



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**MARCELO SALES SANTIAGO OLIVEIRA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NO ICMS E A QUESTÃO DO  
PREÇO FINAL DIVERSO DO PREVISTO NA ANTECIPAÇÃO**

**FORTALEZA**

**2014**

**MARCELO SALES SANTIAGO OLIVEIRA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NO ICMS E A QUESTÃO DO  
PREÇO FINAL DIVERSO DO PREVISTO NA ANTECIPAÇÃO**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Professor Doutor Hugo de Brito Machado Segundo.

**FORTALEZA**

**2014**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

---

O48s

Oliveira, Marcelo Sales Santiago.

Substituição tributária para frente no ICMS e a questão do preço final diverso do previsto na antecipação / Marcelo Sales Santiago Oliveira. – 2014.

118 f. : enc. ; 30 cm.

Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2014.

Área de Concentração: Direito Tributário.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - Brasil. 2. Impostos - Restituição - Brasil. 3. Capacidade contributiva (Direito tributário) - Brasil. I. Machado Segundo, Hugo de Brito (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

---

CDD 336.2

**MARCELO SALES SANTIAGO OLIVEIRA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NO ICMS E A QUESTÃO DO  
PREÇO FINAL DIVERSO DO PREVISTO NA ANTECIPAÇÃO**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Pós-Doutor Hugo de Brito Machado Segundo. (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Esp. Francisco de Araújo Macedo Filho  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

Aos meus pais, Edilson e Rita.

## AGRADECIMENTO

À Deus, por permitir a vida humana.

A meus pais, Edilson Santiago de Oliveira e Rita de Cássia Sales Oliveira, pelo crédito e o esforço dispendido em minha educação acadêmica, humana e cristã.

A minha irmã, Érica Sales Santiago Oliveira, pela infinita amizade e bons conselhos, que muito me foram úteis.

A minha tia, Maria José de Lima Sales Feijó, “Tia Mazé”, pelo crédito sempre renovador em meus conhecimentos.

A meus amigos, Rennyer Holanda, Pedro Jorge, Marcus Vinícius, Marlon Lamartine, Aluízio Júnior, Raimundo Nonato, Paulo Marcelo, Grazielle Braz, Jorge Ulisses e Breno Colares, pela lição de paciência, amizade e humanidade com os quais tive a honra de aprender.

A Antônio Moura dos Santos Filho, o “Seu Moura” pela infinidade de préstimos a centenária Faculdade de Direito da UFC e, em especial, pela companhia sempre agradável durante o curso de Direito.

A Beto, Manoel, Wilson, Mavignier, Nelson, Miriam, pela disposição e pela convivência enriquecedora.

A José Oswaldo A. Mathias, “Oswaldin”, pelos infinitos ensinamentos civilistas a mim conferidos.

A João de Sousa da Frota Neto, o “Jothe”, pela amizade e, por sempre estar disposto, a resolver os nossos problemas bibliográficos.

Ao estimadíssimo Dr. Paulo Roberto Guedes Cavalcanti, pela paciência e compaixão em passar seus imensos conhecimentos para todos os estagiários do Escritório Modelo Professor Alcântara Nogueira – EMPAN e, em especial, pela alegria e entusiasmo com os quais se dirige a mim.

Ao Programa Estadual de Proteção e Defesa do Consumidor – DECON, por proporcionar o aprendizado civil e prático mais relevante da minha carreira profissional. Em especial, a Dra. Ann Celly Sampaio Cavalcante, minha professora de vida e profissão. A Alexandre Augusto Diniz Campos, Ismael Braz Torres, Camille Sorensen Sena e Luana Simões Barroso, pelo escólio diário e incessante.

Ao Professor Hugo Segundo, pela excelência na orientação e por permitir pacientemente que bebesse de sua sabedoria, mesmo que conseguisse aproveitar minimamente.

Aos insignes Professores Carlos Cintra e Francisco Macedo, pela gentileza de aceitar o convite para participar desta banca.

A Universidade Federal do Ceará, pelo estímulo diário.

“Autoridades são apenas alguns, e só durante algum tempo, enquanto cidadão somos todos nós, e durante toda a vida.”

***Hugo de Brito Machado.***

## RESUMO

O Fisco nacional busca de todas as formas tributar o contribuinte. A via de tributação por ICMS é complexa, por este ser um imposto de alta complexidade, albergando cinco impostos em um só. Dada a multiface do aludido tributo, o ICMS-mercadorias será o ponto chave deste trabalho. Neste cariz, será abordado as formas de responsabilidade por substituição tributária, mormente a “para frente” e a questão da sua restituição, caso o fato gerador presumido ocorra em um valor a menor do que o presumido anteriormente, analisando o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal, sobre o tema, exarado na ADIn 1.851/Al, que negou a repetição do indébito sob o pálio de prejudicar a arrecadabilidade prática do fisco e, por considerar que o fato gerador presumido é um fato gerador definitivo, não existindo qualquer juridicidade no questionamento da restituição. Outrossim, os princípios constitucionais tributários, os direitos fundamentais e garantias do contribuinte e a hermenêutica contemporânea serão o alicerce para a argumentação utilizada neste trabalho, no qual contraporemos os argumentos do Min. Ilmar Galvão, relator da mencionada Ação Direta de Inconstitucionalidade.

**Palavras-chave:** ICMS. Substituição. Tributária. Progressiva. Restituição. Preço Final. Capacidade Contributiva. Legalidade. Não-Confisco.

## ABSTRACT

The national tax authorities seeking all forms tax the taxpayer. The route of taxation for VAT is complex, because it is a highly complex tax , housing tax five on one. Given the multifaceted tribute to the aforementioned, the ICMS-mercancy will be the key point of this work. This nature will be addressed forms of liability for tax substitution , especially the "forward" and the question of their return , the presumed taxable event occurs at a value lower than previously assumed , analyzing the current understanding of the Supreme Court on the subject , recorded in ADIn 1.851/Al , who denied the repetition of the overpayment under the pale of harming arrecadabilidade the practice of the tax authorities and , considering the presumed taxable event is a definite fact and there is no questioning the legality of refund . Moreover, the tax constitutional principles, fundamental rights and safeguards of taxpayers and contemporary hermeneutics will be the foundation for the arguments used in this work, in which the arguments of counterpoints Min Ilmar Galvão, the rapporteur mentioned unconstitutionality lawsuit.

**Keywords:** ICMS. Substitution. Tax. Progressive. Refund. Final Price. Contributory capacity. Legality. Non-Forfeiture.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
ICMS-ST	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação no regime de substituição tributária.
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
ISS	O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	13
<b>2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS</b> .....	16
<b>2.1 Regra Matriz: Conceito</b> .....	16
<b>2.2 O ICMS</b> .....	20
<i>2.2.1 Critério Material</i> .....	22
<i>2.2.2 Critério Espacial</i> .....	25
<i>2.2.3 Critério Temporal</i> .....	27
<i>2.2.4 O conseqüente Normativo do ICMS</i> .....	30
<i>2.2.4.1 Critério Quantitativo</i> .....	30
<i>2.2.4.1.1 Base de cálculo</i> .....	30
<i>2.2.4.1.2 Alíquota</i> .....	33
<i>2.2.4.2 Critério Subjetivo</i> .....	34
<i>2.2.4.2.1 Sujeito Ativo</i> .....	35
<i>2.2.4.2.2 Sujeito Passivo</i> .....	35
<b>3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	38
<b>3.1 Modalidades de responsabilidade</b> .....	40
<i>3.1.1 A responsabilidade por transferência</i> .....	40
<i>3.1.2 A responsabilidade por substituição</i> .....	41
<b>3.2 Substituição Tributária</b> .....	42
<i>3.2.1 Substituição tributária regressiva ou “para trás”</i> .....	47
<i>3.2.2 Substituição tributária progressiva ou “para frente”</i> .....	48
<b>4. DA RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS</b> .....	51
<b>4.1 Tributos indiretos</b> .....	51
<i>4.1.1 A questão da repercussão econômica dos tributos</i> .....	52
<b>4.2 Legitimidade ativa ad causam na repetição dos tributos indiretos</b> .....	55
<b>4.3 Ação de Repetição de Indébito: art. 165 do CTN</b> .....	57
<b>4.4 A repetição do tributo indireto: art. 166 do CTN</b> .....	61
<i>4.4.1 Defesa do Fisco</i> .....	62
<i>4.4.2 Argumentos pró-contribuinte</i> .....	64
<b>4.5 A restituição na substituição tributária progressiva</b> .....	65

