

**TATHIANA DOMINGUES GONÇALVES**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NO CAMPO DE  
INCIDÊNCIA DO ICMS**

**CURITIBA  
2003**

**TATHIANA DOMINGUES GONÇALVES**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NO CAMPO DE  
INCIDÊNCIA DO ICMS**

Monografia apresentada à disciplina de Direito Tributário como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito e à obtenção do grau de Bacharel em Direito, Setor de Ciências Humanas, na área de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA  
2003

**TERMO DE APROVAÇÃO**

TATHIANA DOMINGUES GONÇALVES

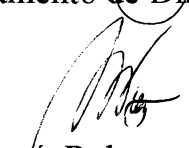
***SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NO CAMPO DE  
INCIDÊNCIA DO ICMS***

MONOGRAFIA APROVADA COM REQUISITO PARCIAL PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE BACHAREL EM DIREITO, NA FACULDADE DE DIREITO, SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS, UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ, PELA BANCA EXAMINADORA FORMADA PELOS PROFESSORES:

Orientador:



Prof.<sup>a</sup> Betina Treiger Gruppenmacher  
Departamento de Direito Público, UFPR



Prof. José Roberto Vieira  
Departamento de Direito Público, UFPR



Prof. Rogério Distéfano  
Departamento de Direito Público, UFPR

Curitiba, 28 outubro de 2003

*À minha família e à Sônia Jamur*  
*Parolin, por tudo.*

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

<b>A.D.C.T.</b>	—	<b>Ato das Disposições Constitucionais Transitórias</b>
<b>B.C.</b>	—	<b>Base de Cálculo</b>
<b>C.F.</b>	—	<b>Constituição Federal</b>
<b>C.T.N.</b>	—	<b>Código Tributário Nacional</b>
<b>D.L.</b>	—	<b>Decreto-lei</b>
<b>E.C.</b>	—	<b>Emenda Constitucional</b>
<b>I.C.M.</b>	—	<b>Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias</b>
<b>I.C.M.S.</b>	—	<b>Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações</b>
<b>I.P.I</b>	—	<b>Imposto sobre Produtos Industrializados</b>
<b>I.S.S.</b>	—	<b>Imposto sobre Serviços</b>
<b>REsp</b>	—	<b>Recurso Especial</b>
<b>REx</b>	—	<b>Recurso Extraordinário</b>

## RESUMO

A *substituição tributária para frente* no campo de incidência do ICMS é o instituto objeto do presente trabalho. Para o refinamento da análise, fez-se necessário um estudo genérico, *a priori*, sobre o referido imposto (seu histórico, matriz constitucional, fatos imponíveis e competência para sua tributação), a fim de que aquele instituto pudesse ser devidamente inserido no contexto deste tributo, e, posteriormente, esmiuçado. Sua relevância se revela - não obstante a clara estrutura tributária constitucionalmente instituída - porque a prática realizada pelas autoridades fiscais - sob a proteção da jurisprudência - vem afrontando significativamente a Magna Carta.

# SUMÁRIO

<b>LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS</b>	iv
<b>1. INTRODUÇÃO</b>	01
<b>2. NOÇÕES ACERCA DE ICMS</b>	01
2.1. CONSIDERAÇÕES HISTÓRICAS	01
2.2. DEFINIÇÃO	03
2.3. MATRIZ CONSTITUCIONAL	03
2.4. FATOS IMPONÍVEIS ENSEJADORES DA TRIBUTAÇÃO PELO ICMS	05
2.5. COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR	07
<b>3. SUJEIÇÃO PASSIVA NO ICMS</b>	08
3.1. DEFINIÇÃO DE SUJEIÇÃO PASSIVA	08
3.2. SUJEIÇÃO PASSIVA NO ICMS	09
<b>4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	10
4.1. DEFINIÇÃO	10
4.2. ESPÉCIES	12
4.3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE	12
4.3.1. Considerações Histórico-legais sobre a Substituição Tributária com Ênfase na Substituição Tributária para Frente	12
4.3.2. A Presunção da Ocorrência do Fato Imponível nas Operações Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária	16
4.3.3. Base de Cálculo	17
4.3.3.1. Base de Cálculo Arbitrada	19
4.3.4. Alíquotas	21
4.3.5. Disposições Legais	22
4.3.5.1. Disposições Constitucionais	22
4.3.5.2. Disposições Infraconstitucionais	23
4.3.5.3. Competência Estadual e Distrital	24
4.3.6. A Responsabilidade do Contribuinte Substituído pela Inadimplência do Pagamento do Tributo	25
4.3.7. Proibição Legal de Utilização como Crédito do Montante Recolhido a Título de Substituição Tributária	27
4.3.8. Restituição do ICMS Pago Antecipadamente e o art. 10 da LC nº 87/96	28
4.3.9. A Questão da Impossibilidade de Restituição do ICMS quando o Valor da Operação for Inferior à Base de Cálculo Arbitrada	30
4.3.10. ADIN 1851	32
4.3.11. Valor Real da Operação	33
<b>5. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, O FATO FICTO E O FERIMENTO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS</b>	36
<b>6. CONCLUSÃO</b>	48
<b>7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	50

## 1. INTRODUÇÃO

O instituto objeto da presente análise abarca várias denominações. Alguns chamam-no de *substituição tributária para frente*; outros de *substituição tributária progressiva* e, ainda, outros o definem como *sujeição passiva antecipada*.

Entretanto, para se adentrar ao seu estudo, em específico, por bem, faz-se necessário o tracejamento de linhas genéricas sobre o imposto sobre o qual recai aquela figura, o ICMS.

## 2. NOÇÕES ACERCA DE ICMS

### 2.1. CONSIDERAÇÕES HISTÓRICAS

O mecanismo de tributação do ICMS, no ordenamento jurídico tributário brasileiro nasceu, sobretudo, com a experiência francesa.

As orientações de ALIOMAR BALEEIRO<sup>1</sup>, quanto à origem dos impostos incidentes sobre vendas líquidas, remontam-se àquela experiência, em que, uma vez percebidas as desvantagens causadas pelo imposto sobre vendas brutas - emoldurando, assim, um tributo excessivamente oneroso, incidente sobre todas as fases de produção industrial e de circulação - veio por criar, em 1954, a *taxe sur la valeur ajoutée*.

A partir de então, a experiência francesa se difundiu por todo o mundo. A Comunidade Européia, em 1967, após a aprovação da primeira diretriz pelo Conselho, veio a, paulatinamente, associar a idéia de não-cumulatividade, tal qual fizeram os franceses. Ademais, a sua introdução se fez pela lei de março de 1967, na Dinamarca; em 1968, pela Alemanha; Luxemburgo e Bélgica, em 1969; pela Irlanda, em 1972 e, por fim, pela Inglaterra, em 01 de abril de 1973. A difusão, em meio latino-americano,

---

1 BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

fez-se no final da década de 60. Assim, Bolívia, Uruguai, Peru, Equador, Argentina e Paraguai (este último em 1972) igualmente implementaram a incidência de imposto sobre vendas líquidas (de forma que se evitasse a cumulação, ou então, a incidência do chamado efeito cascata)<sup>2</sup>.

Vale ressaltar que, segundo, ainda, os ensinamentos daquele autor, todas aquelas legislações trazem algo em comum.

*Como, economicamente, o tributo é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final. Procura-se, então, propiciar ingressos à Fazenda em cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, na proporção que cada uma delas incorpora, agrega ou adiciona valor ao produto. Daí a expressão, valor adicionado”. (...) “Enfim, todos os sistemas jurídicos tentam preservar e assimilar certos efeitos econômicos comuns, tanto ao IVA da América Latina, como ao TVA europeu ou ao IPI e ao ICMS brasileiro; um imposto que, incidindo em todas as fases de produção e circulação procura, por meio de dedução do imposto pago na operação anterior, alcançar apenas a circulação mercantil líquida de cada empresa, ou seja, tributar apenas o valor adicionado realizado por ela. Daí os conceitos de imposto sobre vendas líquidas ou imposto sobre o valor adicionado<sup>3</sup>.*

No Brasil, a Reforma Constitucional nº 18 de 1965 acolheu constitucionalmente o princípio da não-cumulatividade, não obstante ele já estivesse sido abarcado por legislação ordinária pertinente ao imposto de consumo<sup>4</sup>.

Tinha-se o IVC<sup>5</sup>, que era um imposto cumulativo, passou-se ao ICM (já com diretrizes de imposto não-cumulativo), que, por sua vez, foi substituído pelo ICMS.

---

2 Até porque a adoção da incidência desta espécie de tributo, na América Latina, evidenciou uma forma de futura harmonização no Mercosul.

3 BALEEIRO, A. *Op. cit.*, p. 368.

4 A experiência histórica aqui no Brasil, há décadas, aponta o trabalho realizado a fim de se evitar o efeito cascata na tributação, tanto no que se refere ao IPI (imposto incidente sobre produtos industrializados), quanto ao ICM (incidente sobre a circulação), no sentido de que, pioneiramente, as legislações tributárias ordinárias aplicaram o princípio da não-cumulatividade no antigo imposto de consumo, porém, a sua constitucionalização veio depois, conforme já explicitado. O princípio acima mencionado será tratado de maneira mais apurada, posteriormente, quando do capítulo acerca dos princípios constitucionais.

5 Em breves palavras acerca deste imposto, DÊNERSON DIAS ROSA esclarece que a Constituição Federal de 1934 estendeu a incidência do chamado “imposto sobre venda mercantis” às operações de consignações mercantis, criando, assim, o “imposto sobre vendas e consignações”, ou IVC, cuja cobrança se deu posteriormente, em 1936. Sua principal qualidade era justamente o efeito cascata. Note-se, porém, que esta sistemática de tributação “*resultava maléfica para o sistema produtivo, já que, se uma mercadoria tivesse um ciclo de produção ou circulação econômica mais*

## 2.2. DEFINIÇÃO

ICMS é sigla cuja significação é *imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações*.

## 2.3. MATRIZ CONSTITUCIONAL

Sabe-se que a matriz do imposto se encontra no art. 155, II e § 2º e seus respectivos incisos da Constituição Federal, *in verbis*:

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

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

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

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

*(...)*

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

*(...)”.*

Vale ressaltar que,

---

*longa até a sua chegada ao consumidor final, maior seria a sua tributação”. Assim, “o IVC incidiria em cada um dos elos da cadeia econômica, ou seja, em cada uma das operações de venda praticadas, o que encarecia sobremaneira o produto final” (ROSA, D.D. **Crédito de ICMS – Ilegitimidade Legislativa dos Estados**. Disponível em <<http://www.legiscenter.com.br/legisvoice/materias>> Acesso em 08 out 2003). Razão pela qual, adotou-se o princípio da não-cumulatividade a partir do ICM e, à luz da já mencionada experiência francesa.*

...além da introdução da seletividade das alíquotas<sup>6</sup>, e de alguns serviços no âmbito de incidência do tributo, houve a ampliação, quer do conceito de mercadorias (para abranger bens outros anteriormente alcançados pelos extintos impostos únicos), quer a dos contribuintes (eis que não mais se refere o texto constitucional apenas a produtores, comerciantes ou industriais como no art. 23, II da carta anterior). Ademais, foi, também, excluído do texto da Carta Magna, o verbo **realizar**, que constava da Constituição anterior como que ‘qualificando’ a operação sujeita a tributo, e que muita celeuma trouxe entre os intérpretes e aplicadores da norma em causa. Com isto procurou a Constituinte melhor definir o campo de abrangência estrutural do tributo, como, também, derrubar toda uma construção doutrinária e jurisprudencial a respeito dos conceitos de atos puramente físicos ou econômicos e/ou jurídicos das operações anteriormente dadas por incidentes ou não<sup>7</sup>.

Assim, o ICMS alcança operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, desde que praticados *com habitualidade e onerosidade*, por qualquer pessoa natural ou jurídica, pouco importando a razão (motivação), a extensão, ou a natureza, quer de quem o pratica, quer do próprio ato praticado.

BALEEIRO entende que este tributo engloba o imposto sobre transportes e comunicações em geral, acrescido dos impostos únicos federais elencados na Constituição de 1967. “*Representa a adição, ao ICM, anterior, dos antigos impostos únicos federais sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes e minerais do país e, também, dos impostos federais sobre transportes de pessoas e cargas que não fossem estritamente municipais e sobre comunicações*”<sup>8</sup>.

