a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo

---

<sup>102</sup> JUSTEN FILHO, *Princípios Constitucionais...*, p. 17

<sup>103</sup> JUSTEN FILHO. *Princípios Constitucionais...*p. 17

<sup>104</sup> Id.

<sup>105</sup> CARRAZZA, *ICMS*. p. 226-227

<sup>106</sup> ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo, 1993. p. 97

do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.”<sup>107</sup> Ainda, segue expondo, que a base de cálculo tem paralelamente “a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso no suposto normativo.”<sup>108</sup>

Com efeito, sintetiza o mestre paulista, esse instrumento jurídico apresenta três funções distintas, quais sejam: a) medir as proporções reais do fato (função mensuradora); b) compor a específica determinação da dívida (função objetiva); c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente das normas (função comparativa).<sup>109</sup>

A função mensuradora da base de cálculo, expõe Barros CARVALHO, é utilizada na escolha do legislador “daquele predicado factual que servirá de suporte mensurador do êxito descrito na hipótese de incidência”, dentre os múltiplos atributos valorativos que o fato exhibe.<sup>110</sup>

Outra consideração pertinente acerca do tema é a de Marçal JUSTEN FILHO, lecionando que:

“a base imponible “não é a própria materialidade. É um instrumento de medição, de quantificação daquele evento hipoteticamente descrito na materialidade. Essa materialidade contém, a nosso ver, uma situação economicamente avaliável. Ora, bem por isso, será necessário avaliar economicamente tal situação base. Essa avaliação há de ser efetivada com instrumentos indicados pela própria norma tributária.”<sup>111</sup>

Prossegue este autor expondo que poderá ocorrer distorção exatamente na escolha de um instrumento inadequado para avaliar a situação contida no aspecto material da hipótese de incidência.<sup>112</sup>

---

<sup>107</sup> CARVALHO, **Curso de Direito...**, p. 324

<sup>108</sup> Id.

<sup>109</sup> CARVALHO, *Ibid.*, p. 324-325

<sup>110</sup> CARVALHO, *Ibid.*, p. 325

<sup>111</sup> JUSTEN FILHO, **Sujeição Passiva...**, p. 247

<sup>112</sup> Id.



#### 4.2.2 A Base de Cálculo na Substituição Tributária Progressiva

Tendo em vista que a aplicação da substituição tributária progressiva pressupõe a incidência plurifásica de um imposto ou contribuição, ou seja, que as suas incidências se dêem nos diversos desdobramentos da cadeia econômica, ao aplicá-la pretende o legislador “prever” também a base de cálculo do fato jurídico – percussor do nascimento da relação jurídica tributária – que irá ser provocado pelo sujeito que estiver localizado no último elo da cadeia de circulação da mercadoria.

Por conseqüência, ocorre que com a presunção da ocorrência do fato jurídico tributável do ICMS (operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transportes interestadual ou intermunicipal e de comunicação), há também a presunção de sua função mensuradora, designada como base de cálculo presumida ou estimada.

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, no seu artigo 8º, define a base de cálculo para fins de substituição tributária progressiva nos seguintes termos:

Artigo 8º - A base de cálculo para fins de substituição tributária será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das seguintes parcelas:

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

(...)

Parágrafo 2º - Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

Parágrafo 3º - Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

Parágrafo 4º - A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do “caput” será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

Verifica-se, portanto, que o legislador utilizou três métodos para fixar a base de cálculo da substituição tributária, assim expostos:

a) a soma de parcelas, com o arbitramento de uma margem agregada pelo poder público; (Alínea “c”, Inciso II)

b) o preço fixado por órgão público competente; (§ 2º)

c) o preço sugerido pelo fabricante ou importador; (§ 3º)

A utilização dos preços a que se referem os Parágrafos 2º e 3º do Art. 8º para a base de cálculo do ICMS, causa perplexidade, principalmente, quando visualizadas numa economia que consagrou a livre concorrência

Contudo, a grande controvérsia, relacionada à fixação da base de cálculo da operação ou prestação subsequente, refere-se à alínea “c”, do Inciso II, girando portanto em torno da fixação da margem agregada.

Essa margem é definida por Marco Aurélio GRECO como a diferença entre o valor da operação do substituído (e verbas enumeradas na lei) e a realizada na ponta de consumo.<sup>113</sup>

Fazendo referência ao § 4º deste dispositivo, Marco Aurélio GRECO, aduz que “preço praticado” é o que existe, não é o que o Poder Público gostaria que existisse. “Sendo assim, a tarefa apontada pela Lei Complementar 87, de 1996, é a de apurar concretamente, descobrir efetivamente, qual o fato real”, ou seja, descobrir qual o valor da operação final. Cria-se, segundo este autor, o ônus da prova ao Poder Público, que irá fundamentá-la através dos meios enumerados no §4º do art. 8º (amostragem, informações ou outros elementos).<sup>114</sup>

Contudo, há de se considerar a dificuldade da previsão da mensuração de um fato que ainda não ocorreu. Esta mensuração presumida foi alvo de diversas críticas, conforme será exposto na seção seguinte.

#### 4.2.2.1 Críticas à Base de Cálculo Estimada

A possibilidade das Fazendas Estaduais estimarem a margem agregada do contribuinte substituído é rechaçada por Roque Antônio CARRAZZA, pois considera que esta prática fere o princípio da segurança jurídica, tendo em vista que abre a possibilidade de que sua fixação se dê de forma arbitrária. Por conseguinte, o princípio da tipicidade não estaria sendo respeitado, tendo em vista que “a Fazenda

---

<sup>113</sup> GRECO, op. cit. p. 115

<sup>114</sup> Id.