<b>5. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E A QUESTÃO DO PREÇO FINAL DIVERSO DO PRESUMIDO .....</b>	<b>69</b>
<b>5.1 Substituição Tributária progressiva – Art. 150, parágrafo 7º e a Emenda Constitucional 3/93 .....</b>	<b>69</b>
<b>5.2 Sistemática da substituição tributária para frente e LC 87/96 .....</b>	<b>71</b>
<i>5.2.1 Substituição e Antecipação .....</i>	<i>76</i>
<i>5.2.2 Fato gerador ocorrido e fato gerador presumido .....</i>	<i>82</i>
<i>5.2.3 A questão do Preço final .....</i>	<i>83</i>
<b>5.3 Hermenêutica do art. 150, parágrafo 7º .....</b>	<b>85</b>
<i>5.3.1 Interpretação restritiva e Diretriz jurisprudência .....</i>	<i>89</i>
<i>5.3.2 A violação a princípios constitucionais tributários .....</i>	<i>97</i>
<b>6. CONCLUSÕES .....</b>	<b>105</b>
<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>119</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Estado sempre buscou modos de angariar fundos para dar suporte as suas atividades e quem, preferencialmente, cumpriu este mister foi o tributo. Este no correr da história sobejou a confiscabilidade, privilégios incoerentes. Assim, o povo, insatisfeito com abusos em cobranças tributárias, transmudou, por meio de revoluções, este cenário, surgindo, portanto, o Estado de Direito.

O Estado de Direito iniciou-se a partir das revoluções liberais burguesas do século XVIII, as quais romperam com o denominado Antigo Regime, baseado no Estado Absolutista, cuja característica primordial residia na concentração do poder nas mãos de um monarca, fazendo com que os indivíduos fossem considerados como uma mera parte da coletividade, sem titularidade de direito algum.

No Brasil, a carga tributária, reclamam os economistas e a população em geral, é elevadíssima, entavando sobremaneira o desenvolvimento nacional. Contudo, cuidou a Constituição Federal de regular com exatidão a tributação nacional. Talvez, o fez, no intuito de discriminar em detalhes a atividade tributária, visando a cobrança aleatória e ao alvedrio dos Entes Políticos que compõem a Federação. A própria *Lex Fundamentalis* cumpriu o mister de regrar a tributação pátria, mas não somente isso: buscou dar tratamento por igual à atividade financeira estatal.

Com efeito, o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) exsurge como tributo de maior relevância no cenário tributário atual. É dizer, que a Carta Magna pátria regulamentou sobremaneira o seus limites, ditando regras que determinam toda atividade fiscal dos Estados-membros, competentes para sua instituição e cobrança.

Segundo elucidamos, o ICMS é um imposto de alta complexidade, haja vista suas nuances estabelecidas na própria Constituição Federal e o questionamento que se sobressai é o a questão da substituição tributária, máxime a “para frente”.

De outro vértice, a própria Constituição, por meio de seu art. 150, parágrafo 7º, ao instituir a substituição tributária, que se aplica ao tributo em comento, trouxe à baila a figura deste tipo de responsabilidade, contudo incidindo em operações ulteriores, presumindo-se um fato gerador, que possivelmente ocorrerá no futuro, autorizando, outrossim, a preferencial e imediata restituição em caso de não ocorrência daquele fato imponível presumido.

Através da Emenda Constitucional de 03 de 1993 acrescentou-se o parágrafo 7º no art. 150, autorizando a instituição da aludida responsabilidade. Ocorre que alguns Estados da Federação insurgiram-se contra esse dispositivo, uma vez que suas leis estaduais permitiam a restituição do tributo em caso de ocorrência parcial do Fato Gerador. Assim, o primeiro ataque foi a cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13 de 1997, que afirmava que não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Em tempo, o Supremo Tribunal Federal, compulsando o tema na ADIn 1.851, entendeu por constitucional a cobrança antecipada do tributo e em caso de ocorrência parcial negou a sua restituição, com base nos argumentos de que, se isso ocorresse, retiraria todo o sentido da praticidade que a norma havia conferido ao instituto. Argumento que, desde já, discordamos.

Efetivamente, a restituição dos tributos pagos indevidamente, sejam eles diretos ou indiretos, e em qualquer regime que possa regulá-lo, é direito fundamental do cidadão contribuinte, mormente aqueles em que encontramos no art. 5º da Lei Excelsa, *verbi gratia*, o direito de propriedade e o direito a devido processo legal. Os direitos fundamentais, em linhas gerais, são direitos humanos previsto no corpo da Constituição, conquistados pela humanidade, ao longo da história, contra toda sorte de arbítrios, muitos dos quais perpetrados pelo próprio Estado.

Além disso, há falar dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da não-cumulatividade e da vedação ao confisco. Princípios que serão dissecados ao longo deste trabalho, como forma de contrapor aos aparentemente confusos argumentos do Ministro Ilmar Galvão, relator da ADIn 1.851.

Diga-se, ademais, que, no tocante a substituição progressiva, o alienante da mercadoria deverá recolher o ICMS devido na sua operação de mercadoria e também o imposto devido na operação subsequente que está por vir. A tributação ocorre relativamente a fato futuro e incerto, como acima explicado, e seu valor, do mesmo modo, indeterminado.

É sabido, no entanto, que a Fazenda Pública cria óbices para a restituição dos tributos classificados como indiretos, como o ICMS. No que tange, a substituição tributária progressiva o questionamento torna-se mais delicado, uma vez que, se o valor da base de

cálculo do valor presumido, no regime de substituição tributária para frente, for maior do que o preço final efetivamente devido, não haverá a restituição, conforme alegado pelos Tribunais Superiores e pela própria Fazenda Pública.

Finalmente, Tendo em vista os elementos e fundamentos do Estado de Direito, o qual foi idealizado com o objetivo de proteger os direitos dos particulares contra os excessos cometidos pelo Estado, é visível que os mandamentos constitucionais só poderão ser utilizados em benefício do cidadão-contribuinte. A Fazenda, por sua vez, já é detentora de grandes privilégios e não faz jus que se negue a restituição do tributado a maior, por uma interpretação restritiva, com o simples escopo de acomodar o afã arrecadatório do Fisco nacional.

## 2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS

### 2.1 Regra Matriz: Conceito

Antes de adentrar propriamente no desenvolvimento da Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS, faz-se imperioso conceituar o instituto. Assim, Regra Matriz é a estrutura de uma norma jurídica que aborda e traz em seu bojo todos os elementos fundamentais para a constituição do crédito tributário. Se, entretanto, algum desses componentes não forem verificados, resta impossibilitado o nascimento do crédito fiscal, não podendo a autoridade fazendária lançar o tributo.

Nesta senda, o instituto jurídico, ora em comento, é uma norma jurídica geral e abstrata que traça o seguinte caminho: dada a hipótese, deve ser o conseqüente, dispondo sobre condutas. Dessarte, o juízo hipotético condicional que prevê um fato social, relacionado a incidência tributária, o que está ligado a uma conseqüência, nascendo, desta feita, a relação jurídico-tributária. Como leciona Paulo de Barros Carvalho:

A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma conseqüência ou estatuição.<sup>1</sup>

Portanto, pode-se afirmar que para haver incidência tributária, deve existir, necessariamente, a confecção de uma norma jurídica, que é a Regra Matriz de Incidência Tributária, instituída por elementos que conduzam o Fisco a lançar o crédito tributário. É, de fato, um manual que orienta a autoridade fiscal para a construção do crédito. Vejamos nas lições de Vitório Cassone:

A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irredutível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio base de cálculo/hipótese de incidência, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura tributária que investigamos.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 235.

<sup>2</sup> CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008., p.420.

Com efeito, “[...] a hipótese versa a previsão de um fato; a consequência elucidada a relação jurídica que se instaurará se, quando e onde ocorrer o fato descrito na hipótese.”<sup>3</sup> Assim, na hipótese, restará configurada referência a um comportamento humano (critério material), condicionado por circunstância de espaço (critério espacial) e de tempo (critério temporal), a medida que no conseqüente normativo, será percebido os sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) e o objeto prestacional (critério quantitativo) da obrigação<sup>4</sup> tributária<sup>5</sup>. Conforme ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)<sup>6</sup>

O critério material, núcleo da hipótese normativa, faz referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas. Tem como elemento de formação um verbo pessoal de predicção incompleta, precedendo um complemento. Na ramo tributário, o critério material será formado por uma expressão fenomenológica de riqueza<sup>7</sup>, uma vez que mensurável necessariamente para o nascimento da obrigação. O aspecto material consiste, assim, na imagem abstrata de um fato jurídico, sobre o qual irá incidir o imposto. Conforme lição de Geraldo Ataliba:

É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto

<sup>3</sup> BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986., p. 90.