ROQUE CARRAZZA entende que, na verdade, há cinco impostos diferentes albergados pelo ICMS<sup>9</sup>, uma vez que existem bases de cálculo e alíquotas diversas. São eles: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de

---

6 Fala-se em seletividade das alíquotas (alíquotas diferenciadas), em respeito ao princípio da capacidade contributiva.

7 AKSELRAD, M. **Teoria e Prática de Direito Tributário**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999, p. 204.

8 BALEEIRO, A. *Op. cit.*, p. 370.

9 São cinco impostos diferentes, porque entende este autor que a moldura do tributo “imposto” é configurada pelo binômio “hipótese de incidência e base de cálculo” e não pelo nome que possui ou pela destinação que se dá ao produto de sua arrecadação (assim, sua posição é confirmada pelo art. 4º do CTN: “*A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto de sua arrecadação*”).

mercadorias); b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Diante do exposto, critica:

*a fórmula adotada pela Constituição Federal de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem, com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar<sup>10</sup>.*

AKSELRAD igualmente critica a fórmula, no sentido de que,

*não obstante, as incidências do tributo encontrarem um ponto de unificação, eis que abrangem hipóteses bastante distintas, a carga tributária, contudo não será cumulativa, procedendo-se à dedução do valor do tributo devido em cada período, e pelo sistema de crédito escritural do imposto cobrado em incidências anteriores relativamente às operações realizadas ou serviços prestados. Trata-se de um princípio mais amplo, por assim dizer, da não-cumulatividade, que não distingue entre tipo de operações e serviços, e nem vincula os créditos gerados por tributo cobrado em relação às etapas anteriores, com débitos originados por operações ou serviços de mesma natureza<sup>11</sup>.*

## 2.4. FATOS IMPONÍVEIS ENSEJADORES DA TRIBUTAÇÃO PELO ICMS

A norma tributária elenca determinados eventos ou acontecimentos capazes de gerar, quando da sua ocorrência concreta, a obrigação tributária. Ao legislador coube escolher, dentre inúmeras possibilidades, aqueles eventos ou acontecimentos de *relevância econômica*, para abstratamente, serem previstos como hipóteses de incidência de tributos. Assim, em obediência ao princípio da estrita legalidade, a norma tipifica a regra matriz de incidência dos diversos tributos, trazendo contornos bem definidos quanto a todos os elementos estruturantes da obrigação jurídica tributária.

---

Diante do exposto, o ICMS abarca cinco hipóteses de incidência e cinco bases de cálculo diferenciadas.

10 CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34-35.

12 AKSELRAD, M. *Op. cit.*, p. 205.

É a ocorrência efetiva do evento tipificado na hipótese de incidência que determina o nascimento da obrigação tributária. O art. 114, do CTN, expressamente dispõe que o “*fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência de um acontecimento típico, hipoteticamente previsto em lei tributária.

Abstratamente a lei prevê as hipóteses de incidência dos diversos tributos. Enquanto não se verificar a ocorrência concreta daqueles eventos elencados, não há que se falar em obrigação tributária. A simples previsão legal não tem o condão de fazer nascer a obrigação tributária. Faz-se necessário que o evento seja concreto, que ocorra em toda sua extensão, de forma coincidente com a hipótese de incidência abstratamente prevista em lei.

Assim, no caso da tributação pelo ICMS, toda vez que um particular ou mesmo uma pessoa jurídica vier a praticar aqueles os eventos hipoteticamente previstos na norma tributária do ICMS (v.g. a empresa prestadora de serviço de transporte interestadual. Ao realizar este acontecimento, qual seja, prestar o serviço - fato imponible -, é obrigada a recolher ICMS), far-se-á com que se origine a relação jurídica tributária entre o praticante do fato (sujeito passivo) e o Estado (Estados da Federação ou Distrito Federal). Note-se, todavia, que há casos, inclusive o é o objeto da análise deste trabalho, em que se verifica o nascimento da relação jurídica tributária, sendo responsável (instituto da *responsabilidade tributária*) terceiro alheio àquela realização do fato imponible (porque da existência de expressa indicação legal), porém, este estudo em específico se fará mais adiante. Por ora, com as devidas ressalvas, deve-se ter em mente o exposto.

Não obstante o exemplo dado, os fatos imponíveis (eventos que, se realizados e quando realizados, são capazes de gerar a tributação pelo ICMS) são, conforme se é possível depreender da matriz constitucional, aqueles referentes às OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (operações mercantis<sup>12</sup>) E

---

12 Não incide o ICMS sobre a simples circulação de mercadorias e, sim, sobre a operação em que presente a circulação com mercadorias (“*assim, o ICMS, [in casu] deve ter por hipótese de*

## PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL<sup>13</sup> E DE COMUNICAÇÕES<sup>14</sup>.

Além destes, o ICMS é tributado quando da produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e quando da extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

### 2.5. COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR

É um imposto cuja competência foi delegada constitucionalmente aos Estados e Distrito Federal, conforme o art. 155, I, b e §§ 2º e 3º da C.F., sendo sua instituição feita mediante lei ordinária. Ocorre, porém, que conforme disposto nos arts. 147 e 154, II, C.F. - hipóteses “excepcionalíssimas”, compete a criação deste tributo também à União Federal<sup>15</sup>. Assim, a sujeição ativa, *a priori* - até porque o art. 119 C.T.N., ao se referir ao sujeito ativo, define-o como “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento (da obrigação jurídica tributária)” - é estadual e distrital.

---

*incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete a circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade”*). (CARRAZZA, R. A. *Op.cit.*, p. 40). A título de esclarecimento, ainda, deve-se ter em mente que *mercadoria*, para fins de tributação daquele imposto, “é o bem móvel sujeito à mercancia”.

13 “...o ICMS não incide apenas sobre o simples transporte interestadual e intermunicipal, mas sim sobre a **prestação do serviço de transporte** interestadual ou intermunicipal. E por ‘transporte’ entende-se assim o realizado por via terrestre (de superfície ou subterrâneo) que o levado a efeito por via aérea, marítima, lacustre, fluvial, hidroviária ou ferroviária”(CARRAZZA, *Op. cit.*, p. 137).

14 A tributação por ICMS, sobre as comunicações, somente se dá quando há um contrato oneroso de prestação de serviços de comunicação.

15 Art. 147 C.F.: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais”.

Art. 154, II C.F.: “A União poderá instituir:

II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

### 3. SUJEIÇÃO PASSIVA NO ICMS

Considerando que o instituto da *substituição tributária para frente* é uma espécie do gênero *sujeição passiva*, merece esta um estudo um mais aprofundado, feito em um capítulo didaticamente apartado.

#### 3.1. DEFINIÇÃO DE SUJEIÇÃO PASSIVA

O CTN, em seu art. 121, dispõe que “*sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*”. A melhor orientação quanto a esta definição é desconsiderar a parte final do referido dispositivo “*penalidade pecuniária*”, uma vez que tributo não se configura como sanção *em hipótese alguma*; a sujeição passiva tributária não é concernente, de modo algum, ao pagamento de uma penalidade pecuniária e, sim, sempre se referirá à satisfação de um tributo<sup>16</sup>.

Sujeito passivo é a pessoa natural ou jurídica, que, uma vez tendo praticado o fato imponible, obriga-se juridicamente ao pagamento do tributo daquele evento decorrente ou, porque da realização de certo fato imponible realizado por outrem, da obrigação jurídica tributária torna-se responsável pelo pagamento, por disposição legal (responsável é aquele que não se reveste da condição de contribuinte, mas que, no entanto, sua obrigação surge em virtude de disposição legal. “*É a pessoa cuja identificação não resulta possível em face da descrição apenas da hipótese de incidência tributária, daí a necessidade de dispositivo exposto de lei que a indique*”<sup>17</sup>. O art. 128 do CTN e o art. 23 do Convênio nº 66/88 reforçam o conceito. Respectivamente: “*Art. 128: (...) a lei pode atribuir de modo exposto a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada a fato gerador*

---

16 Não obstante HUGO DE BRITO MACHADO considerar a penalidade pecuniária como espécie tributária, entendendo que ela, aos olhos do Código, é vista “*em sentido amplo, envolvendo a pena por alguns considerada de natureza indenizatória, a multa dita simplesmente moratória*” (in MACHADO, H. de B. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 109).

17 MACHADO, H. de B. *Op. cit.*, p. 111.

*da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-se a este em caráter supletivo de cumprimento total ou parcial da referida obrigação” e “Art. 23: a lei poderá atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo”).*

### 3.2. SUJEIÇÃO PASSIVA NO ICMS

Assim sendo, no que tange ao ICMS, é contribuinte do imposto (ou seja, sujeito passivo da obrigação jurídica tributária principal) qualquer pessoa, natural ou jurídica, que, de *modo habitual*, realize as atividades definidas constitucionalmente como fatos imponíveis ensejadores da tributação por este imposto (item 2.4.)<sup>18</sup>.

---

18 São contribuintes diretos (sujeitos passivos) do ICMS:

- a) o industrial, o comerciante, o produtor, o extrator e o gerador;
- b) o prestador de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- c) a cooperativa;
- d) a instituição financeira e a seguradora;
- e) a sociedade civil de fim econômico;
- f) a sociedade civil de fim não econômico, que explore estabelecimento de extração de substância mineral ou fóssil, de produção agropecuária, industrial, ou que, comercialize mercadoria que para esse fim adquira ou produza;
- g) os órgãos da Administração Pública, as entidades da Administração Pública indireta e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, quando praticarem operações ou prestações de serviços relacionados com a exploração econômica de atividade regida por norma a que sujeitam os empreendimentos particulares, ou em que haja contraprestação ou pagamento de tarifa;
- h) a cessionária ou permissionária de serviço público de transporte interestadual e intermunicipal, de comunicação ou de energia elétrica;
- i) o prestador de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (ISS), que envolvam fornecimento de mercadorias;
- j) o prestador de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, que envolvam fornecimento de mercadoria, com incidência do ICMS, ressalvada em lei complementar;
- k) o fornecedor de alimentação, bebida, outras mercadorias e dos serviços que lhe sejam inerentes, em qualquer estabelecimento;
- l) qualquer pessoa indicada nos incisos anteriores que, na condição de consumidor final, adquira bem ou serviço em operações ou prestações interestaduais;
- m) qualquer pessoa, natural ou jurídica, de direito público ou privado, que promova importação de mercadoria, de bem ou serviço do exterior, ou adquira em licitação mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos (vale ressaltar que nesta hipótese, será contribuinte qualquer pessoa, ainda que promova a importação sem o caráter de habitualidade ou para seu uso ou consumo);

O art. 21 do Convênio nº 66/88 traz uma definição mais ampla que a então disposta no art. 6º do Decreto-lei nº 406/68. Assim, “*contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação e circulação de mercadoria ou prestação de serviços descrita como fato gerador do imposto*”, em contraposição ao art. 6º: “*contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria, o que importa do exterior ou que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, mercadoria importada e/ou apreendida*”.

## 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

### 4.1. DEFINIÇÃO

A sujeição passiva indireta admite duas modalidades, a substituição e a transferência (solidariedade, sucessão e responsabilidade legal). Nas palavras de AKSELRAD,

*ocorre substituição tributária quando, em virtude de uma expressa determinação legal, a obrigação tributária surge, desde logo, contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado, ou da que normalmente seria o contribuinte; é, portanto, a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro, indireto. Contudo, como admitido unanimemente pela doutrina tanto nacional quanto estrangeira, na escolha do substituto o legislador não goza de liberdade ilimitada*<sup>19</sup>.

A confirmação vem com os ensinamentos de MARÇAL JUSTEN FILHO e AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO.

O primeiro autor defende a idéia de que se têm três exigências para a autorização da substituição tributária, quais sejam, a existência de uma situação de

---

n) os partidos políticos e suas fundações, templos de qualquer culto, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que realizem operações ou prestações não relacionadas com suas finalidades essenciais.

São contribuintes indiretos do ICMS os que se revestem na condição de substituto legal tributário (Lei Complementar nº 87/96, arts. 05 a 10; Lei Complementar nº 44/83, arts. 2º e 3º e no Convênio ICM 66/88, em seu art. 25) e quando revestidos da figura do diferimento.