Pública elege os critérios que reputa razoáveis para a quantificação do tributo.”<sup>115</sup>

Nesta mesma direção, Alcides Jorge COSTA leciona que o arbitramento da margem agregada equivale ao arbitramento da base de cálculo do ICMS. Sendo assim, a fixação pelo Poder Executivo da margem agregada fere o princípio da legalidade. Através de uma analogia à “pauta fiscal” (determinação da base de cálculo pelo próprio Fisco) leciona que a sua aplicação foi afastada pelo Supremo Tribunal Federal. Aduz então que “se é inadmissível estabelecer uma base de cálculo por presunção absoluta ou ficção legal para fatos geradores presentes, muito mais impossível estabelecê-la para fatos geradores cuja própria existência é também uma presunção legal absoluta ou uma ficção legal, se se preferir”.<sup>116</sup>

Jorge COSTA leciona, ainda, que a base de cálculo estimada fere frontalmente o princípio da isonomia assim dispondo:

...se a fixação arbitrária da base de cálculo (através da fixação arbitrária da margem de lucro) conduz a uma base de cálculo superior ao preço de varejo, a alíquota real do imposto será maior que a nominal. Se a base de cálculo resultar inferior ao preço de varejo, alíquota será menor que a nominal. Em conclusão, tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em posição equivalente, com clara ofensa ao artigo 150, II, da Constituição.<sup>117</sup>

Considerando que a única base de cálculo possível para o ICMS é o valor da operação, assim como determina a lei, Jorge COSTA conclui que a substituição tributária para frente criou um novo imposto, monofásico e com base de cálculo arbitrada.<sup>118</sup>

Marçal JUSTEN FILHO, por sua vez, entende que a substituição tributária progressiva, além da desnaturação da hipótese de incidência, encontra como segundo obstáculo a ausência de valores efetivos a serem considerados como base imponible. Este autor assim se posiciona:

Tudo isso se configura como uma enorme ficção normativa. Não há ‘fato gerador’, não há base de cálculo, não há riqueza. Embora seja pacífica a inexistência do fato signopresuntivo de riqueza, a lei tributária pretende ‘falsificar’ sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de pagar o tributo. Não é facultado ao Estado criar, de modo arbitrário, uma base imponible para efeito tributário, distinto daquela realmente praticada. Afinal, a base imponible corresponde à ‘dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É portanto, uma grandeza ínsita na h.i. Não se admite que a base de cálculo (preço operação)

---

<sup>115</sup> CARRAZZA, *Curso de Direito...*, p. 373

<sup>116</sup> COSTA, *op. cit.*, p.87

<sup>117</sup> *Id.*

<sup>118</sup> *Id.*

seja afastada e se adote uma 'base de calculada' fixada através de outros critérios, artificiais e ficcionistas.<sup>119</sup>

Roque Antônio CARRAZA argumenta ainda que a base de cálculo estimada do ICMS violou o princípio da tipicidade da tributação, pois ela não é compatível com a materialidade descrita na hipótese de incidência.<sup>120</sup>

#### 4.3 A CONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 03/93

A inclusão do parágrafo § 7º, ao Art. 150, da Constituição Federal, como já explicitado, atendeu ao anseio das diversas Unidades da Federação que viam questionada a aplicação da Substituição Tributária Progressiva pela falta de previsão constitucional.

Este dispositivo, conforme expõe Alcides Jorge COSTA, introduziu conceitos novos, como a figura do fato gerador presumido; a garantia da restituição do imposto pago na hipótese de não-ocorrência do fato gerador futuro, e a determinação de que só a lei ordinária pode dispor sobre os elementos necessários à implantação da nova sistemática.<sup>121</sup>

Usando outros termos, porém no mesmo sentido, Marco Aurélio GRECO, extraiu do § 7º, do Art. 150, da Constituição Federal três grandes cláusulas:

- a) uma *cláusula de vinculação* a um fato gerador que deva ocorrer posteriormente ao momento a que está atrelado o recolhimento;
- b) uma *cláusula de atribuição*, a sujeito passivo, de responsabilidade pelo pagamento de imposto ou contribuição; e
- c) uma cláusula de restituição do excesso.<sup>122</sup>

Embora prevista a substituição tributária progressiva no texto constitucional, seu questionamento perpetuou-se, tendo início uma nova discussão.

A questão debatida refere-se à modificação, como denomina José Afonso da SILVA, do "núcleo explicitamente imodificável na via de emenda"<sup>123</sup>, disposto no art. 60, § 4º, da Constituição Federal, que assim enuncia: não será objeto de deliberação

---

<sup>119</sup> JUSTEN FILHO, *Princípios Constitucionais...*, p. 17

<sup>120</sup> CARRAZA, *ICMS*. p. 224

<sup>121</sup> COSTA, *op. cit.*, p. 14

<sup>122</sup> GRECO, *op. cit.*, p. 24

<sup>123</sup> SILVA, *op. cit.*, p. 61

a proposta de emenda tendente a abolir: a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; os direitos e garantias individuais.

A modificação deste núcleo, segundo José Afonso da SILVA, ensejará a invalidade da Emenda, porquanto eivada de vício de inconstitucionalidade material. O Judiciário, por sua vez, deverá efetuar este controle, tal como se dá com as leis ordinárias.<sup>124</sup>

A doutrina trouxe diversos argumentos para demonstrar que através do texto da Emenda Constitucional 03/93 houve a violação do tal núcleo imodificável, especialmente em relação aos direitos e garantias individuais do cidadão.