<sup>4</sup> Como este trabalho não cumpre o mister de conceituar todos os institutos, colhemos de Clóvis Beviláqua a noção de obrigação, não a tributária, mas a geral: “Relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa, em regra, economicamente apreciável, em proveito de alguém que, por ato nosso ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude da lei, adquiriu o direito de exigir de nós esta ação ou omissão” BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito das Obrigações**. Rio de Janeiro: Rio, 1977. Parágrafo 1º.

<sup>5</sup> “[...] Quem diz o que é a obrigação tributária é a lei, portanto, obrigação tributária será o que a lei assim dispuser (dentro dos limites de validade da própria lei). Invariavelmente será consistente em uma obrigação de dar (pecúnia), porém, pode consistir-se em uma obrigação de fazer ou não fazer, fruto da potestade do Estado” SCHERKERWITZ, Iso Chaitz. **Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002., p. 10.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 243

<sup>7</sup> Para Alfredo Augusto Becker, fato-signo presuntivo de riqueza. Sobre o tema, afirma que: “a *praticabilidade* e a *certeza* da incidência das regras jurídicas tributárias, sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência, *signos econômicos* (fatos econômicos) ou *signos jurídicos* (fatos jurídicos), cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital.” (grifos no original) BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 539.

decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (que a h.i. define) pertence. Contém ainda os dados para a fixação da subespécie em que ele se insere.<sup>8</sup>

De seu turno, o critério espacial discriminará os limites territoriais nos quais deve ocorrer o fato, a fim de que produzam seus efeitos, contudo a norma tributária poderá trazer em seu bojo tal conteúdo ou não. Ademais, “há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional.”<sup>9</sup>

Quanto ao critério temporal, faz imperioso que a norma tributária designe o lapso temporal no qual ocorre o fato jurídico tributário. Desse modo, o critério temporal da hipótese de incidência tributária é o meio que o contribuinte detém para precisar a exata noção, observados os seus elementos essenciais, de quando ocorre o fato descrito, surgindo, destarte a obrigação jurídico-tributária.

O consequente ou prescritor da Regra Matriz de Incidência, de acordo com o próprio título, será o arquétipo que regulará a conduta das partes envolvidas na relação jurídico tributária, quais sejam, o sujeito ativo e o sujeito passivo, autorizando, ademais, o escorreito entendimento do objeto que traduz a obrigação tributária. Dessa forma, ocorrido o fato descrito no antecedente (prescritor), a relação jurídica instaura-se automática e inarredavelmente, propalando os efeitos a ela concernentes. Com efeito, dois são os critérios que oportunizam o surgimento da relação jurídica em comento: o critério pessoal e o critério quantitativo. Paulo de Barros Carvalho apresenta os dois critérios da seguinte forma:

O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro. Enquanto isso, o critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota. É no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo. Em síntese, investigar os critérios do consequente da regra-matriz significa descobrir o perfil da relação jurídica imputada ao fato, no enlace normativo.<sup>10</sup>

De outro lado, o critério quantitativo do consequente das normas tributárias é aquele que permite ao aplicador do direito tributário determinar o *quantum* oriundo da relação

<sup>8</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 107

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 260.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 353.

jurídico-tributária. Para tanto, o legislador, a seu juízo, escolhe critérios relativos à conduta ou ao seu objeto que, são propensos a avaliar, monetariamente, o núcleo da hipótese de incidência. Nesse sentido, a conjugação de alíquota e base de cálculo é o componente que mensura o *quantum debeatur* da obrigação tributária. Vejamos com Geraldo Ataliba:

É a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na hipótese de incidência. É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da hipótese incidência; é propriamente uma medida sua<sup>11</sup>

Além disso, por possuir um caráter patrimonial, essa forma de delimitação é de grande valia, uma vez que o tributo incide diretamente em certa quantia economicamente atribuível. São dois os institutos que conduzem ao cálculo da quantia em comento, são elas: a base de cálculo e a alíquota. Assim, é ilógico a existência destas em separado, visto que somente os dois institutos jurídicos, quando conjugados, é que conduzirão a valor patrimonial devido. Paulo de Barros Carvalho define a base de cálculo como sendo:

[...] a grandeza instituída na conseqüência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.<sup>12</sup>

Ainda, a base de cálculo é a grandeza que determina o grau de intensidade do comportamento elencado no antecedente. No dizer de Geraldo Ataliba:

[...] é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na hipótese de incidência. É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da hipótese de incidência; é propriamente uma medida sua<sup>13</sup>.

Já a Alíquota é o que determina aritmeticamente a quantia a ser paga pelo contribuinte, a título tributo, após a conjugação com base de cálculo. Assim, alíquota é o elemento pertencente ao critério quantitativo do consequente normativo, que juntamente com a base de cálculo e intrinsecamente ligada a ela, é, portanto, “[...] o critério legal,

<sup>11</sup> ATALIBA, Geraldo. *op. cit.*, p. 108

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 400.

<sup>13</sup> ATALIBA, Geraldo. *op. cit.*, p. 108.

normalmente expresso em porcentagem (%), que, conjuntado à base de cálculo, permite discernir ao *quantum debeatur* (*quantia devida, a título de tributo*)” (*grifos no original*)<sup>14</sup>

Em remate, a Regra Matriz surge das prescrições descritas pelo legislador, donde se extrai: a) a hipótese de incidência do tributo, ou seja, a descrição do ato tributável (critério material); b) a quem se deve pagar o tributo (sujeito ativo); c) quem deve pagar o tributo (sujeito passivo); d) o local e o momento em que o fato gerador deve ocorrer para que seja passível de tributação (critérios espacial e temporal); e finalmente e) quanto se deve pagar: alíquota e respectiva base de cálculo. Confirma-se nas lições de Paulo de Barros Carvalho:

Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).<sup>15</sup>

A regra matriz de incidência tributária, dessarte, é um instituto prático, dada a sua abordagem esquemática, que auxilia o operador do direito tributário no estudo das figuras exacionais que pululam as legislações infraconstitucionais dos entes políticos que compõem a Federação brasileira. Desta feita, compreender o seu conteúdo e a sua esquematização facilitará sobremaneira o aprofundamento no imposto núcleo deste trabalho monográfico.

## 2.2 O ICMS

A Constituição Federal de 1988 delimita, assim como em todos os impostos, o campo de atuação do ICMS, ao qual outorga competência para sua instituição os Estados e o Distrito Federal, trazendo a materialidade mínima da exação tributária, quer dizer, os meandros que o Sujeito Ativo (Estados e DF) deve utilizar para a criação e cobrança do imposto sobre circulação de mercadorias. Conforme os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza:

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma-padrão de incidência* (o *arquétipo genérico*, a regra-matriz) de cada

<sup>14</sup> CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.p. 99.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 242.

exação.[...] Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência* do tributo, pré-traçada na Constituição.<sup>16</sup>

Nesta senda, o diploma maior, através do seu art. 155, II, dá origem aos parâmetros mínimos para a constituição da Regra Matriz de Incidência Tributária do aludido tributo, é dizer, estabelece o critério material mínimo da hipótese de incidência, que deve ser estritamente observado pelo ente que detém a competência para estabelecer o imposto. Vejamos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;<sup>17</sup>

O dispositivo constitucional mencionado a cima, elenca em seu bojo, em verdade, 5 (cinco) impostos. É o que nos ensina Roque Antônio Carrazza:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) Imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o 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) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.<sup>18</sup>

Desse modo, pela extensão e complexidade do ICMS, a ênfase deste trabalho recairá sobre o Imposto sobre circulação de mercadorias, o chamado ICMS-Mercadoria, uma vez que, por limitações físicas e por não ser um trabalho de análise do aludido tributo, mas sim da inconstitucionalidade da negativa de restituição quando a base de cálculo é presumido por um valor maior do que o ocorrido, restringe-se a análise do imposto sobre circulação de mercadorias. Portanto, passa-se ao estudo de cada critério componente da Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS.

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 14. ed., São Paulo: Malheiros, 2000., p.339-340.

<sup>17</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. **Planalto**. Brasília.

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012., p. 41.

### 2.2.1 Critério Material

Como aludido anteriormente, a hipótese de incidência tem por núcleo o critério material e, ademais, sempre surgirá da conjugação de um verbo de predicação incompleta, seguido de um complemento, descrevendo a hipótese, em que enquadrado o fato e observados os demais elementos, nasce a relação obrigacional tributária.