<sup>19</sup> AKSELRAD, M. *Op. cit.*, p. 208.

poder, por decorrência da qual o destinatário legal tributário esteja subordinado à vontade de outra pessoa; referir-se esta 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, por fim, ser esta situação de poder decorrente de circunstâncias alheias a uma norma tributária. O segundo autor ensina que o legislador pode “dissociar” a relação tributária, atribuindo o *debitum* a um indivíduo, que é o contribuinte, e a responsabilidade de sua solução a outro indivíduo (que é o substituto). Assim,

*substituto, pois, é aquele terceiro a quem a lei comete com exclusividade o dever de pagar um tributo alheio”. Ainda, “o substituto é sujeito passivo da relação tributária”. “Ora, inegável é que todo sujeito passivo tributário tem, inerente ao seu status, o direito e o dever de cumprir obrigações formais ou materiais, ou de ver reconhecidas prerrogativas, atinentes à relação tributária, ou dela decorrentes. Entre estes direitos está o de insurgir-se contra o débito do tributo, argüindo a sua ilegalidade, ou sua inconstitucionalidade. O substituto legal tributário, como sujeito passivo que é, pode impugnar a relação tributária. (...) em primeiro lugar, só se deve pagar o devido. No caso de tratar-se de tributação ilegal, incumbe a quem esteja submetido à sua prestação a oposição ao pagamento. Tanto mais, quanto se trate do substituto legal, posto que, prestando tributo não válido, fica impedido de exercer seu direito regressivo sobre o contribuinte<sup>20</sup>.*

Nos casos em que se tem substituição:

- a) a obrigação se origina em virtude de um fato praticado pelo contribuinte (é este que qualifica objetivamente o fato imponível) e não o substituto;
- b) quaisquer elementos subjetivos que concorram para a formação da obrigação ou realização do fato são estabelecidos em consideração à pessoa do contribuinte e a carga tributária não é suportada pelo terceiro responsável, motivo pelo qual, ele, objetivamente, tem o direito à percepção ou a retenção (desconto) do *quantum* por ele pago.

Assim, o C.T.N., em seu art. 128, estabelece que a responsabilidade tributária só pode ser imputada a quem esteja vinculado ao fato imponível, ou seja, mesmo não praticando o fato, o terceiro substituto tem de estar, de alguma maneira, vinculado a

---

20 AKSELRAD, M. *Op. cit.*, p. 208.

este fato (“isto é, somente pessoas que pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de responsáveis”).

AKSELRAD entende que se deve aplicar o regime jurídico do substituído e não do substituto e que a lei aplicável é a vigente na data das operações sujeitas à substituição e não a vigente na data da operação do substituto (qual seja, momento do acontecimento do fato imponible).

## 4.2. ESPÉCIES

Existem duas espécies de substituição tributária, a substituição tributária para trás ou regressiva e a substituição tributária para frente. O substituto, no primeiro mecanismo, responsabiliza-se pelo pagamento do ICMS devido por todos os contribuintes participantes dos atos imponíveis antecedentes, existentes na cadeia, enquanto que na *substituição tributária para frente*, o substituto é responsável pelo recolhimento do tributo devido nos fatos subseqüentes (e que se presumem ocorrer). Como tema deste trabalho, merece ser tratado mais minuciosamente em capítulo apartado.

## 4.3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

### 4.3.1. Considerações Histórico-Legais Sobre a Substituição Tributária com Ênfase na *Substituição Tributária Para Frente*

A substituição tributária sempre foi um regime jurídico tributário bastante aplicado. Na verdade, “*trata-se de mecanismo de origem antiga, remontando o sistema impositivo vigente na Europa no fim do século XVIII, adotado pelos entes tributantes como forma de alargar a sujeição passiva tributária, e cuja utilização foi*

*sempre justificada pelos doutrinadores”. Ainda, “certamente não nasce com o tributo, mas o fenômeno de substituição do contribuinte tem origem igualmente antiga. De acordo com alguns autores, ele se verifica no passado em época romana; segundo outros, ao tempo da República Veneziana, no final da Idade Média; ainda outros remontam a alguns sistemas impositivos vigentes no sul da Europa no final do ano 700. Revela-se primeiro na França, em seguida na Inglaterra (em que o antecedente de maior expressão é representado pela income-tax), e finalmente na Alemanha”<sup>21</sup>.*

Atualmente, várias são as legislações estrangeiras que tratam do assunto, tais quais, em Portugal, a Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei nº 398, de 17 de dezembro de 1998 (“Artigo 20º - substituição tributária: 1 - A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte 2 - A substituição tributária é efectivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido”) e, na Espanha, a Ley General Tributaria nº 230, de 28 de dezembro de 1963 (“Artículo 30:Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.(...); Artículo 32:Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro”).

Desde que tomadas as devidas precauções, é possível verificar a semelhança daquelas disposições legais estrangeiras com a pátria (no que versa sobre sujeição passiva por substituição). As características jurídicas elementares do instituto são análogas, podendo ser facilmente identificadas:

- 1º) o substituto é sujeito passivo da relação obrigacional tributária;
- 2º) terceira pessoa cumpre prestação tributária em lugar do contribuinte;

---

<sup>21</sup> SOUZA, H. D. de. ICMS: Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* 12, São Paulo, p. 16-17, set/1996.

3º) a imposição a terceiro pelo cumprimento da obrigação tributária decorre de expressa previsão em lei.

Quanto à instituição, no Brasil, da figura da substituição tributária, rememora-se à Constituição Federal de 1946, a qual atribuiu aos Estados a competência para criar o imposto sobre vendas e consignações (IVC):

Art. 19, inc. IV: *“Compete aos Estados decretar impostos sobre: (...); IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual”*)

Em seguida, a Carta Magna de 1967 atribuiu competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Art. 24: *“Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: (...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes; (...) § 4º.- a alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e Interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar; § 5º - o imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior; § 6º - os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada”.*

A Emenda Constitucional nº 01/69 delegou à Lei Complementar a instituição de outras categorias de contribuintes do antigo ICM, conforme disposto no § 4º, do art. 23 (*“Lei complementar poderá instituir, além das mencionadas no item 2, outras categorias de contribuintes, daquele imposto”*)), porém, com o advento do Código Tributário Nacional é que se inaugurou a fundamentação legal do regime de substituição tributária, através da sujeição passiva por responsabilidade, disciplinada pelo art. 128. Fundamento que autoriza a atribuição à terceira pessoa - que não o

próprio contribuinte - vinculada ou não ao fato imponible, a responsabilidade pelo crédito tributário.

O próprio C.T.N, nas disposições primitivas acerca do Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, já previa a figura da substituição tributária no art. 58, § 2º (“*A lei pode atribuir a condição de responsável: I – ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada; II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar*”).

Verifica-se que no inciso I, do citado artigo, era prevista a *substituição tributária regressiva*, enquanto que no inciso II, a *substituição tributária progressiva*, ou, *para frente*.

*A posteriori*, o D.L. nº 406/68, em seu art. 13, revogou todas as disposições do C.T.N acerca do ICM estadual, passando, então, a ser o instrumento legal regulamentador do referido imposto.

Com a entrada em vigor da L.C. nº 44/83<sup>22</sup>, a qual alterou os dispositivos contidos naquele decreto, as fazendas públicas estaduais foram autorizadas a

---

<sup>22</sup> Veja-se a alteração, *in verbis*:

Art. 3º: “Ficam acrescentados ao art. 6º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, os seguintes parágrafos”:

Art.6º.

(...)

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

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

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

*III – ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista.*

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

atribuírem a terceiros a condição de responsáveis do tributo devido, desde que houvesse autorização prevista legalmente.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a matéria demandaria lei complementar, conforme disposto em seu no art. 155, § 2º, XII, b, a qual deveria ser editada no prazo de 60 dias contados da promulgação da Constituição. Contudo, o § 8º, do art. 34 do A.D.C.T., abriu espaço para que os Estados e o Distrito Federal fixassem normas regulamentadoras da matéria, caso no prazo estipulado não houvesse sido editada lei complementar necessária à instituição do ICMS.

Foi então que os Estados e o Distrito Federal firmaram o Convênio 66, de 14 de dezembro de 1988, o qual autorizou o pagamento antecipado do imposto, atribuindo, mediante lei, a condição de substituto tributário à terceira pessoa, nos termos do art. 25 da citada regulamentação:

Art. 25: *“A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:*

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

*II – produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüente”.*

#### 4.3.2. A Presunção da Ocorrência do Fato Imponível nas Operações Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária

O vocábulo *presunção*, diz respeito, na verdade, a uma ficção legal.

Nas operações com mercadorias ou produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, verifica-se a existência de duas realidades distintas. É que este regime abarca duas operações: a primeira, diz respeito à ocorrência concreta do evento descrito na hipótese legal de incidência; a segunda, às operações subseqüentes, na qual ainda não se verifica a ocorrência daqueles acontecimentos.

---

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

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

Quanto à primeira operação não há o que se questionar. Efetivamente ocorreu o fato imponible abstratamente previsto em lei, nascendo, assim, a obrigação tributária.

Todavia, o contrário se dá nas operações subseqüentes: inexistente a ocorrência concreta da hipótese de incidência, abstratamente prevista em lei. Cobra-se antecipadamente o tributo, sem, contudo, observar o acontecimento do fato imponible da obrigação tributária. Somente, *presumivelmente*, as hipóteses de incidência das referidas operações irão ocorrer em concreto<sup>23</sup>. Não obstante a existência desta *deformidade*, ela foi constitucionalizada, por meio da inserção do § 7º no art. 150 da C.F.

CARRAZZA, em comentários acerca da Emenda Constitucional nº 3/93 (que instituiu o referido parágrafo, naquele artigo, conclui que,

*percebemos que a referida Emenda Constitucional 'criou' a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. Deveras, o supracitado preceito 'autoriza' a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram (mas que se presumem ocorrerão). Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias. Não há como negar que o regime da substituição tributária 'para frente' antecipa o pagamento de um tributo, mesmo sem a ocorrência concreta da hipótese de incidência legalmente prevista.*

#### 4.3.3. Base de Cálculo

A obrigação tributária nasce a partir da ocorrência concreta da hipótese de incidência abstratamente prevista em lei. Ocorre que, em um primeiro instante, tal obrigação desconhece seu valor pecuniário, uma vez que se encontra ilíquido. O

---

<sup>23</sup> Em sede de REEx (nº 213396/SP), o Ministro Ilmar Galvão assim proferiu seu voto: “A novidade resultante do regime de substituição consiste tão-somente em que o tributo embutido no preço do veículo não corresponde apenas ao decorrente dessa primeira operação, abrangendo, por igual, o devido pela operação subseqüente, seja, a venda do bem ao consumidor final”.

crédito tributário, todavia, já existe, sedo que resta somente a apuração do montante devido.

A simples verificação da ocorrência concreta da hipótese de incidência não enseja, imediatamente, a determinação do montante devido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, apesar da já existência da relação obrigacional de cunho patrimonial.

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

Um dos elementos quantitativos da obrigação tributária é a base de cálculo.