Assim, Roque Antônio CARRAZA aduz que o princípio da segurança jurídica integra o rol dos direitos e garantias individuais dos cidadãos – portanto, integra o núcleo imodificável da Constituição. A consagração deste princípio vedaria a criação de tributo sobre fato presumido.<sup>125</sup>

Neste sentido é também o posicionamento de José Eduardo Soares de MELO, que considera que a Constituição Federal albergou como valores máximos a segurança e a certeza jurídica, respaldados nos cânones da legalidade e da tipicidade; portanto não seria possível a presunção da ocorrência do fato gerador do tributo, tendo em vista que a presunção é “ferrada de imprecisão, dubiedade, meras conjecturas e ilações”.<sup>126</sup>

Luiz César Souza de QUEIROZ, por sua vez, considera que o princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade, não poderia ser modificado através de Emenda. Portanto, como “a riqueza, reveladora da capacidade contributiva, somente exsurge, por determinação constitucional, quando ocorre o fato jurídico tributário” a ficção da ocorrência deste fato, viola este princípio.<sup>127</sup>

Marco Aurélio GRECO entende que a emenda em enfoque atendeu ao princípio da segurança jurídica ao prever a cláusula de vinculação ao fato futuro, dada através da “existência, no plano fático, de uma relação de conexão entre as

---

<sup>124</sup> Id.

<sup>125</sup> CARRAZA, **Curso de Direito...**, p. 389

<sup>126</sup> MELO, J. E. S. de. **ICMS: Teoria e Prática**. São Paulo: DIALÉTICA, 2000. p. 150

<sup>127</sup> QUEIROZ, op. cit., p. 246-247

fases, de modo que se possa afirmar que uma é efetivamente preliminar das demais e que o fenômeno, enquanto tal, está em processo de formação.”<sup>128</sup>

Júlio M. de OLIVEIRA expõe que a Emenda Constitucional 03/93, violou as seguintes garantias individuais: a) o direito de propriedade (inciso XXII, art. 5º) e o princípio da não-confiscatoriedade (inciso IV, artigo 150), pois “por critérios de presunção de fato imponible e base de cálculo, se acaba por criar a exigência de um pagamento sem qualquer fundamento válido”; b) a estrita distribuição de competências tributárias (artigo 145 e ss.), com a ampliação das mesmas para possibilitar a tributação fundada na presunção de ocorrência de fato imponible; c) a estrita legalidade (inciso II, artigo V) e a tipicidade tributária (inciso I, artigo 150); d) capacidade contributiva (parágrafo primeiro, artigo 145) e a isonomia (inciso II, artigo 150).<sup>129</sup>

Contudo, os diversos argumentos contrários à substituição tributária progressiva, foram rejeitados pelo Superior Tribunal de Justiça e, posteriormente, pelo Supremo Tribunal Federal, conforme jurisprudência adiante demonstrada.

#### 4.4 JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Supremo Tribunal Federal, através do Acórdão prolatado no Recurso Extraordinário n.º 213.396-5 SP, tendo como relator o Min. Ilmar Galvão, posicionou-se quanto à constitucionalidade da substituição tributária progressiva. A ementa do referido Acórdão foi publicada no Diário da Justiça da União de 01/12/2000, p. 97, vazada nos seguintes termos:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICMS 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, LEI PAULISTA Nº 6.374/89.

O regime de substituição tributária, referente ao ICM, se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º do ADCT/88.

Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicado) e pelo Convênio ICMS nº

<sup>128</sup> GRECO, op. cit., p. 26

<sup>129</sup> OLIVEIRA, J. M. de. A Substituição Tributária para Frente prevista na Emenda Constitucional nº 03/93 em face das Cláusulas Pétreas e do Poder Constituinte Derivado. **Repertório IOB de Jurisprudência**. São Paulo, Ementa 1/10898

107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens.

A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposto por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador.

Acórdão que se afastou desse entendimento.

Recurso conhecido e provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por sua Primeira Turma, de conformidade com a ata do julgamento e notas taquigráficas, por maioria de votos, em conhecer e dar provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Srs. Ministros Carlos Velloso (Presidente), Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, que dele não conheciam.<sup>130</sup>

Em análise ao voto que orientou a maioria vencedora, emitido pelo Ministro Relator Ilmar Galvão, tem-se que, através das lições do professor Marco Aurélio GRECO já expostas na presente pesquisa, foi admitida a antecipação do recolhimento do valor devido a título de tributo. Destarte, as questões abordadas relativas à inconstitucionalidade da Substituição Tributária Progressiva foram afastadas através dos seguintes argumentos:

Não há falar-se, portanto, em violação do princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que é considerada.

Por igual se mostra descabida a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, se no preço do produto passado do industrial para o varejista não se embute mais do que se embutiria na hipótese de tratar-se de operações regulares, seja, o tributo devido pela saída do bem do estabelecimento do industrial, mais a parcela incidente sobre o valor acrescido até sua entrega ao consumidor final.