Apesar de o critério material do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias emitir noção de simples entendimento, a carga de complexidade expostas pelas expressões: “operações”, “circulação” e “mercadoria”, não é de fácil elucidação. No entanto, para que se proceda a escorreita compreensão da regra matriz de incidência do ICMS, máxime do aspecto material, é indispensável que os componentes retromencionados sejam destrinchados, fazendo-se imperioso o registro de conceitos das aludidas expressões. É a preocupação de Roque Antônio Carraza:

Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias (circulação jurídico-comercial). A lei que veicular sua hipótese de incidência somente será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. [...] Saliente-se que, para fins de tributação por meio de ICMS, os conceitos de ‘operação’, ‘circulação’ e ‘mercadorias’ se interligam e complementam, de modo que os três não se apresentam, no caso concreto, não há falar, sequer em tese, em incidência do gravame.<sup>19</sup>

Ademais, só quem pode realizar operações de circulação de mercadorias é um empresário (outrora, comerciante); trazer a baila conceitos de comerciante e de mercadoria faz-se imperioso e, assim, quem se ocupa deste mister é Fran Martins, afirmando que comerciante é aquele que adquire produtos que se destinam a venda, e, ademais, conclui que mercadoria é o bem móvel entendido como objeto de circulação comercial. Vejamos:

É o comerciante um intermediário e, nessa qualidade, adquire, dos produtores ou industriais, mercadorias que se destinam a ser vendidas a terceiros, com o intuito de auferir lucros dessas operações. Chamam-se *mercadorias* as coisas que comerciantes adquirem com a finalidade específica de revender. Daí conceituar um tratadista as mercadorias como “coisas móveis, consideradas como objeto de circulação comercial”. Desse conceito que se conclui que não se consideram mercadorias os imóveis e as coisas móveis fora do comércio.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> *Ibidem.*, p. 54.

<sup>20</sup> MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 473.

Sobreleva destacar a operação só poderá ser a de circulação de mercadorias, esta, expressão qualificadora daquela primeira. Assim, assume relevância no cenário da hipótese de incidência do ICMS-mercadorias, uma vez que a dita operação tem correlação com o ato que ensejará a instauração de uma relação jurídica, quando praticado, caracterizando, destarte, a realidade do fato juridicizado.

Desse modo, operação é a prática em que ocorre a transmissão de um direito a outrem, direito esse real (posse ou propriedade), não restando caracterizada a incidência com a simples posse ou propriedade do bem, visto que não é previsto na Constituição a simples tributação de mercadorias, e, sim, a tributação das operações relativas à circulação de mercadorias, só ocorrendo-as com a transmissão jurídica de tais artefatos, conforme a lição de José Eduardo Soares de Melo. Vejamos:

Configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a a prática de ato jurídico relativo à transmissão de um direito (posse ou propriedade). Ninguém fica obrigado a recolher o tributo pelo simples fato de possuir ou ser proprietário da mercadoria. É o caso da venda, e da troca de mercadorias [...].<sup>21</sup>

Portanto, na mera circulação da mercadoria sem a transferência de titularidade, não incidirá o ICMS, haja vista que o critério material delimitado na Constituição Federal é operações de circulação de mercadoria, quer dizer, deve haver uma transferência de titularidade daquela mercadoria posta em comércio. Nas palavras de Roque Antônio Carraza:

[...] pressupõe a transferência, de uma pessoa a outra e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela. Sem esta mudança de titularidade não há falar em tributação validada por meio de ICMS.<sup>22</sup>

Importante analisar com cautela os dispositivos legais que possam modificar este entendimento, como, por exemplo, o art. 12, II, da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir). Preconiza, este texto legal, que terá ocorrido o fato gerador do ICMS quando ocorrer a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Vejamos:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

---

<sup>21</sup> MELLO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 9.ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 12.

<sup>22</sup> CARRAZA, Roque Antônio *op. cit.*, p. 43.

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; [...]<sup>23</sup>

O dispositivo em comento poderia trazer a comento uma exceção, mas não o faz, uma vez que a Carta Magna exige que, para a incidência do ICMS, ocorra a transferência de titularidade, quer dizer, a operação de circulação de mercadoria, propriamente dita, existindo, inclusive, entendimento sumulado do Superior Tribunal de Justiça, presente na súmula 166 que diz: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”<sup>24</sup>. Na lição de José Eduardo Soares de Melo:

O fato físico da ‘saída’ de mercadoria do estabelecimento por si só, seria irrelevante para tipificar hipótese de incidência do imposto, sendo firmada a diretriz de que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte (súmula n. 166 do STJ)<sup>25</sup>

Por fim, o conceito de mercadoria é estabelecido pelo direito comercial e significa um bem móvel corpóreo que se sujeita à mercancia, é dizer, o bem obtido por produtores, industriais e comerciantes com o fito de revenda. Vejamos nas palavras de Carraza:

É o caso de rememorarmos que mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial. [...] Insistimos em que configura mercadoria o bem móvel corpóreo adquirido pelo comerciante, industrial ou produtor, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendido.<sup>26</sup>

Trata-se de uma característica extrínseca ao bem, uma vez que não nasce com o signo da mercancia, mas adquire somente após a sua destinação. Assim, se colocado à venda pelo comerciante com habitualidade, considera-se mercadoria; se for destinado ao uso pessoal, não o será. No dizer de Carraza é “em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial”<sup>27</sup>.

<sup>23</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. **Planalto**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

<sup>24</sup> *Idem*. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. **RSTJ**. Brasília, 23 ago. 1996. v. 86., p. 423.

<sup>25</sup> MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 237.

<sup>26</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *op. cit.* p. 48.

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 49.

E que, por óbvio, é vendida com o intuito de lucro, através de um negócio jurídico que segue o regime de Direito Comercial. Nas palavras de Carraza: “Remarcamos, em remate, que: a) a mercadoria é essencialmente vendida com o fito de lucro (a venda mercantil é feita para especular); e, b) o ICMS incide sobre os negócios jurídicos regidos pelo direito comercial, que acarretam circulação de mercadoria.”<sup>28</sup>

Aqui mostra-se ajustado ressaltar que o critério material do ICMS só restará configurado se, e somente se, houver a conjugação perfeita dessas expressões, uma vez que permanecem intimamente vinculadas. Portanto, a operação comercial revela-se em uma obrigação de dar, materializada pela mercadoria, apenas possuindo relevância para o ordenamento jurídico a atividade-fim, dispensando a atividade-meio (possivelmente, um fazer). É o que elucida José Eduardo Soares de Melo:

Os conceitos de operação, circulação e mercadoria permanecem intimamente vinculados, devendo os interpretes e os destinatários do imposto tomá-los na sua concepção jurídica efeito de caracterização de sua incidência. A operação mercantil centra-se na obrigação de ‘dar’(atividade-fim), devidamente materializada, não tendo relevância jurídica a atividade-meio, que pode consistir num fazer.<sup>29</sup>

Em súmula, segundo elucidamos, o aspecto material do ICMS-mercadoria caracteriza-se pela exigência da operação de circulação de mercadoria, devendo, por isso mesmo, ser uma transferência de titularidade jurídica de um vendedor para um consumidor, não configurando a materialidade do fato, a mera transferência física de um produto de um estabelecimento para outro.

### ***2.2.2 Critério Espacial***

Como mencionado no tópico anterior, existe um comportamento humano (pessoal) que, conjugado com os limites de tempo e espaço, conduzirá o fato social a um conseqüente, quando, então, instaurar-se-á a relação jurídico tributária, estabelecida por este conseqüente normativo. A tal limite de espaço, denomina-se critério espacial.

Em uma primeira visão, nota-se que o âmbito territorial do Estado, os seu limítrofes, não é o critério espacial do ICMS, pois o Legislador não utilizou este espaço geográfico como o aspecto espacial da hipótese de incidência do ICMS. Assim, a Lei Kandir

---

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 52.

<sup>29</sup> MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *op. cit.*, p. 239.

(Lei Complementar nº 87 de 1996) tem este critério como o estabelecimento comercial, o que se pode extrair da leitura do Art. 11, inciso I, alínea “a”, que diz:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:  
I - tratando-se de mercadoria ou bem:  
a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador; [...] <sup>30</sup>

Além disso, o § 3º, do acima citado artigo 11, trás em seu bojo a definição de estabelecimento para fins de ICMS “[...] local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias [...]”. <sup>31</sup>

Dada as várias referências que a Lei Complementar nº 87/1996 faz sobre o estabelecimento, inclusive para fixar outros aspectos do ICMS, *verbi gratia*, a incidência ou não incidência e o critério temporal de saída, é importante destacar a validade desta definição. Desse modo, pode-se depreender que a ideia de estabelecimento está intrinsecamente coligada à atividade empresarial, uma vez que o imposto em comento só revelará sua hipótese de incidência sobre aquelas operações que findem sua natureza em fins comerciais.