Base de cálculo, segundo CARRAZZA<sup>24</sup>, cria os critérios para a mensuração correta do aspecto material da hipótese de incidência tributária. Assim, o montante a que o contribuinte está obrigado a arcar é fixado pela base de cálculo e pela respectiva alíquota. Ensina ainda o referido autor, que as duas funções da base de cálculo são, portanto, a de “*quantificar a prestação do sujeito passivo, devida desde o momento em que nasce o tributo, com a ocorrência, no mundo fenomênico (mundo em que vivemos), do fato imponível e a de afirmar (ou confirmar) a natureza jurídica do tributo*”. Adota as posições de PAULO DE BARROS CARVALHO e AUGUSTO BECKER, cujas idéias respectivamente, encontram-se abaixo transcritas:

*Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo do fato imponível, que se consubstancia num comportamento de uma pessoa. Este tributo, além da característica mensuradora, é fator de enorme significação, pois revela ao estudioso, precisamente aquilo que está sendo dimensionado, equivale a dizer, firma e declara, com solidez e exatidão, a natureza do fato que está sendo avaliado na sua magnitude. Pode ser utilizado, com ótimas perspectivas, para confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material das hipóteses tributárias. Confirmar, sempre que a grandeza eleita for apta para medir o núcleo que o legislador declara como a medula da previsão fáctica (sic). Infirmar, quando a medida foi incompatível com o critério material enunciado pela lei. E afirmar, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, fixando-se, então como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo dimensionada.*

---

24 CARRAZZA, R. A. *Op. cit.*, p. 210-211.

*O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que constituirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, 'ipso facto' desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributo, quantas diferentes bases de cálculo existirem.*

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

#### 4.3.3.1. A Base de Cálculo Arbitrada

Conforme explicado, de alguma forma, a base de cálculo tem de *rememorar* o fato imponible ocorrido. Deve-se ter uma **correlação lógica** entre a base de cálculo e a hipótese de incidência tributária. Assim, quando do tratamento do regime de substituição tributária, verificam-se duas operações distintas (porque duas são suas categorias - uma referente à substituição tributária para trás ou regressiva e a outra, referente à substituição tributária para frente ou progressiva -). Quanto à primeira operação, problemas não há quanto ao arbitramento da base de cálculo, porque os fatos imponíveis realizados pelos contribuintes de fato se concretizaram (efetivaram-se todos os aspectos jurídicos e fáticos; constatou-se o nascimento das obrigações jurídicas tributárias, decorrentes de negócio jurídico mercantil; desnudaram-se os sujeitos da relação jurídica tributária; revelou-se, precisamente, o momento da ocorrência dos fatos imponíveis, bem como os locais onde se deram, e, por fim, apurou-se a liquidez do crédito tributário).

A grande questão se faz presente quando o assunto é a *substituição tributária para frente*. Neste caso, não há a *rememoração* do fato imponible, porque sequer ocorreu<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> A respeito, o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, dispõe que:

Diante do distanciamento entre os valores reais das sucessivas operações e a base de cálculo arbitrada, para fins de cobrança antecipada do tributo, verifica-se a imprecisão do instituto.

*A pretexto de evitar a sonegação os Estados instituíram o regime de substituição tributária, ou, mais exatamente, de substituição com antecipação do tributo(...). O ICMS antecipado, que deveria ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subseqüentes, é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias (...) ... a Corte Maior o acolheu em julgamento no dia 8 de maio deste ano, no qual afirmou a constitucionalidade de lei estadual que o afirma. Prevaleceu o argumento do Min. Ilmar Galvão, relator do caso, a dizer que a finalidade da substituição tributária, por meio da presunção de valores, é justamente tornar viável o sistema de arrecadação do ICMS, porque haveria enorme dificuldade se fosse necessário considerar o valor real de cada operação realizada por inúmeros contribuintes. Essa decisão alberga o equívoco de admitir imposto com base de cálculo arbitrária divorciada da realidade...resta ao contribuinte lutar para que se estabeleça um critério legal objetivo de definição de sua base de cálculo, para não ficar submetido ao arbítrio das autoridades fazendárias nessa definição.*

Precisas são, também, as palavras de COELHO, acerca da base de cálculo arbitrada para efeitos de substituição tributária:

---

*“A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:*

*I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;*

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

*a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*

*b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*

*c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.*  
*(...)*

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

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

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

*(...) é de se concluir que o valor do ICMS da última operação a consumidor final nunca poderá ser superior ao valor REAL da operação mercantil que lhe der causa. Noutras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade do ICMS. (...) Ora, o recebimento pelo Estado de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculo reais, i.e., não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza confisco tributário.*

Assim, a *substituição tributária para frente* “divorcia” a hipótese de incidência do ICMS de sua base de cálculo, desvirtuando a regra-matriz daquele imposto, tornando-o, portanto, validamente inexigível.

#### 4.3.4. Alíquotas

A obrigação tributária cria um vínculo jurídico obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo. Ocorre, porém, que esta obrigação se origina ilíquida. O crédito tributário decorrente da obrigação jurídica tributária precisa ser apurado em toda sua extensão pecuniária. Necessário, então, faz-se conhecer a base de cálculo e a alíquota a ser aplicada.

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

Em relação ao mesmo assunto, CARRAZZA, entende que a alíquota é o “*critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, conjugado à base de cálculo, permite discernir o quantum debeatur (quantia devida, a título de tributo). A alíquota pode variar, inclusive dentro de um mesmo tributo (alíquota progressiva), mas não deve imprimir-lhe feições confiscatórias*”<sup>26</sup>.

No caso específico de operações sujeitas ao regime de substituição tributária, são necessários maiores esclarecimentos acerca das alíquotas aplicáveis na seara do ICMS.

Quando da incidência deste imposto e no que se refere ao regime de substituição tributária, há duas operações distintas. A primeira é a operação em si, própria, em que, efetivamente, verifica-se a ocorrência da circulação jurídica e física

---

26 CARRAZZA, R.A. *Op. cit.*, p. 72.

da mercadoria ou produto. Assim, tem-se a concreta realização da hipótese de incidência. Efetivamente a mercadoria ou produto saiu de um estabelecimento para entrar em outro, havendo, pois, uma operação de circulação de mercadorias. Esta circulação pode ou não ter ocorrido dentro dos limites territoriais dos Estados ou Distrito Federal. Em caso afirmativo, a circulação é *interna*; em caso negativo, é *interestadual*. Se interna, verifica-se a aplicação da alíquota interna; se interestadual, a aplicação é a da alíquota interestadual.

Já na segunda operação, o tributo é cobrado, mesmo não se verificando a circulação de mercadoria ou produto até o consumidor final. Aqui, *presume-se* a ocorrência da hipótese de incidência (ou seja, presume-se a existência da circulação). Em virtude desta presunção é que deve se aplicar, impreterivelmente, a alíquota interna (respeitando-se, é claro, quando da *substituição tributária para frente*, o abatimento das operações ocorridas anteriormente, em nome do princípio da não-cumulatividade e conforme o preceituado no art. 8º, § 5º da Lei Complementar nº 87/96).

#### 4.3.5. Disposições Legais

##### 4.3.5.1. Disposições Constitucionais

O Sistema Tributário Nacional, instituído pela Constituição Federal de 1988, foi arquitetado com o objetivo de trazer para o nível constitucional os conceitos e contornos dos tributos, minimizando, desta forma, conflitos de competência tributária.

Tratado minuciosamente na Carta Constitucional, traz inserido em seu corpo, a distribuição de competências tributárias autônomas, em obediência ao princípio federativo. Ainda, na Magna Carta, encontram-se inseridos os limites do poder tributante, as regras matrizes de incidência, a forma de resolução de conflitos tributários, bem como as diretrizes fundamentais aplicáveis aos tributos de forma geral.

Não obstante já houvesse tido tratamento sobre responsabilidade de terceira pessoa, quanto à *substituição tributária para frente*, em virtude das vorazes discussões

doutrinária e jurídica acerca da legalidade e constitucionalidade deste instituto, fez-se necessária a inserção no corpo da Constituição de dispositivo que dela tratasse, o que foi promovida pela EC nº 03/93, que introduziu no art. 150 da nossa Carta Magna o § 7º, valendo a transcrição *in verbis* uma vez mais:

Art. 150:

(...)

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

A Constituição ainda atribuiu competência à lei complementar para regular o regime da mencionada substituição, conforme disposto no art. 155, § 2º, XII, b (“*XII – cabe à lei complementar: b) dispor sobre substituição tributária*”).

#### 4.3.5.2. Disposições Infraconstitucionais

O Código Tributário Nacional dispõe o seguinte, no que tange à responsabilidade tributária:

*Art. 128: “Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à 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”.*

Conforme já visto no item anterior, no campo de incidência do ICMS, a Constituição Federal – naquele mencionado art. 155, § 2º, XII, b – havia estabelecido à lei complementar a disposição acerca da matéria sobre substituição tributária. Ocorre, todavia, que por muito tempo a regulação foi feita por meio do Convênio nº 66/88.

Atualmente, o regime de substituição tributária (e aí se inclui a sua espécie, *substituição tributária para frente*) vem sendo regulado, especificamente, pela Lei

Complementar nº 87/96, que dispõe sobre o ICMS. Esta norma, em seu art. 6º, autoriza os Estados e o Distrito Federal à atribuição à terceira pessoa da responsabilidade de pagamento do tributo:

*Art. 6º: “A 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*

*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.*

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

A referida legislação igualmente regula diversos outros aspectos do regime de substituição tributária, tais como base de cálculo, direito à restituição do valor do imposto pago antecipadamente – quando o “*fato gerador presumido*” não se realizar - margem de agregação, alíquotas etc.

#### 4.3.5.3. Competência Estadual e Distrital

A Lei Complementar nº 87/96 atribuiu à lei estadual competência para regular a responsabilidade por substituição tributária, conforme disposto em seu art. 6º, acima transcrito.

Assim, cabe aos Estados Federados e ao Distrito Federal a instituição legal do regime de substituição tributária, dentro dos limites preestabelecidos por aquela lei complementar, sendo que ao legislador estadual é defeso inovar, tendo que ficar adstrito à regra matriz do instituto; podendo, todavia, regular os eventuais aspectos daquele regime até então não regulados.

#### 4.3.6. A Responsabilidade do Contribuinte Substituído pela Inadimplência do Pagamento do Tributo

Fato relevante para as administrações tributárias ocorre quando o contribuinte substituído não paga o tributo referente à substituição tributária.

A Lei Complementar nº 87/96 nada dispõe acerca da responsabilidade do contribuinte substituído pelo inadimplemento do substituído. Contudo, uma análise sistemática das disposições legais acerca do instituto dá conta da impossibilidade de qualquer responsabilização do contribuinte substituído, mesmo que em caráter supletivo.

Na substituição tributária, os sujeitos passivos subseqüentes arcam com o ônus tributário já na primeira operação. Este também tem sido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se extrai da jurisprudência a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO PARA FRENTE. ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. SUBSTITUÍDO. PARTE LEGÍTIMA. PRECEDENTES. INCIDÊNCIA SOBRE ESTOQUE. TRANSITORIEDADE.

No regime de substituição tributária, o substituído, embora não figure na legislação como responsável pelo pagamento do tributo, é quem arca com o ônus de repassá-lo ao substituído, quando da aquisição da mercadoria (...)

Relator: MINISTRO FRANCISCO NETTO

Turma: SEGUNDA

Processo: RESP 189034/SP - Data da decisão: 19/10/2000.

O ICMS é um tributo que traz embutido em sua base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

No regime de substituição tributária não é diferente. A base imponible que servirá para o cálculo do ICMS pago antecipadamente a título de substituição tributária, encontra-se acrescida do montante do ICMS devido. Neste caso, o valor da

operação que será pago pelo contribuinte substituído será o somatório do valor das mercadorias, produtos ou serviços, do montante do ICMS devido na operação própria e do montante do ICMS devido a título de substituição tributária.

O contribuinte de fato, aquele que arca com o ônus tributário, entrega ao contribuinte de direito não só o valor das mercadorias, produtos ou serviços, mas o montante do tributo devido. Cabe exclusivamente ao segundo, a obrigação de repassar para os cofres públicos o montante de ICMS. Quando o contribuinte de direito não recolhe este montante, decorrente da substituição tributária, não poderá a fazenda pública se valer dos institutos da solidariedade ou da subsidiariedade para haver os montantes devidos.

JOHNSON BARBOSA NOGUEIRA, *apud* COELHO, encerra o assunto:

*“O terceiro erro consiste em atribuir responsabilidade subsidiária ao substituído, em caso de não pagamento do tributo pelo substituto. Apesar de ser pacífica a noção de que não se estabelece nenhuma relação jurídica entre o substituído e o Estado, contraditoriamente se afirma que o substituído responde em caso de não cumprimento da obrigação tributária por parte do substituto. O mais pasmante é que a legislação do ICM na totalidade, talvez, dos Estados, vem estatuinto esta responsabilidade do substituído, o que é impraticável e injusto, pois ele já sofreu a repercussão do tributo. Ora, ao instituir o substituto tributário, a lei há de excluir o substituído de qualquer responsabilidade. Assim, é inconcebível a responsabilidade subsidiária do substituído no esquema doutrinário da categoria de substituição tributária<sup>27</sup>”.*

Nas legislações estaduais, vários são os dispositivos tratando indevidamente da responsabilidade do contribuinte substituído pelo pagamento do ICMS. Algumas legislações determinam a responsabilidade solidária do substituído, outras a responsabilidade subsidiária.