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

Quanto ao confisco, não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituto, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído; reembolsando-se esse, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor.<sup>131</sup>

Esse entendimento acabou virando paradigma para as demais decisões, conforme se verifica na Ementa do Acórdão proferido no Recurso Extraordinário,

<sup>130</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em <<http://gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nph-brs?d=SJUR&s1=213396&u=http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/Jurisp.asp&Sect1=IMAGE&Sect2=T HESOFF&Sect3=PLURON&Sect6=SJURN&p=1&r=1&f=G&n=&l=20>>. Acessado em: 06/09/2002

<sup>131</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, loc. cit., Id.

tendo como Relator o Min. Moreira Alves, e cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça da União de 17/05/2002, p. 66, assim dispondo:

EMENTA: - ICMS. Recolhimento antecipado na venda de veículos automotores pelo regime da substituição tributária. Constitucionalidade. - O Plenário desta Corte, no julgamento do RE 213.396, relativo a esse regime de substituição tributária, afastou as diversas objeções concernentes à sua constitucionalidade, inclusive as veiculadas neste recurso. Recurso extraordinário não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, em não conhecer do recurso extraordinário.<sup>132</sup>

Verifica-se, portanto, que apesar dos fartos argumentos pela inconstitucionalidade da Substituição Tributária Progressiva, o Supremo Tribunal Federal vem se posicionando de maneira diversa, reconhecendo a constitucionalidade de tal figura.

#### 4.5 - A RESTITUIÇÃO IMEDIATA DO IMPOSTO

Como já exposto, a aplicação da substituição tributária progressiva enseja ainda muita polêmica.

Sem desconsiderar os questionamentos quanto à validade da substituição tributária progressiva, porém admitindo a sua constitucionalidade como pressuposto para o desenvolvimento deste tópico, pretende-se analisar a cláusula de restituição - assim denominada por Marco Aurélio GRECO - disposta no § 7º, do art. 150 da Constituição Federal.<sup>133</sup>

Dispõe este dispositivo constitucional que é “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

A discussão remonta, então, na busca do sentido desta norma. Pretende-se pesquisar se a devolução do imposto cobrado antecipadamente prevê tão somente a hipótese da não ocorrência do fato presumido, ou se também prevê a devolução caso o fato jurídico tributário não ocorra nas proporções previstas.

---

<sup>132</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em [http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classe=RE&processo=216867&origem=IT&cod\\_classe=437](http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/frame.asp?classe=RE&processo=216867&origem=IT&cod_classe=437). Acessado em: 06/09/2002

<sup>133</sup> GRECO, op. cit., p. 24



A Lei Complementar 87/96, norma que dispôs sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, albergado pela sigla ICMS, em seu Art. 10<sup>a</sup><sup>134</sup> pouco esclareceu o assunto, restringindo-se a repetir o texto constitucional.

Cumprido, então, pesquisar o sentido jurídico deste dispositivo constitucional.

#### 4.5.1 Não ocorrência do fato fictício e sua ocorrência em proporções menores que a prevista

Hugo de Brito MACHADO leciona que:

...o fato gerador ocorre, ou não ocorre. Ou está completo, ou não existe como tal. É sempre uma realidade incindível. Entretanto, quando cogitamos do fato gerador de um imposto em sua dimensão econômica temos de considerar que esse fato, como qualquer outro fato, em sua expressão mensurável, será sempre mensurável

Em outras palavras, se cogitamos do fato gerador de um imposto tendo em vista sua expressão econômica, vale dizer, tendo em vista a sua base de cálculo, temos de admitir que é sempre possível dar-se tal fato no todo, ou apenas em parte.<sup>135</sup>

Destarte, o fato presumido que legitima o recolhimento da quantia devida a título de substituição tributária progressiva nas etapas subsequentes poderá vir a configurar três hipóteses: a) ocorra o fato na proporção prevista na base de cálculo estimada; b) não ocorra o fato, podendo-se citar, como exemplo, o furto da mercadoria em uma das etapas de circulação previstas; ou, c) o fato ocorra, contudo, não nas proporções previstas na base de cálculo estimada;

A hipótese veiculada na alínea “a”, muito embora de difícil configuração tendo em vista as regras do mercado, não gera problemas, pois o recolhimento do imposto já foi efetuado na etapa de substituição escolhida pelo legislador. Da mesma forma, a hipótese da alínea “b”, pois a previsão constitucional de restituição é clara quanto a não ocorrência do fato gerador presumido.

Resta a análise da previsão da ocorrência do fato jurídico em proporções diferentes da prevista na base de cálculo da substituição tributária progressiva.

---

<sup>134</sup> Art. 10 – É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido

<sup>135</sup> MACHADO, H de B. A Substituição Tributária no ICMS e a Questão do Preço Final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 67, p. 65

#### 4.5.2 O Sentido da Cláusula de Restituição

Buscando interpretar o sentido da cláusula de restituição prevista no texto constitucional, a Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE/ICMS, órgão de assessoramento técnico do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, formulou consulta à Douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Esta por sua vez, através do Parecer de nº PGNF/CAT/Nº 2055/96, entendeu que o fato gerador do imposto ocorreu na plenitude e que a base de cálculo da substituição foi fixada através da Lei Complementar nº 87/1996, concluiu que a sua aplicação não enseja qualquer pleito de repetição de indébito, assim se posicionando:

Assim, somos levados a concluir, em resposta ao questionamento da Cotepe, que:

- a) cabe restituição preferencial e imediata do imposto pago, quando o fato gerador presumido não vier a se realizar, quando o fato gerador presumido não vier a se realizar, devendo ser adotada sistemática que contemple a hipótese, nos termos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;
- b) qualquer contribuinte que realize pagamento de tributo em valor superior ao efetivamente devido, seja qual for a modalidade de recolhimento, tem direito à restituição, de acordo com o art. 165 do CTN, hipótese que, na substituição tributária, somente compreende o pagamento a maior do ICMS devido, pela aplicação da alíquota cabível sobre valor superior à base de cálculo estabelecida em lei, ou pelo uso de alíquota superior à aplicável.<sup>136</sup>

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, balizado neste parecer e com o intuito de harmonizar o procedimento referente à aplicação do § 7º do art. 150, da Constituição Federal, e do art. 10 da Lei Complementar nº 87/96, aprovou o Convênio 13/97, assim dispondo:

Cláusula primeira – A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subseqüentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

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

---

<sup>136</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. ICMS – Substituição Tributária – restituição de quantias pagas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. v. 19, p. 97-103

Inconformada com a regulamentação dada a matéria, através do dispositivo supra citado, a Confederação Nacional do Comércio - CNC, ajuizou perante o Supremo Tribunal Federal, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4/AL. Apreciando o pedido de liminar nesta ação, o Supremo Tribunal Federal suspendeu os efeitos da cláusula segunda do Convênio em enfoque (D.J.U de 23.10.98). Contudo, ao apreciar o mérito, o Supremo Tribunal Federal entendeu que esta cláusula é constitucional.<sup>137</sup>

O Estado do Paraná de maneira oportunista, tendo em vista que não foi signatário do Convênio ICMS nº 13/97, revogou as disposições que previam a devolução do excesso cobrado, através do Decreto nº 5.708 de 22/05/2002, publicado no Diário Oficial do Estado do Paraná de 23/05/2002. Este decreto, com efeitos retroativos à data da decisão do STF (08 de maio de 2002), revogou o § 3º, do art. 24 e os arts. 73 e 436 do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná<sup>138</sup>.

Da mesma forma entendeu a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal ao julgar em 08 de agosto de 2000, o Recurso Extraordinário nº 266.523/MG, tendo como Relator o Min. Maurício Corrêa, cuja ementa tem o seguinte teor:

Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Tributário. Substituição Tributária. Legitimidade. Base de Cálculo Presumida e Valor Real da Operação. Diferenças Apuradas. Restituição.

1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária.
2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Restituição. Impossibilidade, dada a ressalva contida na parte final do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga

---

<sup>137</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <<http://gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nph-brs?d=ADIN&s1=1851&u=http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/Jurisp.asp&Sect1=IMAGE&Sect2=THE SOFF&Sect3=PLURON&Sect6=ADINN&p=1&r=2&f=G&n=&l=20>>, acessado em: 06/09/2002.

<sup>138</sup> Art. 1º - Ficam introduzidas no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 5141, de 12 de dezembro de 2001, as seguintes alterações:

Alteração 62ª - Ficam revogados o parágrafo 3º do art 24 e os arts 73 e 436.

Art. 436 - Na saída, para consumidor ou usuário final, de mercadoria recebida em anterior operação com o ICMS retido pelo regime de substituição tributária, far-se-á em conta gráfica a complementação das quantias pagas com insuficiência ou a restituição das quantias pagas em excesso, mediante a elaboração de demonstrativo mensal, no qual constará:

(...)

somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize.  
Agravo Regimental não provido.<sup>139</sup>

#### 4.5.3 Críticas quanto à não devolução do excesso cobrado

O entendimento da não devolução do excesso cobrado recebeu severas críticas, mesmo dos doutrinadores que se posicionaram pela constitucionalidade da substituição tributária progressiva.

Conforme Gabriel Lacerda TROIANELLI, recolhido o ICMS antecipadamente ao Estado na substituição tributária progressiva, este só se incorpora, legitimamente, ao patrimônio do Estado se e quando, efetivamente, ocorrer o fato jurídico tributário. Caso isto não ocorra, o Estado surgirá como possuidor sem causa de quantia de natureza não tributária, “decorrendo daí a obrigação do ente tributante de restabelecer o ‘status quo’ ante do modo mais perfeito possível”.<sup>140</sup>

Tem-se, ainda, que para a tentativa da legitimação jurídica da substituição tributária progressiva, entende Sacha Calmon Navarro COELHO que é necessário que a lei garanta três ordens de providências legais:

‘PRIMUS’ – A imediata recuperação, indexada se for o caso, do imposto que compulsoriamente o substituto lhe cobrou, no caso de não vir a realizar o fato gerador suposto.

‘SECUNDUS’ – A compensação imediata do imposto retido a maior, se menor for o valor da operação, antes suposta.

‘TERTIUS’ – O direito de o adquirente do substituído – se contribuinte for – aproveitar o crédito daquele imposto pago pelo substituto, para preservar o princípio da não-cumulatividade.<sup>141</sup>

A não devolução do excesso cobrado estaria, portanto, a violar a segunda ordem de providências, exposta por Navarro COELHO, de que a lei deveria assegurar ao substituído.

---

<sup>139</sup> **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 67, p. 167

<sup>140</sup> TROIANELLI, G. L. A Imediata Restituição do Tributo indevidamente Pago por Substituição Tributária, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 21, jun. 1997, p. 27

#### 4.5.3.1 Violação ao princípio da capacidade contributiva

A doutrina entende que a cobrança do valor do ICMS sobre uma base de cálculo estimada maior que a base de cálculo real teria como consequência imediata a violação ao princípio da capacidade contributiva.