De outro modo, é oportuno trazer a baila que os estabelecimentos da mesma pessoa jurídicas são considerados autônomos para fins de tributação do ICMS, os quais devem apurar o aludido tributo de forma independente de outros estabelecimentos que, por ventura a mesma pessoa seja proprietária, facilitando, assim, o controle a aplicação do princípio da não cumulatividade. É o que nos adverte Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] os estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica são considerados, para fins de apuração do ICMS, contribuintes autônomos. Cada um deve manter controles das entras e das saídas e de seu estoque, apurando o ICMS devido de forma independente de outros estabelecimentos que a mesma pessoa eventualmente possua. É uma maneira de facilitar o controle, relativamente à aplicação do princípio da não cumulatividade. <sup>32</sup>

<sup>30</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. **Planalto**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

<sup>31</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. **Planalto**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

<sup>32</sup> MACHADO SEGUNDO., Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: Anotações à Constituição**, Ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 480.

Por fim, cumpre ressaltar que em operações de circulação de mercadorias, constituídas de forma não presencial, considera-se o espaço físico no qual acontece a saída de mercadorias como o estabelecimento e, neste, deverá ser efetuado o controle de entradas e saídas de mercadorias, com o fito de assegurar o cumprimento da obrigação tributária.

### **2.2.3 Critério Temporal**

Como dito supra, o critério temporal é aquele momento em que surge a relação obrigacional tributária. Momento esse, eleito pelo legislador, configurando destarte o exato espaço de tempo em que se concretiza o critério material, o que ocorre com a operação de circulação de mercadoria, quer dizer, a transferência de titularidade jurídica de um bem móvel corpóreo ou incorpóreo.

Escolheu-se, no ordenamento jurídico pátrio, a tradição como fato juridicizado que conferirá a relação jurídica de transferência seu momento derradeiro. Assim, a hipótese de incidência do ICMS somente ocorrerá com a mudança de titularidade do domínio (ou da posse ostentatória da propriedade) da mercadoria. Conforme nota Carraza:

Isto só se dá com a tradição, isto é, com a entrega da res vendita. O comprador, ao concluir o contrato de compra e venda, não se torna imediatamente proprietário da coisa, mas, apenas, credor do vendedor da entrega desta mesma coisa. Isto vale quer para o direito comercial, quer para o direito civil (art. 1.267 do CC).<sup>33</sup>

Em contrapartida, há a possibilidade de previsão de momentos distintos, o que irá depender da operação, conforme podemos extrair, *verbi gratia*, dos incisos I, III e IV, do art. 12 da Lei Complementar nº 87/1996. Assim, ocorre a hipótese de incidência do ICMS, dentre outros, quando da saída de mercadoria de estabelecimento, mesmo que este seja do mesmo titular; da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente e da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente e quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente. Vejamos:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

---

<sup>33</sup> CARRAZA, Roque Antônio *op. cit.*, p. 57.

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;[...]
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;[...]
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;[...]<sup>34</sup>

Como o presente trabalho monográfico enfoca a análise da substituição tributária para frente do ICMS-mercadoria, é importante ressaltar a existência de três modos de venda, trazendo a comento os respectivos critérios temporais.<sup>35</sup>

De outro vértice, é a que se consagrou chamar de venda à ordem, na qual o comprador, quando da compra, outorga ao vendedor a oportunidade de realizar a entrega do produto, diretamente a terceiro, este que não teve participação no negócio de origem.<sup>36</sup>

Ademais, quando uma venda é realizada de forma não presencial, apresenta-se ao contribuinte a denominada venda para entrega futura, em que o vendedor somente entrega a mercadoria ao final da efetivação do negócio jurídico. Nesta situação, o legislador elegeu o critério temporal como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor, conforme inteligência do artigo 12, I, da Lei complementar nº 87/1996:<sup>37</sup>

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;<sup>38</sup>

Cumprido ressaltar, portanto, que o o fato imponible do ICMS não poderá ser verificado em momento anterior à ocorrência da operação mercantil. Igualmente, não poderá incidir o imposto em comento quando o fato verificado não configura operação mercantil. Além disso, não se pode tributar a saída de bem móvel do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar, *verbi gratia*, o comodato. E, também, não é passível

<sup>34</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. **Planalto**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

<sup>35</sup> MELLO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 514-516.

<sup>36</sup> *Ibidem*, p. 514-516.

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 514-516.

<sup>38</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. **Planalto**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

de cobrança a consignação mercantil. Tais vedações existem, uma vez que não moldam-se ao perfil do ICMS, traçado pela Carta Magna, pois só é possível a tributação após ocorrida a operação mercantil. Vejamos nas lições de Carraza:

É por isso que não se pode considerar ocorrido o fato imponible do ICMS: a) em momento anterior à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato verificado não configura operação mercantil; c) quando o bem móvel sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar, como se dá no comodato; ou d) na consignação mercantil[...]. Por quê? Porque, em todas estas hipóteses, desvirtua-se a moldura constitucional do ICMS, em detrimento do contribuinte. Melhor esclarecendo, o contribuinte do ICMS tem o direito subjetivo de só ser tributado após a ocorrência da operação mercantil<sup>39</sup>

Sobreleva destacar, também, que a própria constituição federal em seu art. 150, parágrafo 7º que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]  
§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.<sup>40</sup>

Tal instituto é chamado pela melhor doutrina de substituição tributária para frente, revelando-se em verdadeira tributação antecipada, é dizer, “[...] como o tributo é cobrado antes que a operação que serve de fato gerador da respectiva obrigação aconteça, a sua base de cálculo é cobrado sobre valores presumidos.”<sup>41</sup>, o que viola o próprio texto constitucional, ao qual está inserido. Assim, como aqui esposado, o entendimento é de que somente após a ocorrência da operação mercantil, surge a possibilidade de tributação por meio do ICMS. Contudo, trataremos em tópico específico a aludida forma de responsabilidade tributária.

Finalmente, como dito supra, “O ICMS, a nosso ver, só pode ser validamente exigido após a operação mercantil ter sido efetivamente realizada.”<sup>42</sup> É dizer: não há falar em

<sup>39</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *op. cit.*, p. 53-54.

<sup>40</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. **Planalto**. Brasília,

<sup>41</sup> MACHADO SEGUNDO., Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 490.

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 59.

tributação sem ter ocorrido a operação de circulação mercantil, sendo, destarte, este ato que configura o critério material do ICMS.

## **2.2.4 O conseqüente Normativo do ICMS**

### **2.2.4.1 Critério Quantitativo**

#### **2.2.4.1.1 Base de cálculo**

Cumpre salientar, preambularmente, que o legislador infraconstitucional possui uma gama quase que inesgotável de opções para a eleição de uma base de cálculo, todavia, não é ilimitado. A escolha deste aspecto mensurável deve enquadrar-se nos quadrantes arquitetados pela Constituição Federal. Destarte, as possibilidades de que dispõe a força legiferante ordinária já se encontra na Lei Maior do nosso ordenamento jurídico. É o que podemos extrair do escólio de Aires Barreto:

O arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo, conquanto vasto, não é ilimitado. Cumpre-lhe erigir critério mensurável consentâneo com o arquétipo desenhado pela Excelsa Lei. Essa adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência da norma legal criadora do tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para adoção da base de cálculo já se contêm na Constituição.<sup>43</sup>

Efetivamente, a base de cálculo de um imposto é, antes de tudo, delimitadora dos limites da incidência tributária, quer dizer, é o núcleo do critério quantitativo da hipótese de incidência, determinando a natureza jurídica específica do tributo e quanto ao imposto que lhe confere identidade. Assim, se o ICMS tivesse como base de cálculo o valor do capital social de uma empresa ou o valor de seu estoque, não poderia ser ICMS, uma vez que tributa o patrimônio. É o que leciona Hugo de Brito Machado:

A Base de cálculo de um imposto, ou base impositiva nada mais é do que o núcleo da hipótese de incidência tributária. Assim, é a base de cálculo que determina a natureza jurídica específica do tributo, e quanto ao imposto que lhe confere identidade. Se o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias tiver como base de cálculo o capital da pessoa jurídica, ou o valor do estoque, não será um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, mas um imposto sobre o patrimônio.<sup>44</sup>

<sup>43</sup> BARRETO, Aires. *op. cit.*, p. 39.

<sup>44</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 67.