A responsabilidade do contribuinte substituído pelo pagamento do ICMS fica restrita aos casos em que ele agiu com dolo, fraude ou simulação, com a finalidade de suprimir ou reduzir o montante devido a título de substituição tributária. Neste caso, estabelece-se a solidariedade entre os contribuintes, substituto e substituído, uma vez

que a falta ou a redução do montante devido do ICMS decorre do cometimento de infração praticada por ambos.

Há, também, a possibilidade do montante do ICMS devido a título de substituição tributária ser calculado em desacordo com a legislação tributária, decorrendo desta a redução do valor pago. Neste caso, o descumprimento à legislação se dá de forma objetiva, sem a intenção deliberada de fraudar a fazenda pública. Pode ocorrer, por exemplo, mero erro material quando da aplicação das margens para obtenção da base de cálculo da substituição tributária. É claro que haverá redução do valor do ICMS a ser recolhido pelo contribuinte substituto. Contudo, não haverá qualquer vinculação jurídica que permita à fazenda pública atribuir ao contribuinte substituído a responsabilidade solidária ou subsidiária pelo pagamento da diferença a ser recolhida. A obrigação de pagar a diferença verificada será, única e exclusivamente, do contribuinte substituto.

#### 4.3.7. Proibição Legal de Utilização como Crédito do Montante Recolhido a Título de Substituição Tributária

O regime de substituição tributária tem por efeito o encerramento do ciclo de tributação, sendo que sua sistemática de apuração do tributo é realizada antecipadamente, seguindo rigorosamente o sistema de débito e crédito, só que de forma individualizada, diferenciando-se, portanto, do regime normal de apuração, cujo período de apuração habitual é mensal.

Na venda de produtos ou mercadorias sujeitas ao regime de *substituição tributária para frente*, o contribuinte substituto antecipa o recolhimento do ICMS existente na cadeia de contribuintes, desobrigando, assim, os demais, subseqüentes, que estariam obrigados ao seu recolhimento. Assim, o mencionado substituto calcula o tributo devido não só resultante da operação própria, bem como também aquele resultante das posteriores.

Sendo certo que o regime de *substituição tributária para frente* encerra o ciclo de tributação, ilógico seria tributar normalmente as operações subseqüentes. No caso específico do ICMS, as saídas de produtos ou mercadorias sujeitas a este regime são lançadas no Livro Registro de Saídas, na coluna intitulada “OUTRAS SAÍDAS”, de tal forma, em regra, a não ocorrer o débito do tributo, já que aquelas saídas foram alcançadas antecipadamente pelo tributo.

#### 4.3.8. Restituição do ICMS Pago Antecipadamente e o art. 10 da LC nº 87/96

Uma vez se entendendo que o instituto da *substituição tributária para frente*, por si só, traz inerente em si duas ficções jurídicas, quais sejam, a *presunção* da ocorrência da hipótese de incidência e o *arbitramento* da base de cálculo pertinente àquelas operações subseqüentes, a possibilidade da não estrita correspondência com a realidade fática é bastante ampla. Ora, muito provavelmente, o fato ou fatos imponíveis (aqueles que se presumiram ocorrer) pode(m) vir a não ocorrer (inexistência da concreta hipótese de incidência)<sup>28</sup> ou o fato ou fatos imponíveis ocorreram, todavia, não coincidem, monetariamente, as suas bases de cálculo, *a priori*, arbitradas e utilizadas para o pagamento do tributo com o real valor de cada operação (pagando-se a maior ou a menor).

A questão não tem grande relevância quando o substituto recolhe a menor. Basta, nesta situação, satisfazer o crédito tributário com a complementação da diferença devida. Na verdade, discute-se quando da ocorrência de pagamento de tributo a maior ou do pagamento indevido (hipótese da não ocorrência do fato imponível).

---

28 Diversas são as causas que podem vir a não ensejar a ocorrência da hipótese de incidência legalmente prevista, v.g., extravio, roubo, perdas, devoluções..., desconstituindo o crédito tributário.

O § 7º no art. 150 da Constituição Federal<sup>29</sup>, expressamente prevê a imediata e preferencial restituição da quantia paga, em casos de não ocorrência de fato imponível<sup>30</sup>. Em conformidade, pronunciou-se o STF:

*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 contribuintes. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal. 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 somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize. Agravo regimental não provido.*

*Relator: MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA*

*Turma: SEGUNDA*

*Processo: AGRRE – 266523/MG - Data da decisão: 08/08/2000.*

Note-se, entretanto, que o legislador tão-somente dispôs no referido parágrafo, a restituição em caso de não ocorrência do fato imponível. Não obstante, conclui-se pelo igual direito à restituição da diferença paga a maior, mesmo não estando prevista de forma expressa na Constituição.

Interessante, ainda, é analisar o art. 10 da Lei Complementar nº 87/96, que pretendeu regular o instituto da *substituição tributária para frente*. *In verbis*:

*Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do*

---

29 Art.150, § 7º C.F., *in verbis*: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto (...), cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

30 “Ao menos resolveu-se o ressarcimento imediato, i.e., automático, caso não se realiza o fato gerador presumido na substituição. Neste ponto homenagem houve à doutrina do CTN, sempre precavida em garantir ao substituto o devido ressarcimento” (COELHO, S.C.N.*Manual*..., p. 394).

*imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.*

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

*§ 2º. Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis”.*

SACHA CALMON<sup>31</sup> leciona que a lei, na verdade, deve garantir três direitos a quem é alvo de tributação antecipada, a saber: 1) a imediata recuperação, indexada se for o caso, do imposto que compulsoriamente o substituto lhe cobrou, no caso de não vir a realizar fato gerador suposto; 2) a compensação imediata do imposto retido a maior, se menor for o valor da operação, antes suposta e 3) 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.

Ora, mas isto não ocorre. O artigo supramencionado é inconstitucional, na verdade, porque não obedece ao preceito do próprio § 7º do art. 150, a um, porque a nem “restituição” é (a restituição pressupõe um reembolso em dinheiro; o que há é uma compensação - com aqueles confrontos hipotéticos de débitos e créditos); a dois, porque a referida “restituição” não é preferencial e a três, porque não é imediata<sup>32</sup>.

---

31 CARRAZZA, R.A. *Op.cit.*, p 239.

32 “Transformar a cláusula imediata e preferencial num prazo elástico e extensivo de noventa dias ao infinito, além de ser uma infelicidade e serôdia inovação, é dismantelar o próprio comando regrado...” (in CARRAZZA, R.A. *Op. cit.*, p. 239.)

#### 4.3.9. A Questão da Impossibilidade de Restituição do ICMS quando o Valor da Operação for Inferior à Base de Cálculo Arbitrada

O preceito constitucional que cuida da restituição da quantia paga antecipadamente a título de substituição tributária é bastante restritivo. Viu-se no item anterior que cabe a restituição única e exclusivamente em casos de não ocorrência do “*fato gerador presumido*”.

Esta sistemática mereceu críticas. A unanimidade da doutrina defende a restituição do tributo pago antecipadamente, quando a base de cálculo arbitrada for superior ao valor real da operação.

A operação sujeita ao regime de *substituição tributária para frente* tem como base de cálculo um valor arbitrado, que, em tese, abarca um montante até a última operação, qual seja, aquela realizada com o consumidor final. Assim, sendo o tributo cobrado antecipadamente, no caso da base de cálculo arbitrada superar o valor real da operação, haverá um *plus* pago indevidamente aos cofres públicos que deve ser restituído.

Durante muito tempo houve discussões nos Tribunais acerca do direito à restituição, em caso de a base de cálculo arbitrada ser superior ao valor real das operações subseqüentes. Não obstante a não existência de expressa disposição legal e não obstante a ADIN 1851 (mesmo não havendo como ingressar em juízo pleiteando o direito à restituição), conclui-se – *academicamente* - pelo seu direito, não somente em virtude da própria estrutura deformada da *substituição tributária para frente* (já que o correto seria considerar um fato imponible concreto para se mensurar o tributo), mas porque se configuraria verdadeiro confisco, caso não houvesse a restituição da diferença paga a mais.

#### 4.3.10. ADIN 1851

Foi ajuizada a ação direta de inconstitucionalidade nº 1851, a qual pôs fim às várias demandas judiciais que atacavam o instituto da substituição tributária para frente, principalmente, no que se referia à sua constitucionalidade do parágrafo 7º do

art. 150. Não obstante, reitero a minha discordância de opinião com o Supremo Tribunal Federal.

Sinteticamente se falando, a referida ADIN foi impetrada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), que alegava que, pelo fato de as concessionárias de veículos recolherem valores antecipados de ICMS, posteriormente, ao comercializarem os valores dos veículos com a concessão de descontos, ensejavam-se bases de cálculo menores que as arbitradas, motivo pelo qual, aquele montante anteriormente recolhido, havia sido a maior. Por esta razão, a ação havia sido ajuizada: pleiteava-se a restituição dos valores pagos a maior e a inconstitucionalidade do §7º do art. 150 da Constituição Federal. Além disto, encontrava-se em vigor o Decreto nº 35.245/91, que condicionava o gozo do incentivo fiscal (redução da base de cálculo) com a adoção do regime da substituição tributária combinada com a impossibilidade de se questionar judicialmente qualquer coisa que se referisse a esta concessão.

A decisão do STF foi a abaixo transcrita:

*Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu, em parte, da ação e, nesta parte, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e o Presidente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, julgou improcedente o pedido formulado na inicial e declarou a constitucionalidade da Clausula Segunda do Convenio ICMS n. 13, de 21 de marco de 1997. Falaram, pela requerente, Confederação Nacional do Comercio CNC, o Dr. Hamilton Dias de Souza, pelos requeridos, Governador do Estado de Alagoas, o Dr. Aluisio Lundgren Correa Regis, Procurador do Estado, e, pelo Governador do Estado de Minas Gerais, Dr. Jose Alfredo Borges, Procurador do Estado. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 08.05.2002.*

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E PARÁGRAFOS 6 E 7 DO ART. 498 DO DEC. Nº 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1º DO DEC. Nº 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO PARÁGRAFO 7º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual

concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, II). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o parágrafo 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstancia de ser presumido o fato gerador não constitui óbice a exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, alias, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade as atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

#### 4.3.11. Valor Real da Operação

A primeira questão que se faz, quanto a este tópico, é “*existe valor real da operação mercantil quando se trabalha com substituição tributária para frente no ICMS?*”

A ocorrência *in concreto* de qualquer um dos fatos ensejadores de tributação pelo ICMS é passível de real mensuração (mensuração exata do fato imponible, por sua extensão valorativa, quantitativa e qualitativa) e ela se faz necessária.

O real valor da operação mercantil, conforme trabalho de ALEXANDRE H.S. FERREIRA<sup>33</sup>, foi tratado, partindo-se das definições de *fatura e nota fiscal*. Aquela, no referido trabalho, significando “*mero meio de prova do contrato mercantil de compra e venda*”, sendo somente relevante para o direito comercial; e esta, relevante para fins fiscais, definindo-se por

*documento que descreve elementos quantitativos, qualitativos e monetários decorrentes das operações mercantis. A verdade material extrai-se da conjunção dos três elementos citados, posto que (sic) espelham a realidade efetivamente ocorrida, sendo que esta, normalmente, encontra-se restrita ao conhecimento das partes envolvidas, quais sejam, fornecedor e comprador. Tais fatos passam a gerar interesse à seara jurídica, uma vez que destas operações decorrem conseqüências tributárias, comerciais e de proteção ao consumo. Faz-se, então, necessário (sic) a declaração da existência do contrato mercantil em toda a sua extensão, passando o mesmo a ser formalmente descrita através da nota fiscal*<sup>34</sup>.

Embora com incidência em campos do direito diversos, ambos os documentos – fatura e nota fiscal – unificaram-se na denominada *Nota Fiscal – Fatura*.