Destarte, é a posição de Hamilton Dias de SOUZA que após posicionar-se pela constitucionalidade da substituição “para frente”, afirma que sua possibilidade está adstrita ao princípio da capacidade contributiva. Por consequência “é fundamental que o substituto possa ressarcir-se do valor pago a título de substituição tributária”.<sup>142</sup>

Neste mesmo sentido, Paulo Roberto Coimbra SILVA adverte que a substituição tributária progressiva, por força do princípio da capacidade contributiva, deverá atender as seguintes condições: “(1) seja o caso modelo constituído mediante critérios de logicidade, razoabilidade e normalidade; (2) seja admitida prova em contrário que assegure ao contribuinte a compatibilização do que lhe é exigido com sua efetiva manifestação de riqueza; e (3) preveja-se mecanismos de pronto ressarcimento das parcelas indevidamente recolhidas às custas do substituído”.<sup>143</sup>

Desta forma, entende esse autor que, como a substituição tributária prevê a aplicação de duas presunções (fato gerador e base de cálculo), a previsão constitucional de restituição prevista para os casos em que não se realize o “fato gerador presumido” deve ter “sua aplicação imperativa sempre que “o substituído não realiza integral ou parcialmente a operação subsequente presumida”<sup>144</sup>

Marco Aurélio GRECO, diante da constatação de que a Emenda Constitucional nº 03/93 vinculou a exigência do recolhimento do imposto a um fato jurídico que deva ocorrer posteriormente, expõe que haverá violação ao princípio em tela se, em sua aplicação concreta, a legislação e os atos infralegais transformarem

---

<sup>141</sup> COELHO, S. C. N. A Substituição Tributária por Fato Gerador Futuro – Emenda nº 3 à Constituição de 88. **Repertório IOB de Jurisprudência**. São Paulo, 1993, n. 16/93, p. 320

<sup>142</sup> SOUZA, H. D. de. ICMS – Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 12, set. 1996, p.25

<sup>143</sup> COIMBRA, op. cit., p. 96

a exigência em ônus que extrapole a capacidade manifestada pelo pressuposto de fato do tributo (por exemplo, exigindo, em caráter definitivo, maior imposto do que o resultante da alíquota sobre a base de cálculo do imposto na operação a consumidor final).<sup>145</sup>

#### 4.5.3.2 Violação ao princípio da não-cumulatividade

Outro princípio, inerente ao ICMS, que assegura ao substituído a restituição imediata do excesso cobrado é o princípio da não-cumulatividade.

Sacha Calmon Navarro COELHO ensina que o princípio da não-cumulatividade exige que o valor do ICMS da última operação a consumidor final não poderá ser superior, em nenhuma hipótese, ao valor real da operação mercantil que lhe der causa. Conclui que a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado. Caso isto não fosse obedecido haveria um enriquecimento sem causa do Estado, além do empobrecimento ilícito do contribuinte, vítima de tributação confiscatória.<sup>146</sup>

Aroldo Gomes de MATTOS também corrobora deste mesmo entendimento ao dispor que “se é cobrado por antecipação, pelo contribuinte substituído imposto a maior do que o devido na operação final, dar-se-á inexoravelmente a cumulatividade, salvo, é claro, se houver a restituição do respectivo excesso”.<sup>147</sup>

Em obra específica referente ao princípio da não-cumulatividade, José Eduardo Soares de MELLO e Luiz Francisco LIPPO, manifestam posicionamento no sentido que a substituição tributária progressiva só atenderá a este princípio caso seus efeitos forem tais que não conduzam a indesejáveis aumentos no preço do contribuinte substituído, quando da efetiva saída dos bens ou serviços.<sup>148</sup>

---

<sup>144</sup> COIMBRA, Ibid., p. 99

<sup>145</sup> GRECO, op. cit., p. 129-140

<sup>146</sup> COELHO, S. C. N. A Substituição Tributária para Frente prevista na Emenda Constitucional nº 03/93 em face das Cláusulas Pétreas e do Poder Constituinte Derivado. **Repertório IOB de Jurisprudência**. São Paulo, Ementa 1/10898

<sup>147</sup> MATTOS, A. G. Restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária e as decisões da Suprema Corte. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 66, março 2001, p. 20

<sup>148</sup> MELO, J. E. S. de. LIPPO, L. F. **A Não-cumulatividade Tributária**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 1998. p.151

Logo, a vedação à restituição do excesso cobrado, decorrente da diferença entre a base de cálculo estimada e a base de cálculo presumida, causaria o aumento de preço exposto pelos autores acima. Há violação, portanto, ao princípio da não-cumulatividade.

#### 4.5.3.3 Princípio da tipologia tributária e a rígida repartição das competências tributárias

Como exposto nos capítulos antecedentes, para a classificação dos tributos é necessária a utilização do binômio base de cálculo e hipótese de incidência.

A base de cálculo, em sua função comparativa, (função descrita por Paulo de Barros CARVALHO) poderá infirmar, confirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente das normas.<sup>149</sup>

Ora, caso se considere que a base de cálculo presumida é a base de cálculo definitiva para o recolhimento do ICMS, este imposto, na verdade, não estaria incidindo sobre operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços. Não haveria nesta base de cálculo um predicado factual que sirva de suporte mensurador do êxito descrito na hipótese de incidência do ICMS.

Caso seja aceito o entendimento de que a base de cálculo estimada, por ser fixada em lei, é definitiva, não cabendo ao substituído a devolução do excesso antecipado caso o valor da operação final seja menor que o valor presumido, estaria tributando-se uma nova hipótese de incidência, composta por uma margem agregada arbitrada (presumida).