Dessarte, surge o tributo como um dos provedores de recursos para as receitas do Estado, uma vez que se define os opostos da relação jurídico tributária, faz-se imperioso averiguar o seu objeto, este pode ser entendido como o pagamento do tributo pelo sujeito passivo (contribuinte) ao sujeito ativo (Estado arrecadador). Desse modo, o critério quantitativo tem a incumbência de determinar com exatidão os limites desta prestação pecuniária, fazendo-o, assim, por meio da base de cálculo e da alíquota.

Por dicção legal, a base de cálculo pode ser definida como o real valor da operação nas operações de circulação de mercadoria. Ademais, o legislador tributarista adicionou no valor da operação, integrando a base de cálculo e, ainda, o montante do próprio imposto, bem como a quantia correspondente a seguros, juros, frete, demais despesas e descontos condicionais, de acordo com exegese do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996. Vejamos:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:[...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.<sup>45</sup>

Desse modo, pode-se inferir que a compõem a base de cálculo do ICMS o valor da mercadoria, o valor do tributo, o valor de seguros, juros, frete e demais valores pagos, recebidos ou debitados, do mesmo modo os descontos condicionais, que conceituam-se como “[...] aqueles que ficam a depender da ocorrência de um fato futuro e incerto, a se realizar depois da ocorrência do fato gerador do tributo”<sup>46</sup>.

<sup>45</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. **Planalto**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

<sup>46</sup> MACHADO SEGUNDO., Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 486.

Todavia, os descontos incondicionais, conceituados como “[...] aquele concedido à luz de fatores que ocorrem antes da consumação do fato gerador”<sup>47</sup>, não fazem parte da base de cálculo, porquanto demonstram um valor extrínseco ao valor da operação. Do contrário, seria autorizar a cobrança de um adicional do ICMS que não possui qualquer relação com o *quantum* da operação mercantil acontecida.

Impende ressaltar, ademais, que a integração dos juros no montante da base de cálculo do ICMS deve ser visto com reserva, porquanto analisa-se a diferença entre venda a prazo e venda financiada. Assim, na venda a prazo, os juros integram o montante pago pelo consumidor, enquanto na venda financiada existem dois contratos, um para empréstimo do valor e outro para pagamento da mercadoria adquirida com o seu respectivo valor, não podendo compor a base de cálculo, uma vez que o dinheiro oriundo do contrato de financiamento é de outra origem. Vejamos nas lições de Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] a venda a prazo, na qual os juros eventualmente podem estar embutidos no preço pelo qual a mercadoria é vendida e sai do estabelecimento vendedor (preço este que é a base de cálculo do ICMS, e a venda financiada, na qual existem dois contratos: um de compra e venda, em função do qual a mercadoria circula, e outro de financiamento, em face do qual o comprador obtém emprestado o dinheiro necessário para comprá-la. Nesse segundo caso, os juros são a remuneração deste outro contrato, e não podem validamente integrar a base de cálculo do ICMS.<sup>48</sup>

Finalmente, insta observar que não há como considerar qualquer elemento estranho como componente da base de cálculo, uma vez que revela uma natureza diferente do valor real da operação, *verbi gratia*, seguros e frete. Assim, apenas deve integrar a base de cálculo os valores inerentes às mercadorias, bem como os reajustes e acréscimos intrinsecamente vinculados a tais valores. Nas lições de José Eduardo Soares de Melo, é que colhemos guarida para tal afirmação:

Somente devem integrar a base de cálculo os valores inerentes às mercadorias[...], bem como os reajustes e acréscimos intrinsecamente vinculados a tais valores. Não deveriam ser incluídos elementos estranhos ao valor da operação ou do preço, porquanto correspondem a verbas que têm natureza diversa das operações mercantis e das prestações de serviços, não havendo fundamento para o ICMS ser calculado sobre meras entradas financeiras os créditos.<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 486.

<sup>48</sup> *Ibidem*, p. 484.

<sup>49</sup> MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro *op. cit.*, p. 269.

Em suma, a base de cálculo é o aspecto mensurável, que determina o *quantum debeatur*, no qual gira em torno todo o critério quantitativo. Como estabelecido na Lei Maior, seus valores devem ser razoáveis e estabelecidos em Lei Complementar para que o instituto ostente validade. Desse modo, a Base de Cálculo do ICMS-mercadoria deve ser sempre o valor da operação de circulação de mercadorias, não podendo ser outra, porquanto invadirá a hipótese de incidência de outro tributo.

#### 2.2.4.1.2 Alíquota

O critério quantitativo é formado, além da base de cálculo, pela alíquota. A alíquota é, “no direito tributário brasileiro, [...] é matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência”<sup>50</sup>. No caso do ICMS, tal instituto é fixado em percentual, e devem observar o princípio da seletividade, tendo por base a essencialidade da mercadoria, uma vez que, quanto mais essencial para a vida humana for, mais diminuta faz-se a alíquota.

Em verdade, existem dois possíveis tipos de alíquotas para o ICMS que incide sobre operações de circulação de mercadorias, o que estará atrelado ao modo como se encerra a operação. Interna, quando ocorre dentro dos limites de um mesmo Estado federativo ou interestadual, onde quem remete a mercadoria estabeleceu-se em estado que não aquele de destino, assim como da natureza do destinatário (contribuinte ou não).

Desta feita, o modo como serão estatuídas as alíquotas está previsto no art. 155, inciso II, § 2º, incisos IV a VIII do Diploma Maior. Ao coligar estes dispositivos com as modalidades de alíquotas retromencionadas, impende perceber que é competente, o Senado Federal, para fixar as alíquotas entre operações interestaduais, sendo, de outro modo, outorgada competência aos Estados e ao Distrito Federal para estabelecer as alíquotas entre as operações mercantis que ocorram no âmbito de seu território.

*In fine*, cumpre ressaltar que, no que tange as operações de circulação de mercadoria interestaduais, é aplicada a alíquota interna do estado remetente da mercadoria, quando residir no Estado destinatário for consumidor final. Assim, “O ICMS deve ser recolhido pela alíquota interna, no Estado onde saiu a mercadoria para o consumidor final,

---

<sup>50</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 636.

após a emissão de sua fatura ainda que tenha sido negociada a venda em outro local, através da empresa filial”<sup>51</sup>. De outro vértice, quando quem recebe a mercadoria for contribuinte deverá ser aplicada a alíquota interestadual, estabelecida, como visto alhures, pelo Senado Federal.

#### 2.2.4.2 Critério Subjetivo

Preliminarmente, segundo elucidamos, uma vez preenchidos os critérios do antecedente da Regra Matriz de Incidência Tributária, quais sejam, material, espacial e temporal, ensejará a relação obrigacional tributária, prevista no consequente normativo. Assim, este será composto por critério quantitativo e subjetivo (ou pessoal), o que permite identificar os sujeitos componentes desta relação, bem como os seus direitos e deveres. Assim, “o sujeito ativo, na relação jurídica, tem o direito à prestação e, correlativamente, o sujeito passivo tem o dever de prestá-la”<sup>52</sup>. Destarte, ao critério pessoal incumbe a tarefa de precisar estes sujeitos que formam a obrigação tributária.

Por sua vez, o aludido critério subdivide-se em sujeitos ativo e passivo, surgindo, para aquele, o direito subjetivo de exigir o tributo deste, posto que ambos integram a relação jurídica tributária. Nas palavras de Alfredo Augusto Becker:

A relação jurídica, porque é relação, vincula (liga) o sujeito ativo e o sujeito passivo; e por que é jurídica, este vínculo é uma ligação jurídica e a juridicidade desta ligação (relação) consiste precisamente no seguinte: a pessoa situada no pólo positivo da ligação (relação) tem o direito à prestação e a pessoa situada no pólo negativo desta mesma ligação (relação) tem o dever de prestá-la.<sup>53</sup>

Cria-se, portanto, vínculo legal entre o sujeito ativo (Estado) e o sujeito passivo (Particular). Como dito, somente a lei *strictu sensu* pode estabelecer esse vínculo obrigacional. A relação que se instaura, deve, desse modo, ser jurídica, não há falar em relação de poder<sup>54</sup>, mas em uma relação regulada pelo Direito, porquanto os sujeitos são equidistantes, não sendo autorizado um sobrepor-se ao outro.

<sup>51</sup> MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *op. cit.*, p. 285.

<sup>52</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 365.

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 366.

<sup>54</sup> Neste sentido, Hugo de Brito Machado: “Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder coo alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado.” MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 27.

#### 2.2.4.2.1 Sujeito Ativo

A definição de quem é o sujeito ativo do ICMS não se revela um caminho tortuoso. O aludido tributo, o qual é competente para instituí-lo os Estados e o Distrito Federal e, além disso, por ser a principal fonte de arrecadação destes. Assim, as mencionadas unidades federativas, ao elaborar a legislação definidora do ICMS, fizeram-no no sentido de outorgar a eles próprios como sujeitos ativos da relação jurídico tributária que instaurar-se-ia, mantendo, ademais, suas próprias capacidades para a exigência do imposto em questão.