*Em 1970, por convênio celebrado entre o Ministério da Fazenda e as Secretarias Estaduais da Fazenda, com vistas ao intercâmbio de informações fiscais, possibilitou-se aos comerciantes a adoção de um instrumento único de efeitos comerciais e tributários: a nota fiscal – fatura. O comerciante que adota este sistema pode emitir uma única relação de mercadorias vendidas, em cada operação que realizar, produzindo, para o direito comercial, os efeitos da fatura mercantil e, para o direito tributário, os da nota fiscal*<sup>35</sup>.

---

33 FERREIRA, A. H. S. **A substituição tributária progressiva no campo de incidência do ICMS**. Campina Grande, 2002, 86 f. Monografia (Conclusão do Curso de Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, UEPB.

34 FERREIRA, A. H. S. *Op.cit.*, p. 53.

35 Idem, *ibidem*.

São estes documentos - a nota fiscal ou a nota fiscal-fatura -, que objetivam a formalização do fato imponible concretizado, quantificando-o monetariamente e qualificando-o, que devem servir de base para a mensuração do tributo, trazendo à tona, o valor material/real da operação a se referem.

A unanimidade doutrinária defende, para fins de tributação, este real valor da operação mercantil. Se não houver estrita concordância entre a referida operação e o real, o tributo desconfigurar-se-á.

Não obstante ser possível e adequada a aplicação do real valor da operação mercantil em fatos imponíveis concretos, respondendo à pergunta feita no início deste item, diz-se sobre a impossibilidade de existência de real valor de operação mercantil, em caso de *substituição tributária para frente*, porque a tributação incidente sobre o substituto legal tributário é puramente *fictícia* (o fundamento para mensuração não é o fato imponible ocorrido no mundo fenomênico e, sim, tabelas, que pré-arbitram margens, para fins de tributação dos fatos imponíveis subseqüentes).

A voracidade no recolhimento de tributos fez com que a Administração Pública criasse a chamada “pauta de valores mínimos”, por meio da qual, presume-se o preço mínimo em que se comercializa a mercadoria ou se presta o serviço. “*Com esse procedimento, os Estados e o Distrito Federal criam a presunção de que todo o contribuinte está fraudando o Fisco, mediante o subfaturamento, desprezando toda a documentação contábil, considerando que os próprios livros mercantis nada provam e que invariavelmente contêm declarações falsas, inexatas ou lacunosas*”<sup>36</sup>. Ainda,

*o legislador infraconstitucional pode utilizar-se das presunções e ficções para disciplinar as condutas, desde que não viole direitos assegurados no Texto Constitucional. É uma diretiva que não pode ser acutilada pelas normas infraconstitucionais. A fixação de um preço mínimo para efeito de tributação interfere indevidamente na economia de mercado, violado o princípio da*

---

36 CHIESA, C. **ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTr, 1997, p. 145.

*livre concorrência (art. 170, IV da C.F.). Mais do que isto, desnatura o ICMS, pois elege como base de cálculo grandeza que não mede critério material da hipótese de incidência*<sup>37</sup>.

Não obstante a existência daquela pauta, os contribuintes do ICMS ainda se vêem submetidos ao regime de estimativa (pré-arbitramento das margens de tributação, já mencionado<sup>38</sup>). Este regime impõe ao contribuinte um certo recolhimento, segundo índices pré-determinados pela Administração Fazendária, de montantes mensais pré-definidos. Ora, exigir tributação desta forma é o mesmo que violar o princípio da tipicidade da tributação.

## 5. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, O FATO FICTO E O FERIMENTO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Não obstante a pretensa constitucionalidade dada ao regime de *substituição tributária para frente*, com o acréscimo no art. 150 da CF, do § 7º, conclui-se pela sua incompatibilidade com o Sistema Tributário Brasileiro.

A jurisprudência<sup>39</sup>, sobretudo, sob os pretextos de a) a figura da *substituição tributária para frente* ser um instrumento eficaz - em um mercado como o brasileiro,

---

37 CHIESA, C. *Op.cit.*, p. 146.

38 Segundo ESTEVÃO HORVATH, “*prefixando o fisco o valor a ser recolhido pelo contribuinte sujeito ao ‘regime de estimativa’, não está atendendo ao cânon constitucional que, segundo nos parece, relaciona a tributação pelo ICMS à ocorrência efetiva da operação relativa à circulação de mercadoria. (..) Ora, se o imposto deve ser criado sobre operações relativas à circulação de mercadorias, quer-nos parecer claro que deve efetivamente ocorrer negócio jurídico que transfira a propriedade de mercadoria de uma pessoa para outra. Não há que se falar em mera presunção de ocorrência de operação com mercadoria da mesma forma que não se pode cobrar ICMS sem haver previamente ocorrido o fato imponible. É exatamente isto o que sucede com o previsto para o ‘regime de estimativa’. Prefixando o quantum a ser recolhido, obviamente não se estará tendo em conta a efetiva ocorrência da operação tributável*” in CHIESA, C. *Op.cit.*, p. 147.

39 Quanto ao posicionamento mais recente dos Tribunais Superiores, no que tange à *substituição tributária para frente*, tecem-se os seguintes apontamentos:

Em uma primeira fase, houve divergência de posicionamentos entre a Primeira e Segunda Turmas da 1ª Seção do STJ: aquela, defendendo a tese contrária à possibilidade jurídica do instituto e esta, preconizando a tese favorável.

Já na segunda fase vivida por esta Corte, prevaleceu o entendimento de que a *substituição tributária para frente* é compatível com o sistema jurídico brasileiro. Assim, têm-se alguns acórdãos que cristalizam o posicionamento favorável àquela figura:

---

a) Recurso Especial nº 35.570-2 — SP

“Relator: O Sr. Ministro Garcia Vieira

EMENTA

ICMS — Veículos — Substituição Tributária — Sujeitos Passivos — Ocorrência de fato gerador.

O industrial, o comerciante ou o prestador do serviço, relativamente ao imposto devido pelas **anteriores** ou subseqüentes saídas de mercadorias ou prestações de serviço, **são sujeitos passivos por substituição**.

Com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência da lei não se confunde com a cobrança do tributo. O fato gerador do ICM é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Recurso provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Exmo. Sr. Ministro relator. Votaram com o Relator os Exmos. Srs. Ministros Demócrito Reinaldo e Gomes de Barros. Ausentes, justificadamente, os Exmos. Srs. Ministros Milton Pereira e César Rocha.

Brasília, 10 de setembro de 1993.

Ministro Garcia Vieira, Presidente/Relator”.

b) Recurso Especial nº 50.884-3 — SP

“Relator: Exmo. Sr. Ministro José de Jesus Filho

EMENTA

ICMS. Veículos. Legitimidade *ad causam*. Substituição tributária. Sujeitos passivos. Fato gerador. Ocorrência.

I — São sujeitos passivos por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador do serviço, relativamente ao imposto devido pelas **anteriores** ou subseqüentes saídas de mercadorias ou prestações de serviços.

II — Conforme já decidiu esta Corte, ‘com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência da lei não se confunde com a cobrança do tributo. O fato gerador do ICM é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte’. Precedentes.

III — Recurso conhecido e provido, no âmbito desta Corte.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas.

Decide a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer do recurso e dar-lhe provimento, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Hélio Mosimann, Peçanha Martins, Américo Luz e Antônio de Pádua Ribeiro.

Custas, como de lei.

Brasília, 14 de setembro de 1994.

Ministro Hélio Mosimann, Presidente.

Ministro José de Jesus Filho, Relator”.

c) Recurso Especial nº 53.093-8 — SP

“Relator: Exmo. Sr. Ministro Peçanha Martins

EMENTA

diga-se de passagem, composto por inúmeros mercados varejistas pulverizados em um elevado número de empresas – contra a sonegação fiscal, por permitir ao Fisco um

Tributário — ICMS — Veículos — Cobrança antecipada — Substituição tributária

— Fato gerador — Ocorrência — Convênios ICMS 66/88 e 107/89 — Precedentes STJ e STF.

— A exigência da antecipação do ICMS, na venda de veículos automotores **não se reveste de ilegalidade ou abusividade.**

— O Decreto-Lei nº 406/68, alterado pela Lei Complementar nº 44/83 e o art. 128 do CTN, que se complementam, consagram a regra da substituição tributária.

— Conforme já decidiu esta corte, *‘com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência da lei não se confunde com a cobrança do tributo. O fato gerador do ICM é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.’*

— Não discrepa deste entendimento orientação traçada em decisões do STF.

— Recurso não conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, não conhecer do recurso. Votaram com o Relator os Ministros Américo Luz e Hélio Mosimann. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro.

Brasília-DF, 14 de dezembro de 1994.

Ministro Hélio Mosimann, Presidente.

Ministro Peçanha Martins, Relator”.

**d) Recurso Especial 95/0065707-4** (acórdão unânime da Primeira Turma do STJ):

“1 – O recolhimento antecipado do ICMS, pelo substituto tributário, não caracteriza pagamento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. 2 – O momento da incidência da lei para fazer gerar a obrigação tributária não se confunde com o ato de recolhimento do tributo. 3 – o DL nº 406/68, recepcionado pela CF/88, alterado pela LC nº 44/83, e tendo convivência harmônica com o art. 128 do CTN, consagra a regra da substituição tributária. 4 – o regime de recolhimento do ICMS antecipado por substituto tributário não pratica ofensa ao princípio da legalidade, da capacidade contributiva e da não-cumulatividade do tributo. Não caracteriza, também, vinculação do substituto tributário com o fato gerador. 5 - a EC nº 03/93 veio a reafirmar a sistemática da antecipação do recolhimento do tributo instituída por convênio (08 de fevereiro de 1996)”.

**e) Recurso Especial 38.065-0 SP** (acórdão unânime da Segunda Turma do STJ):

“I – São sujeitos passivos por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador do serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou prestação de serviços. II – Conforme já decidiu esta Corte, *‘com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador’*. O momento da incidência da lei não se confunde com a cobrança do tributo. O fato gerador do ICM é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte (24 de novembro de 1993)”.

**f) Recurso Especial 45.923-9 – RS** (acórdão da Primeira Seção do STJ):

“A exigência da antecipação do ICMS, na venda de veículos automotores, não se reveste de ilegalidade ou abusividade. O DL nº 406/68, recepcionado na nova Carta, alterado pela LC nº 44/83 e o art. 128 do CTN, que se complementam, consagram a regra da substituição tributária (20 de junho de 1995)”.

controle e uma arrecadação mais “fáceis”, b) defender a constitucionalidade, entendendo serem compatíveis as legislações entre si que regulamentam o instituto no ICMS, não havendo “confusão entre o momento da incidência da lei e a cobrança do referido tributo”, motivo pelo qual não haveria que se falar em incongruência entre a referida figura da *substituição tributária para frente* e a legislação pertinente e c) defender a constitucionalidade, sobretudo, com fundamento no já mencionado dispositivo constitucional (§7º do art. 150 da CF)<sup>40</sup>, esquece-se das bases sobre as quais se funda um Estado Democrático de Direito.

Ora, o ordenamento jurídico brasileiro tem por alicerce um conjunto de normas e princípios fundamentais, que são componentes elementares da Carta Constitucional. É ela que traz a unidade no direito (naquela visão kelseniana de que, as normas, regulamentadoras dos fatos da vida, sempre se remeterão à norma maior, porque a partir desta é que se orientam e se fundamentam).

Assim sendo, no caso pátrio, a própria Constituição cuidou dos direitos e garantias individuais de seus cidadãos-contribuintes, em contraposição à sistemática adotada para a tributação e à estrutura do ordenamento jurídico tributário<sup>41</sup>. Tanto é

---

40 “Consentir com distorção dessa grandeza é destruir a Constituição, reduzindo suas exigências a expressão nenhuma. Se isto fosse possível, o fisco não teria mais problemas e o Estado não encontraria mais barreiras e obstáculos à exigência discriminada de tributo. Se isto fosse consentido, esqueceríamos todo o constitucionalismo, instauraríamos novamente o estado de arbítrio, o banimento da legalidade, o desaparecimento da segurança jurídica e nem necessidade haveria de Constituição, dado que, os valores fundamentais (liberdade e patrimônio) em torno dos quais se constróem todos os direitos individuais postos como barreiras intransponíveis ao poder do estado, já nada mais significariam. O legislador passaria a presumir o acontecimento (futuro) de fatos imponíveis e, a partir daí preveria exigências tributárias imediatas (antecipadas), indvidosamente desvinculadas do conteúdo econômico financeiro (capacidade contributiva) sobre a qual constitucionalmente deveriam apoiar-se. Ora, essa espécie de atuação estatal conduziria à negação da própria idéia de Constituição” in CHIESA, C. **ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTr, 1997, p. 143/144, em referência a GERALDO ATALIBA.