Conseqüentemente, estariam os Estados e o Distrito Federal instituindo tributo sem a devida competência outorgada pela Constituição Federal. Portanto, inconstitucional seria a instituição deste tributo.

Neste sentido posiciona-se Paulo Roberto Coimbra SILVA, advertindo que “se um determinado imposto incide sobre a circulação, produção ou industrialização, não pode recair sobre o lucro ou patrimônio do contribuinte, sob pena de inadmissível usurpação de competências e incoerência entre o aspecto material da

---

<sup>149</sup> CARVALHO, *Curso de Direito...*, p. 327

hipótese de incidência e a base impositiva, distorcendo os resultados do comando normativo da norma tributária”.<sup>150</sup>

#### 4.5.4 Interpretação Extensiva da Norma Constitucional

A corrente que se posiciona pela não devolução do excesso cobrado utiliza como fundamento a interpretação literal do disposto na Emenda Constitucional n.º 03/93. Contudo esta interpretação não é a mais apropriada.

A interpretação desta Emenda, assim expõe Aroldo Gomes de MATTOS, deverá ser realizada conforme os princípios elementares que informam o sistema constitucional brasileiro.<sup>151</sup>

Conforme já visto na seção anterior, a interpretação literal do dispositivo em tela afronta inúmeros princípios constitucionais, tais como o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, do não confisco, da não-cumulatividade e o da tipologia tributária.

Ainda, tem-se o princípio de interpretação constitucional da máxima efetividade, assim exposto por CANOTILHO:

Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora a sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas (Thoma), é hoje, sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais).<sup>152</sup>

Portanto, através de uma interpretação sistêmica, ou seja, conforme os princípios erigidos na carta fundamental, e através do princípio de hermenêutica da máxima efetividade da norma constitucional tributária, o operador jurídico não poderá chegar a outra solução que não seja a de atribuir maior abrangência à

---

<sup>150</sup> SILVA, op. cit., p. 104

<sup>151</sup> MATTOS, op. cit., p. 20

<sup>152</sup> CANOTILHO, J.J.G. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. São Paulo: Almedina, 1998, p. 1149.



cláusula de imediata restituição. Conseqüentemente, há de se reconhecer o direito de devolução da diferença decorrente da base de cálculo estimada e da base de cálculo real.

## CONCLUSÃO

Após a realização da pesquisa pode-se concluir que:

1. Para análise de qualquer tema jurídico, o operador do direito deverá buscar no altiplano constitucional os princípios e os valores que irão orientá-lo na solução do problema.

2. A Constituição Federal, através do Sistema Constitucional Tributário, traçou os limites para a atuação do legislador infraconstitucional, quer seja através dos princípios consagrados no seu texto, quer seja através da distribuição de competências. Inclusive apontou, conforme Roque Antônio CARRAZZA, o sujeito passivo tributário possível.

3. A sujeição passiva tributária consiste na titularidade do pólo passivo da relação jurídica tributária. A doutrina e a legislação identificaram como sujeitos passivos tributários o contribuinte, o substituto e o responsável.

4. Por força do princípio da capacidade contributiva, os impostos deverão prever na sua hipótese de incidência fatos economicamente avaliáveis (aspecto material). Estes fatos são utilizados de forma a presumir a riqueza dos sujeitos (destinatário legal tributário).

5. Pela peculiaridade do nosso sistema constitucional, que ao repartir competências determinou os diversos aspectos materiais dos tributos, pode-se designar os sujeitos de quem a riqueza é presumida como destinatários constitucionais tributários.

6. O termo contribuinte é utilizado para designar o sujeito titular da riqueza inserida na materialidade da hipótese de incidência. Contudo, conforme Marçal JUSTEN FILHO, a utilização deste termo poderá trazer equívocos, pois o contribuinte só virá a sê-lo, caso o mandamento da norma tributária assim o prever.

7. Haverá substituição tributária quando o mandamento normativo apontar sujeito diverso do destinatário constitucional tributário para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária.

8. A substituição tributária progressiva, pressupõe um imposto plurifásico, como o ICMS. Assim, atribui a um determinado sujeito da cadeia econômica a condição de substituto tributário. Visando antecipar o recolhimento do imposto, este sujeito deverá recolher a título de ICMS, além dos valores devidos por sua operação

ou prestação própria, os valores que seriam devidos pelos contribuintes que irão lhe suceder na cadeia econômica. Há, portanto, uma previsão de que no futuro estes contribuintes irão realizar o fato jurídico tributário do ICMS.

9. A legislação brasileira, ao prever a substituição tributária progressiva no ICMS para as operações subseqüentes, incorreu em diversos vícios, afrontando, principalmente, o princípio da legalidade.

10. Na substituição tributária progressiva não ocorre “presunção” do fato jurídico tributário, mas sim uma ficção. Explica-se: a presunção dirige-se a averiguar um fato já ocorrido, enquanto a ficção dirige-se a um fato não ocorrido no tempo ou no espaço, como o que acontece nesta modalidade de substituição.

11. O Direito Tributário, conforme Paulo de Barros CARVALHO, foi construído através da consagração de princípios, de forma a proteger o cidadão contra a voracidade do Estado. Portanto, não é possível admitir-se a tributação por ficção. Desta forma, o princípio da capacidade contributiva assim direciona.