Ainda, sobre o sujeito ativo é salutar apresentar a ideia que, em regra, o ICMS é devido para o Estado (ou Distrito Federal), donde se realiza a operação de circulação de mercadorias, não carecendo saber se o destinatário destas encontra-se em outro Estado, uma vez que a Carta Magna fez coincidir, em regra, o critério espacial da hipótese de incidência possível do ICMS, com os limites geográficos da entidade tributante. Vejamos nas palavras de Roque Antônio Carrazza:

O tributo pertence à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde a operação mercantil se realizou, ainda que o destinatário da mercadoria esteja localizado em outra Unidade Federativa ou, mesmo, no exterior. É que a Constituição fez coincidir, como regra, o aspecto espacial da hipótese de incidência possível do ICMS, com os limites geográficos da entidade tributante.<sup>55</sup>

Com efeito, o resultado da tributação via ICMS destina-se aos cofres públicos estaduais, porquanto tendo como fundamento de validade a Constituição Federal, que outorga tal poder de tributar a estes entes federativos. Assim, o sujeito ativo do ICMS são os Estado, sendo estes livres, com respeito a *Lex Mater*, para instituir e cobrar o aludido tributo.

#### 2.2.4.2.2 Sujeito Passivo

Por sua vez, o sujeito passivo do ICMS-mercadoria é a pessoa física, ou jurídica, que, com habitualidade e com intuito de mercancia, pratique operação de circulação de mercadoria de maneira contínua. O contribuinte do ICMS é, portanto, “[...] qualquer pessoa,

---

<sup>55</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *op. cit.*,p.47.

física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias[...]"<sup>56</sup>

O Código Civil definiu o que atualmente se conhece por empresário (outrora, comerciante) em seu art. 966, que diz: “quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços”<sup>57</sup>. Ademais, o empresário deve ter habitualidade, impessoalidade e monopólio da informação, para sê-lo de fato. Vejamos, nas lições de Fábio Ulhoa Coelho:

a) Habitualidade da atividade exercida, o que implica desqualificar-se como empresário aquele que se dedica esporadicamente à produção ou à circulação de bens e serviços; b) a impessoalidade do empresário em relação à produção e à circulação de bens e serviços; neste ponto, o empresário deve contar com o trabalho de empregados, para justamente diferenciar sua atividade daqueles que atuam diretamente na produção e circulação de bens e serviços; c) o monopólio da informação, necessária para o controle dos fatores de produção e circulação de bens e serviços.<sup>58</sup>

À guisa de respaldo legislativo, temos que a própria lei complementar que cria as regras gerais para o ICMS, a Lei Complementar nº 87 de 1996, traz a previsão, em seu art. 4º, aqui esposada de que o “contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria [...]”<sup>59</sup>. Por esta razão, as vendas efetuadas por particulares, em caráter eventual, não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria, e tão somente uma venda de bem móvel.

Cumpra ressaltar, ademais, que não é sempre que o sujeito passivo é quem irá efetuar o pagamento do ICMS diretamente, uma vez que existem inúmeras situações que autorizam a transferência de responsabilidade pelo recolhimento deste imposto a terceiro, que não participa da hipótese de incidência, estando vinculado apenas de forma indireta com quem, em realidade, deve o tributo. Sobre esta possibilidade, José Eduardo Soares de Melo esclarece que

na substituição – num plano pré-jurídico – o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador, prevendo a lei, desde logo, o

<sup>56</sup> MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *op. cit.*, p. 257.

<sup>57</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm)>. Acesso em: 10 maio 2014.

<sup>58</sup> COELHO, Fábio de Ulhoa. Manual de Direito Comercial, 14 ed., São Paulo:Saraiva, 2003, p. 8.

<sup>59</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 1.ed. São Paulo: Saraiva, p. 377.

encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto) que fica compelida a pagar como dívida própria, eis que a norma não contempla a dívida de terceiro (substituído)<sup>60</sup>.

Finalmente, como não é o escopo maior deste capítulo, o tema da responsabilidade tributária por substituição será proficuamente abordado em momento oportuno, mas, desde logo, avisa-se que não somente o contribuinte responde pela dívida tributária. A exação fiscal poderá ser direcionada para outrem, desde que seja feita mediante lei *strictu sensu*, delegando, assim, a responsabilidade a pessoa diversa do contribuinte.

---

<sup>60</sup> MELLO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 275.

### 3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A autorização legal para a responsabilização tributária de terceiros repousa no art. 128 da Lei nº 5.172/1966, denominada Código Tributário Nacional. Tal norma aduz que a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, vale dizer, “[...] é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária.[...]”<sup>61</sup>. Contudo, este deve estar vinculado a ocorrência da hipótese de incidência tributária. “Por aí já se vê que não se pode responsabilizar qualquer terceiro, ainda que por norma legal expressa”<sup>62</sup>. Vejamos:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.<sup>63</sup>

Assim, necessariamente, o responsável legal pelo pagamento do tributo deve estar vinculado. Dessarte, “[...] Não pode fazer recair a carga tributária sobre pessoa estranha ao fato gravado pela incidência Fiscal.”<sup>64</sup> De outro modo, “[...] ninguém pode ser compelido pela lei a pagar tributo sem que tenha participado, de algum modo, da realização do fato imponible.”<sup>65</sup>

Tal exigência justifica-se por simplesmente dever existir algum modo assecuratório do ressarcimento do encargo tributário suportado pelo responsável. “Vale dizer, a ‘vinculação ao fato gerador’, no que tange ao ‘responsável’, é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário”.<sup>66</sup>

Desse modo, a responsabilidade tributária é a obrigação legal, assumida pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, não diretamente pelo ato praticado, perante o fisco, de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária. E, por conseguinte, responsável é aquele

<sup>61</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 169

<sup>62</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 2ª Tiragem. P. 338

<sup>63</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

<sup>64</sup> CARRAZA, Roque Antônio *op. cit.*, p. 371

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 371.

<sup>66</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Gen Forense, 2012, p. 608.

que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre expressamente de lei. É o que nos informa o art. 121, parágrafo único, inciso II do Código Tributário Nacional:

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

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.<sup>67</sup>

Com efeito, surge, no polo passivo da obrigação tributária, o responsável, que é aquele que não pratica direta e pessoalmente o fato gerador da obrigação, não configurando, pois, contribuinte, mas que mantém estreita relação com o fato eleito como gerador e que, por isso mesmo, é pela lei alocado na condição de devedor do pagamento correspondente. É, portanto, “[...]a pessoa natural ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, está obrigada a fazer o recolhimento respectivo por disposição expressa de lei”<sup>68</sup>. É o que podemos extrair da doutrina do professor Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] também pode ser alojado no polo passivo da relação tributária o responsável, assim entendido aquele que não pratica direta e pessoalmente o fato gerador da obrigação (não sendo, pois, o contribuinte), mas que guarda relação com esse fato, e que por isso é pela lei colocado na condição de obrigado ao pagamento correspondente.<sup>69</sup>

Finalmente, imperioso ressaltar, em uma breve incursão pela divisão das modalidades de responsabilidades utilizada pela doutrina moderna, que “o responsável tributário, pois, o é por transferência do dever ou por substituição da pessoa que deveria ser o sujeito passivo, precisamente por que realizou o fato gerador”<sup>70</sup>, vale dizer, que a responsabilidade subdivide-se em responsabilidade por “substituição” e responsabilidade “por transferência”, sendo que esta última engloba “[...] os de sucessão (arts. 129 a 133) e aqueles

<sup>67</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

<sup>68</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. V. 2., p. 414.

<sup>69</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 253.