41 Os contribuintes são protegidos por direitos e garantias que se conformam constitucionalmente como cláusulas pétreas. Assim, não são passíveis de modificação, a não ser que aquela mesma Constituinte originária, na época da redação das normas jurídicas, viesse a alterar as normas jurídicas tributárias porque, de certa forma, incompatíveis com outras normas jurídicas. Não o fez; não pode, agora, o Poder Constituinte derivado se valer deste direito – pretensamente inserindo o famoso

assim, que garantiu os direitos daqueles, por meio da limitação do poder estatal na imposição de tributos. Procurou tracejar as linhas mestras da tributação, definindo o fenômeno da incidência tributária, através do qual, a partir da concretização de um fato natural expressão de riqueza – denominado *fato imponível*, ou como querem as legislações, *fato gerador* - possibilita ao Estado (*latu sensu*), em virtude de sua ocorrência, recolher o tributo respectivo (GERALDO ATALIBA já ensinava que “*com as cautelas que as comparações impõem, é fenômeno parecido com uma descarga elétrica sobre uma barra de ferro. Recebendo a descarga, a barra passa a ter a força de atrair metais. Substancialmente, a barra persistirá sendo de ferro. Por força, entretanto, da descarga, adquirirá a propriedade de ser apta a produzir esse específico efeito de ímã. Incidência é a descarga elétrica*”, para dizer que o fato imponível – a barra de ferro - é um fato natural qualquer economicamente relevante, porque expressão de riqueza, e que, quando da descarga elétrica – ou seja, a partir do momento em que a lei dispuser que tal fato, quando ocorrido, ensejará tributação – passará a ter força de ímã. Com isto, aquele fato não se desconfigurará, no sentido de não perder sua essência – afinal, continua sendo uma barra de ferro -; na verdade, a força de ímã significa que o evento, a partir de então, é passível de cobrança de tributo).

Aqueles direitos individuais e garantias são fundamentados constitucionalmente não somente por este mecanismo de tributação acima sucintamente lembrado, como também por princípios diversos, como o da legalidade

---

parágrafo 7º no art. 150. CLÉLIO CHIESA adotou o entendimento de MICHEL TEMER, no sentido de que “*a emenda constitucional [em referência À E.C. nº 03/93], por sua vez, só pode ingressar no sistema se obedecer a processo determinado, o qual vem arrolado no art. 60, I a III e §§ 2º e 3º. Assim, projeto de emenda só pode converter-se em norma constitucional se obediente a processo legislativo especialmente previsto e abrigando conteúdo não destoante do texto constitucional. Evidentemente, se uma Emenda Constitucional trouxer modificação, por exemplo, do sistema tributário, vulnerando princípios, ou em desordem à forma determinada para sua produção, não se admite sua introdução na Constituição. Se vier a introduzir-se, é passível de declaração de inconstitucionalidade*” in CHIESA, C.Op. cit., p. 142.

(tipicidade), da capacidade contributiva, da não-confiscatoriedade, da não-cumulatividade, da isonomia e da seletividade e da segurança jurídica.

Então, como admitir o instituto da *substituição tributária para frente*, uma vez que sua prática ignora todo este alicerce construído para a consagração do Estado Democrático de Direito?

Diz-se que se ignora, porque:

### **O fato imponible no ICMS é ficto**

O fato que, **quando ocorrido**, enseja a tributação do ICMS é o referente às “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se realizem no exterior”. Quando da prática da *substituição tributária para frente*, o fato acima descrito, conforme exaustivamente já explicitado, presume-se ocorrer. É fictício. Ora, se ficto, se não é *in concreto*, sobre ele não incide tributação. Para o direito Tributário, aplica-se igualmente a máxima *nullum tributum sine lege*.

Ficção (do latim “*figere*”) significa, em seu sentido filosófico, uma criação imaginária, uma simulação para se encobrir a verdade. Um fingimento. Assim sendo, em conformidade com J. J. MEIRA JÚNIOR<sup>42</sup>, tratar de “*fato gerador presumido*” é o mesmo que estabelecer um juízo de valor, realizando uma operação mental, para se deduzir uma verdade que nem sequer adentrou ao mundo da realidade.

LIMA GONÇALVES<sup>43</sup> explica que o ICMS, como um imposto incidente sobre *operações*, tem por “essência, núcleo, cerne”, ou seja, tem como fato imponible, **a operação realizada**, “*fato essencial colhido pela regra de tributação, por força das*

---

42 MEIRA JUNIOR, J. J. “Uma visão crítica da substituição tributária”. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 5, n. 49, fev. 2001 (<http://www1.jus.com.br/doutrina>).

43 GONÇALVES, J. A. Lima. ICMS – Substituição Tributária – Base de Cálculo – Lei Complementar n. 87/96 – Preço de Venda Sugerido – Admissibilidade Perante as Leis Tributárias e de Defesa do Consumidor. *Revista de Direito Tributário* 68, São Paulo, p. 130.

*disposições pertinentes da Constituição. É por essa razão que a base impositiva do tributo reside – e assim o reconhecem o legislador complementar e os estaduais – no valor da operação mercantil tributada. É o mesmo contexto que surge um determinado valor, juridicamente imputável à operação in concreto realizada. Esta é a base do ICMS*". Entendeu, portanto, que o tributo somente se origina e é majorado, quando o fato é **concretizado**. Ora, assim sendo, no caso do instituto da *substituição tributária para frente*, o fato não é concreto e sequer foi concretizado. É, na verdade, ficto. Sendo ficto, é inexistente e assim sendo, incapaz de ensejar tributação. GERALDO ATALIBA, seguindo a mesma orientação, definiu a base de cálculo como a "*perspectiva dimensível da **materialidade** da hipótese de incidência*". Verifica-se, assim, mais uma manifestação da necessidade da materialidade ou da ocorrência do fato impositivo para se impor a cobrança do tributo<sup>44</sup>.

RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>45</sup> teceu os interessantes apontamentos a fim de justificar a impropriedade do fato impositivo - em matéria de substituição tributária para frente - ser ficto:

*“A presunção e a ficção legais têm em comum o fato de serem normas jurídicas incompletas, isto é, que não encerram um comando ou proibição, cogentes de per si e completos por si mesmos. São regras não diretamente dispositivas, cuja única função é aquela, ancilar ou subsidiária, de conferir a determinado fato uma determinada natureza jurídica, ou atribuir-lhe determinado efeito jurídico. A finalidade única de tais regras é a de possibilitar a aplicação ao fato a que se referirem, de outras normas legais. Estas, sim, dispositivas ou proibitivas, previstas para reger outros fatos, cuja natureza e cujos efeitos jurídicos sejam diferentes dos declarados pela presunção ou ficção. As presunções*

---

44 *“O primeiro obstáculo reside na desnaturação da hipótese de incidência tributária. Há vedação à antecipação da exigência do tributo tendo em vista a ausência da concretização do fato impositivo. Mais ainda, há a 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 acerca deste evento. O segundo obstáculo está na ausência de valores efetivos a serem considerados como base impositiva. Tal como prevê a futura ocorrência de um fato incerto, o Fisco também ‘estima’ um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato impositivo. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que pode ou não ser praticado...isso, se algum dia, vier a ocorrer o fato impositivo. (...) Tudo isso se configura em um enorme ficção normativa. Não há fato gerador, não há base de cálculo não há riqueza”* (JUSTEN FILHO, M. **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18 – Co-edição Resenha Tributária/CEU**, p. 155-156, 1993.).

45 SOUZA, R.G. de. Um Caso de Ficção Legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. **Revista de Direito Público**, v. 11, p. 19.

resultam do raciocínio ou são estabelecidas por lei que substitui a sua própria razão à razão humana. Daí o classificarem-se em presunções hominis ou humanas e presunções legis ou legais. Estas, por sua vez, podem ser absolutas, relativas ou mistas. As absolutas (jure et de jure) não admitem prova em contrário; as relativas a admitem; as mistas admitem apenas ‘determinados meios de prova, fixados por lei que as estabelece’. Destas regras processuais decorrem duas conseqüências, para as quais Becker chamou a atenção, e em razão das quais se pode concluir que a presunção absoluta e a ficção legal não se aplicam ao direito tributário ou, pelo menos, à determinação dos elementos definidores das obrigações por ele reguladas, entre as quais, como vimos, está a base de cálculo. (...) A advertência de Becker é que a presunção absoluta não é meio de prova: é norma dispositiva (ainda que apenas com o alcance definido), de vez que determina que tal fato tem tal natureza ou tais efeitos e os têm por força de lei. E que o mesmo se pode dizer da ficção legal. Com efeito, a diferença entre a presunção e a ficção é que a presunção confere certeza jurídica a algo que é provável, ou, pelo menos, não contrário à ordem natural das coisas: em resumo, tira do possível uma lição para o certo. **Já a ficção dá como certo, para (todos ou alguns) efeitos jurídicos, algo que se sabe não ser certo, ou que é contrário à natureza das coisas. Em resumo, cria uma ‘verdade jurídica’ existente apenas ex vi legis, mas diferente da verdade natural.** A diferença, como nota Pugliatti não sem alguma ironia, é bastante tênue, pois o que importa ao direito é que a lei cria uma assim chamada ‘verdade jurídica’, e não a motivação pré ou meta-jurídica do legislador para escolher o fato que resolve presumir verdadeiro. Em conseqüência, a ficção legal equivale à presunção absoluta: isso é óbvio, pois, estando baseada em algo que, por definição, não é verdadeiro, a ficção legal não pode admitir prova em contrário. Neste sentido, tanto a presunção como a ficção podem aplicar-se não apenas a fato..., mas também a institutos jurídicos. Tanto é ficção legal a norma que conceitua o navio como imóvel para permitir-lhe a hipoteca, como o são todas as normas que, para determinados fins, assemelham a natureza ou os efeitos de uma figura jurídica aos de outra, ou ainda, mais diretamente, manda desde logo aplicar àquela o regime legal previsto para esta”. Continua, “...se a lei é necessária e não ociosa, é porque os institutos assemelhados são diferentes; mas daí decorre que sua assemelhação é uma ficção legal que não admite, nem, por sua própria natureza jurídica de presunção absoluta, poderia admitir, prova em contrário. Em outras palavras (como se acabou de dizer), a pauta fiscal não faz prova do valor da mercadoria, o que de resto seria um contra-senso, pois fazer prova é matéria de fato, e a pauta fiscal é matéria de lei. Ao invés disso, a pauta fiscal substitui-se à prova, e dá como provado o que trataria de provar. Neste ponto é que surge, ou pode surgir, a diferença (a ‘tênue diferença’ de que fala Pugliatti) entre a pauta fiscal como presunção e a pauta fiscal como ficção. Assim, se a pauta fiscal diz que tal mercadoria vale 1000 e isso é sabido certo, trata-se de presunção; ao contrário, se o que a pauta diz é sabidamente falso ou, pode ser provado falso, é de ficção que se trata”.

### **A substituição tributária para frente desrespeita princípios constitucionais.**

#### **II. a) Princípio da Legalidade (Tipicidade)**

Atenta contra este princípio, a figura da *substituição tributária para frente*, porque ignora o mecanismo constitucional de incidência de tributo (exigindo um tributo, cujo fato imponible não se cristalizou) e, porque se verifica, com o seu

emprego, “uma ampliação da competência tributante<sup>46</sup>”, que, sendo cláusula pétrea, somente pode ser feita ou alterada pelo Poder Constituinte Originário.