12. A ficção do fato jurídico tributário, afronta o princípio da tipicidade da tributação, que prevê a existência real do fato para percutir a relação jurídica tributária. Fere igualmente o princípio da não-cumulatividade, porquanto transformou um imposto eminentemente plurifásico em monofásico, além de frustrar o direito de abatimento das operações ou prestações anteriores.

13. Com a ficção do fato jurídico tributário, ocorre simultaneamente a ficção da base de cálculo da última operação. A função mensuradora da base de cálculo da substituição é desnaturada, por revestir uma ficção. Portanto, não se presta a medir as proporções reais do fato e, conseqüentemente, fere o princípio da igualdade além do princípio da tipologia tributária.

14. Foi acrescentado o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição Federal, através da Emenda Constitucional nº 03/93, na tentativa de legitimar constitucionalmente o recolhimento do tributo através da substituição tributária progressiva. Contudo, esta emenda, violou garantias individuais dos cidadãos, ferindo, portanto, cláusulas pétreas da Constituição, o que é vedado.

15. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em que pese os diversos argumentos contrários à legitimidade da substituição tributária progressiva, vem se posicionando sistematicamente por sua constitucionalidade.

16. Considerando constitucional essa prática, em decorrência do texto da Emenda Constitucional, é indubitável o direito à restituição imediata do valor recolhido a título de ICMS, quando da não ocorrência do fato jurídico tributário, ou quando da ocorrência deste fato em proporções menores que a prevista. Esta interpretação, coaduna-se com os princípios constitucionais que devem orientar o trabalho do intérprete jurídico.

Sintetizando o teor desta pesquisa, merece como destaque final o pronunciamento feito por Geraldo ATALIBA, no VII Congresso de Direito Tributário, realizado em São Paulo de 15 a 17 de setembro de 1993, nos seguintes termos;

(...) estou disposto a aceitar tributação de fato futuro, como se prevê nessa Emenda Constitucional. Estou disposto a aceitar que um fato que ainda não aconteceu possa ser um fato 'gerador' de obrigação tributária. Posso aceitar isso, estou disposto, no instante em que também se emende a Constituição para dizer que nós poderemos, cidadãos, ser punidos por crimes que ainda não cometemos.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1992

BALEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARRETO, A. F. Substituição Tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 84, set. 2002, p. 7-32

BECHO, R. L. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2000.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. ICMS – Substituição Tributária – restituição de quantias pagas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 19, abr. 1997, p. 97-103

BRITO, E. A Substituição Tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n 2, nov. 1995, p. 24-31

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16 ed. revista, ampliada e atualizada, São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 7. ed. Revista e ampliada, São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

CARVALHO, P de B. **Curso de Direito Tributário**. 13º ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_, P. de B. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos de Incidência**. 1º ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

COSTA, A. J. ICMS e Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v 2, p. 70-95

\_\_\_\_\_, A. J. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. 1 ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1999.

COELHO, S. C. N. A Substituição Tributária por Fato Gerador Futuro – Emenda nº 3 à Constituição de 88. **Repertório IOB de Jurisprudência**. São Paulo, 1993, n. 16/93, p. 320

\_\_\_\_\_. A Substituição Tributária para Frente prevista na Emenda Constitucional nº 03/93 em face das Cláusulas Pétreas e do Poder Constituinte Derivado. **Repertório IOB de Jurisprudência**. São Paulo, Ementa 1/10898.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

GRECO, M. A. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**. 2. ed. Revista e ampliada, São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

JUSTEN FILHO, M. **Princípios Constitucionais Tributários**. Artigo integrante da apostila do Debate "Substituição Tributária". CEDEPE – Centro de Debates, Estudos e Pesquisas do Tribunal de Alçada, Curitiba, 29 abr. 1996,

\_\_\_\_\_. **Sujeição Passiva Tributária**. 1º edição. Belém: CEJUP, 1986.

MACHADO, H. de B. A Substituição Tributária no ICMS e a Questão do Preço Final. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 67, p. 57-72

MATTOS, A. G. Restituição do ICMS Pago a Maior no Regime de Substituição Tributária e as Decisões da Suprema Corte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 66, mar. 2001, p. 17-24

MEIRA JUNIOR, J. J. **ICMS: Substituição Tributária – Uma Visão Crítica**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2001.

MELO, Â. B. N. R. 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, ago. 2001, p. 25-40

MELO, J. E. S. de M. **ICMS: Teoria e Prática**. 4. ed. São Paulo: Dialética: 2000.

MELO, J. E. S. de. LIPPO, L. F. **A Não-cumulatividade Tributária**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 1998.

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 13º Ed. Revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

OLIVEIRA, J. M. de. A Substituição Tributária para Frente prevista na Emenda Constitucional nº 03/93 em face das Cláusulas Pétreas e do Poder Constituinte Derivado. **Repertório IOB de Jurisprudência**. São Paulo, Ementa 1/10898.

QUEIROZ. **Sujeição Passiva Tributária**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

ROCHA, J. L. C. da. ICMS – A Restituição Imediata do Valor Recolhido a mais na Substituição Tributária "para a Frente". **Revista Dialética de Direito Tributária**, São Paulo, n. 64, jan. 2001, p. 99-104

SILVA, J. A. da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 9 ed. Revista, 2º Tiragem, São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

SILVA, P. R. C. **A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-cumulativos**. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SOUZA, H. D. ICMS – Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.12, set. 1996, p. 14-26

TROIANELLI, G. L. A Imediata Restituição do Tributo indevidamente Pago por Substituição Tributária, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 21, jun. 1997, p. 27