*“Ao que me parece, o parágrafo 7º aqui questionado choca-se com o princípio (...) da legalidade, quando se tributa o que ainda não aconteceu. Que lei aplicar, no caso de pagamento de imposto por fato futuro e incerto: a vigente ao tempo em que ocorra o fato gerador? Se o imposto for extinto, devolve-se o que foi pago? Se for reduzido, devolve-se o que foi pago a mais ou se for aumentado, cobra-se a diferença?”<sup>47</sup>”*

Ainda a este respeito, IVES GANDRA<sup>48</sup> ensina que

*“...o princípio da legalidade, que vincula a incidência do fato gerador à imposição tributária, é direito individual do contribuinte, motivo porque não poderia um dispositivo ainda que constitucional considerar que possa haver imposição sem fato gerador”. Ainda, “a própria denominação utilizada no § 7º de ‘fato gerador presumido’ – isto é, ‘fato gerador fictício’, ‘pretendido’, mas não ‘ocorrido’, - demonstra que o legislador supremo criou autêntico empréstimo compulsório, a ser devolvido sempre que o fato gerador ‘spielberguiano’ de ‘efeitos especiais’, inexistente, a não ser na imaginação das autoridades fiscais, não venha a ocorrer”. Por fim, “... criou-se a teoria do wishfull thinking em direito, vale dizer, o que se deseja ver realizado no futuro é tido como realizado no presente, mesmo que nunca venha realizar-se o desejado”.*

Alguns Recursos Especiais no STJ confirmam esta posição:

- a) RESP nº 40.539-4 SP (relator: Ministro César Asfor Rocha / STJ): *“Ora, a teor da norma contida no art. 155, I, b da Constituição Federal, a saída de mercadoria representa o aspecto temporal da hipótese de incidência do ICMS, pelo que, enquanto não tiver sido realizada tal ocorrência, não estará configurado o fato gerador do tributo e, conseqüentemente, não terá nascido a obrigação tributária e nenhum tributo será devido nem poderá ser exigido. Com efeito, essa antecipação viola o princípio constitucional da tipicidade tributária, pois representa uma exigência feita antes de concretizado o fato*

46 Em conformidade com a opinião de MEIRA JÚNIOR.

47 COSTA, A. J. ICMS e Substituição Tributária. *Revista Dialética*, n. 2, p 92-93.

48 MARTINS, I. G. da S. *Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96 in O ICMS e a LC 87/96* (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996, p. 59.

*desencadeador do nascimento da obrigação tributária*”(em 18 de abril de 1994);

- b) RESP nº 94.0040896-0 MG (Acórdão unânime da 1ª Turma): “*Ilegítima a cobrança do ICMS antes de concretizado o fato desencadeador da obrigação tributária, bem como, comportando cômoda quantificação, a base de cálculo é estipulada em fictícia tabela, desvinculada do valor real da operação*” (em 04 de setembro de 1995).

## II. b) Princípio da Isonomia e Princípio da Capacidade Contributiva

Fere-se, com a aplicação da *substituição tributária para frente*, ambos os princípios.

Não há tratamento igualitário para quem tem a mesma capacidade econômica de suportar a incidência do tributo, vale dizer, o tratamento dado à tributação, pelo mecanismo da *sujeição passiva antecipada*, sobre o substituto e sobre o substituído é desigual, não entre si, mas porque a capacidade contributiva deles não foi respeitada.

Conforme já visto, a capacidade contributiva, sob a inspiração do princípio da isonomia, conceitua-se pela aptidão que o sujeito passivo da obrigação tributária tem para suportar a carga tributária imposta, desde que respeitado o “mínimo vital” do indivíduo.

O art. 145, § 1º da CF menciona que, “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*”. Desta forma, conclui-se o desrespeito ao princípio em questão, no sentido de que a figura da *substituição tributária para frente*, ao se instituir como categoria em um imposto (ICMS) não traz aquele caráter pessoal, porque não atinge, a capacidade contributiva do contribuinte, qual seja, segundo o ensinamento de HAMILTON DIAS DE

SOUZA<sup>49</sup>, não atinge o adquirente ou consumidor final, até porque ele ainda não participa do pólo passivo, porque ainda o fato imponible é fictício.

Assim sendo, não há que vislumbrar a compatibilidade do instituto da *substituição tributária para frente* com a ordem constitucional tributária, porque não há como se verificar capacidade contributiva em um suposto sujeito passivo (que, na verdade, inexistente), em relação a um fato imponible fictício.

## II. c) Princípio da Não-Confiscatoriedade

Igualmente se diz que há afronta a este princípio, uma vez que o Estado (Estados-membros e Distrito Federal), ao cobrar do substituto o ICMS devido pelo substituído, agride o patrimônio, a propriedade daquele, no sentido de que o desembolso do montante devido a título de tributo é feito, por aquele, sem que tenha havido a concretização do fato imponible e sem que o substituto tenha relação com o fato que desencadeou a cobrança do imposto.

O princípio mencionado remete-se a outro princípio constitucional, que é o de *direito à propriedade* (art. 5º, XXII da CF), assim, quando da *substituição tributária para frente*, verifica-se um verdadeiro confisco de parcela da propriedade do substituto, em nome de uma suposta forma de se “evitar evasão fiscal”.

---

49 “O fundamento do ICMS é a manifestação da capacidade contributiva, retratada, no ciclo econômico, pelo consumo, de modo que o limite da incidência do imposto está diretamente relacionado com o poder de compra do adquirente ou consumidor final. No caso do ICMS, a pessoa ligada materialmente ao evento tributado é o comprador ou consumidor final, sendo signo presuntivo de sua capacidade contributiva, a aquisição de mercadorias, tal como decorre do disposto no art. 155, I, “b” da Constituição Federal. (...) ...o legislador tem competência e legitimidade para instituir quaisquer mecanismos operacionais que resultem no atingimento desta capacidade. Assim é que, por razões de mera conveniência de arrecadação, o Estado criou técnicas através das quais a obrigação de cobrança e recolhimento do imposto é transferida àquele contribuinte que melhor condições possui para o cumprimento da obrigação tributária, que é o sujeito passivo da obrigação indicado pela lei e, por isso, denominado contribuinte de direito... Em matéria de ICMS, nenhuma sistemática poderá ser instituída de forma a adular a lógica interna do imposto, atingindo pessoa diversa do adquirente ou consumidor final” (SOUZA, H. D. de. ICMS: Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário** 12, São Paulo, p.14-15, set/1996).

## II. d) Princípio da Não-Cumulatividade

Implica em desrespeito a este princípio, porque

*“se leva em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo, e visa distribuir equanimemente a carga tributária de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto. Esta fração é identificada pelo mecanismo de dedução, cabendo sublinhar que a existência de cumulação deve ser vista não apenas numa etapa, mas sim à luz das etapas anteriores e subseqüentes que estiveram ou estarão sujeitas ao imposto. A própria noção de não-cumulatividade, segundo Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari, tal como prevista na Constituição de 1988, ‘ao fazer menção a operações e prestações anteriores sugere a existência de uma pluralidade de incidências o que é forte argumento que pode ser levantado para questionar mecanismos de substituição e diferimento que impliquem tornar o ICMS monofásico’”<sup>50</sup>.*

## II. d) Princípio da Seletividade

Sua característica reside no fato de que a carga tributária respectiva é distribuída de maneira inversamente proporcional à essencialidade do produto ou serviço (por meio de alíquotas).

Este princípio não é observado pela figura da *substituição tributária para frente*, uma vez que, ao praticar alíquotas de ICMS sobre as operações com serviços e mercadorias, estar-se-á imputando um percentual, porém com base em eventos fictícios (futuros e incertos), e, assim sendo, estar-se-á igualmente considerando fictícias a base imponível e a alíquota.

## II. e) Princípio da Segurança Jurídica

Uma vez desrespeitando os princípios constitucionais da tipicidade e da legalidade, no sentido de se ir contra a máxima *nullum tributum sine lege*, a questão de se supor que um fato incerto e futuro é tido como concreto no presente (como pretende a figura da *substituição tributária para frente*) gera total incerteza e insegurança aos contribuintes, desmantelando o Sistema Tributário Nacional.

---

50 Em conformidade com MEIRA JUNIOR.

## 6. CONCLUSÃO

1. O ICMS é um imposto relativo às operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações; o núcleo fático, ainda, abrange a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e quando da extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais;
2. *A priori*, são competentes para tributar o ICMS, configurando-se como sujeitos ativos da relação jurídica tributária, os Estados-membros e o Distrito Federal, ressalvado o disposto nos arts. 147 e 154, II da Constituição Federal;
3. Sujeitos passivos do ICMS são aqueles que realizam o evento descrito na norma jurídica tributária instituidora do ICMS ou, então, são os chamados responsáveis – caso, inclusive, que ocorre quando da substituição tributária para frente;
4. Nos casos em que se tem substituição: a) a obrigação se origina em virtude de um fato praticado pelo contribuinte (é este que qualifica objetivamente o fato imponible) e não o substituto; b) quaisquer elementos subjetivos que concorram para a formação da obrigação ou realização do fato são estabelecidos em consideração à pessoa do contribuinte e a carga tributária não é suportada pelo terceiro responsável, motivo pelo qual, ele, objetivamente, tem o direito à percepção ou a retenção (desconto) do *quantum* por ele pago;
5. Na substituição tributária para frente, cobra-se antecipadamente o tributo, sem, contudo, observar o acontecimento do fato imponible da obrigação tributária. Somente, *presumivelmente*, as hipóteses de incidência das referidas operações irão ocorrer em concreto;
6. Não que se falar em critério quantitativo em substituição tributária para frente: não há correlação lógica da base de cálculo com o núcleo fático; a base de cálculo, na verdade, é arbitrada pelos entes fiscais;
7. Constitucionalmente, a substituição tributária para frente se encontra no art. 150, § 7º;

8. A ADIN 1851 reconheceu a constitucionalidade do referido parágrafo (sétimo) do art. 150, não sendo mais possível, desta forma, questionar o instituto em juízo;
9. Conclui-se pela inconstitucionalidade da substituição tributária para frente, porquanto fere a própria estrutura da norma jurídica tributária, baseando-se em evento ficto, além de ferir princípios constitucionais tributários.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AKSELRAD, M. **Teoria e Prática de Direito Tributário**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.
- ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1992.
- BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BEZERRA NETO, B. A. “ICMS e substituição tributária para frente”. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 4, n. 40, mar. 2000 (disponível em <http://www1.jus.com.br/doutrina>).
- BRITO, E. B. **A Substituição Tributária no ICMS**, Revista Dialética de Direito Tributário 2, São Paulo, p. 24-31, 1995.
- CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- \_\_\_\_\_. **ICMS – Princípio da Não-Cumulatividade – Créditos Relativos a Bens que se Destinam a Uso, Consumo ou Ativo Permanente. Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.
- CHIESA, C.. **ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTr, 1997.
- COELHO, S. C. N. *et al.* **Direito Tributário Atual: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- \_\_\_\_\_. **Manual de Direito Tributário**. 2º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- CONTI, J. M. **Sistema Constitucional Tributário interpretado pelos Tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.
- COSTA, A. J. **ICMS e Substituição Tributária**. Revista Dialética nº 2.
- GASPAR, W. **Novo ICMS Comentado**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 1993.
- FERREIRA, A. H. S. **A substituição tributária progressiva no campo de incidência do ICMS**. Campina Grande, 2002, 86 f. Monografia (Conclusão do Curso de Direito) - Setor de Ciências Jurídicas, UEPB.
- GONÇALVES, J. A. L. **ICMS – Substituição Tributária – Base de Cálculo – Lei**

Complementar n. 87/96 – Preço de Venda Sugerido – Admissibilidade Perante as Leis Tributárias e de Defesa do Consumidor. **Revista de Direito Tributário 68**, São Paulo, p. 125-137.

JUSTEN FILHO, M. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18 – Co-edição Resenha Tributária/CEU, 1993.

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

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. (trad. Luís Carlos Borges). 2ª ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1992.

MACHADO, H. de B. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MARTINS, I. G. da S. **Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96**. In: O ICMS e a LC 87/96 (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996.

MEIRA JUNIOR, J. J. **Uma Visão Crítica da Substituição Tributária**. Teresina, a. 5, n. 49, fev. 2001. Disponível em <<http://www1.jus.com.br/doutrina>>.

ROSA, D.D. **Crédito de ICMS – Ilegitimidade Legislativa dos Estados**. Disponível em <<http://www.legiscenter.com.br/legisvoice/materias>>. Acesso em 08 out 2003.

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

SOUZA, R.G. de. Um Caso de Ficção Legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. **Revista de Direito Público**, v. 11.

Endereços Eletrônicos:

[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)

[www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br)

[www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)

[www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)