<sup>70</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, p. 597.

em que o terceiro interveio em atos do contribuinte, como representante legal deste (arts. 134 e 135) ou como seu agente ou instrumento jurídico (arts. 136 a 138).”<sup>71</sup>

### 3.1 Modalidades de responsabilidade

#### 3.1.1 A responsabilidade por transferência

Em verdade, o CTN, quando estabeleceu o instituto da responsabilidade tributária, o fez em referência ao responsável pelo pagamento, quer dizer, aquele que, sem guardar relação direta com o fato gerador, responde pelo crédito tributário perante a Administração Fazendária. Como dito alhures, a responsabilidade, aludida pelo CTN, é aquela em sentido lato, englobando a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência. Assim, “ao eleger expressão tão genérica – o responsável tributário – o Código Tributário Nacional, no art. 128, não distingue as modalidades diversificadas possíveis de sujeição passiva, transferência, sucessão, substituição.”<sup>72</sup>

Tal definição não se coaduna com a realidade tributária, porquanto há diferença entre a responsabilidade por transferência e por substituição, desse modo, onde o CTN faz referência ao responsável, seria mais adequado trazer correlação ao sujeito passivo indireto. Esta atecnia do próprio Diploma Tributário gera uma confusão na especificação entre os institutos da responsabilidade e da substituição, e contraria o escólio do autor do seu anteprojeto, Rubens Gomes de Sousa. Para este, a bifurcação em transferência e substituição era inerente a condição passiva indireta. Senão vejamos:

Entretanto pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a *sujeição passiva indireta*. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: *transferência e substituição*; por sua vez a transferência comporta três hipóteses: *solidariedade, sucessão e responsabilidade*.<sup>73</sup>(grifos no original)

Conclui-se, portanto, que o termo responsabilidade tem conotação diversa no CTN da usada por Rubens Gomes de Sousa, uma vez que o Diploma Tributário traz a mostra

<sup>71</sup> BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p 735.

<sup>72</sup> *Ibidem*, p. 736.

<sup>73</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1975, p. 92.

o conceito como sendo qualquer ocasião em que se tributa terceiro que não é o titular da riqueza, o autor de seu anteprojeto conceitua responsabilidade como, tão somente, com uma das hipóteses em que o tributo é exigido por pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador.

Efetivamente, acostumou-se a chamar esta transferência de responsabilidade *lato sensu* – situação pela qual o dever de pagar o tributo nasce para o contribuinte, todavia, por fato superveniente recai para terceira pessoa, por disposição expressa de lei. Nesta concepção, entre as hipóteses de responsabilidade *lato sensu* estaria a responsabilidade *strictu sensu*, que seria a “responsabilidade de terceiros”, prevista no Código Tributário Nacional, nos arts. 134 e 135<sup>74</sup>. Assim, tal instituto jurídico é, “Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.”<sup>75</sup>

Em suma, responsabilidade tributária por transferência é compreendida como o instituto pelo qual pessoa diversa do contribuinte assume a obrigação de pagar o tributo – que originariamente era do contribuinte – em razão de um fato posterior à ocorrência do fato gerador.

### **3.1.2 A Responsabilidade por substituição**

Primeiramente, na responsabilidade tributária por substituição, quando ocorre o fato gerador, a obrigação de pagar não cabe ao contribuinte, mas sim a terceira pessoa (substituto), que é apontada na lei como o responsável pelo recolhimento do tributo. Assim, “[...] na substituição, a lei desde logo põe o ‘terceiro’ no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu polo passivo ocupado por um substituto legal tributário”<sup>76</sup>

Desse modo, constata-se que nessa modalidade de responsabilidade a obrigação tributária já nasce em nome de um terceiro e não do contribuinte. O contribuinte não transfere sua obrigação a outrem, pelo contrário, no momento da ocorrência do fato gerador a

---

<sup>74</sup> Entretanto, em virtude do objeto deste trabalho monográfico não ser a responsabilidade tributária, não se tecerá muitos comentários sobre o instituto, limitar-se-á tão somente a distinguir o instituto da responsabilidade por substituição.

<sup>75</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 169

<sup>76</sup> AMARO, Luciano. *op. cit.*, p. 338

responsabilidade pelo pagamento do tributo já é do substituto. Vejamos nas Lições de Hugo de Brito Machado Segundo:

Há responsabilidade por substituição quando a própria lei, ao definir os elementos da relação jurídica tributária, determina que o responsável pelo adimplemento da obrigação seja uma terceira pessoa, distinta do contribuinte. Assim, quando ocorre o fato gerador, a obrigação já nasce com o terceiro alojado na condição de sujeito passivo”<sup>77</sup>

Outrossim, para efeitos de cobrança do ICMS por substituição tributária, “[...]inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente, ou em outro por ele indicado.”<sup>78</sup> Neste sentido, a entrada de mercadoria em espaço empresarial diverso daquele do contribuinte, constitui fato imponible, quando se fala em substituição tributária.

Nesta senda, há três tipos de substituição tributária. Aquela em que a doutrina denominou de “para trás”, “onde o legislador atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento de ICMS em relação às operações anteriores.”<sup>79</sup> Ademais, surge no plano jurídico tributário a chamada concomitante, “que se caracteriza pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitante à ocorrência do fato gerador.”<sup>80</sup>

Por fim, temos a modalidade de responsabilidade de substituição tributária - que trataremos neste trabalho monográfico - a conhecida como substituição tributária “para frente”, que é aquele em que “[...] parte-se do pressuposto de que o fato imponible ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo”<sup>81</sup>, quer dizer, o fato gerador da obrigação é presumido, cobrando-se no presente um fato não acontecido, mas futuro.

### 3.2 Substituição Tributária

Diferentemente da responsabilidade por transferência, segundo elucidamos, a substituição tributária faz nascer, desde a incidência do tributo, o dever de recolher o tributo

<sup>77</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 253.

<sup>78</sup> MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *op. cit.*, p. 260.

<sup>79</sup> *Ibidem*, p. 260.

<sup>80</sup> *Ibidem*, p. 260.

<sup>81</sup> CARRAZA, Roque Antônio *op. cit.*, p. 373

para uma pessoa estranha ao fato gerador, ou seja, nesta, o contribuinte, em momento algum, assume a obrigação. Assim, é que se extrai do escólio do professor Roque Antônio Carraza:

Neste fenômeno, o substituo, embora não tenha realizado o fato imponible, é posto pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários) do contribuinte.<sup>82</sup>

Como efeito não se pode determinar qual a natureza jurídica dos instituto jurídico em questão, o que a doutrina pátria e alienígena aponta é que o substituto existe, pois há a intenção do legislador tributário em facilitar a principal finalidade do Fisco: arrecadar tributos para os cofres fazendários, conduzindo a uma realidade legislativa que induz ao jurista tributário a ser pragmático, porquanto assim funciona as fazendas federais, estaduais e municipais. É o que nos ensina o professor argentino Hector Villegas:

El sustituto existe porque el legislador lo ha creado para posibilitar o facilitar la mejor consecución de la principal finalidad para la cual el tributo es creado (llevar fondos al tesoro público). Basta entonces con caracterizarlo debidamente y señalar sus diferencias con contribuyentes y responsables solidarios. Las realidades legislativas conducen a que el jurista tributario no tenga —a veces— más remedio que ser pragmático.<sup>83</sup>

Entretanto, faz-se imperioso que exista uma previsão legal que incida simultaneamente com a norma de incidência tributária. Destarte, ao mesmo tempo que surge a obrigação tributária para o contribuinte, determinada legalmente, exsurge, a par desta norma, uma outra que alocará alguém diverso daquele que originariamente seria obrigado, é dizer, “[...] assim que se realizam o pressuposto da norma básica e o pressuposto da norma secundária complementar”<sup>84</sup>, irrompendo, então, a responsabilidade por substituição tributária. A guisa de fortalecimento dos argumentos aqui esposados, faz-se necessário registrar o escólio de Marçal Justen Filho:

Afigura-se-nos que a mais perfeita construção doutrinária foi aquela proposta por ANDREA PARLATO. Dizia que, na substituição, existem duas normas. Uma delas estabelece o relacionamento típico e normal. Configura a norma tributária, diríamos, normal. A outra, secundariamente, vincula-se à primeira e elege alguns elementos específicos, produzindo o fenômeno da substituição. A norma secundária (ou integrativa) vincula-se à principal e modela peculiarmente a hipótese de

<sup>82</sup> *Ibidem*, p. 372.

<sup>83</sup> VILLEGAS, Hector B.. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001. P. 260.

<sup>84</sup> BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p 736.

incidência da primeira para detalhar certas peculiaridades, relativamente e algumas situações de fato. (grifos no original)<sup>85</sup>

Desse modo, uma vez ocorrido o fato imponible, surgirá a obrigação tributária para o sujeito passivo diverso (responsável). Assim, esta norma secundária ou integrativa atuará sobre a norma primordial, coligando um fato acessório (estabelecimento de responsabilidade) ao fato gerador da hipótese. Vejamos nas lições de Aliomar Baleeiro:

[...] a norma secundária tem como consequência remeter à consequência da norma básica, para introduzir o dever do responsável tributário, sem, entretanto, modificar ou alterar os demais elementos, critérios ou aspectos da norma básica, que modelam a obrigação. Sendo assim, os deveres do contribuinte e do responsável serão enformados segundo os critérios e aspectos da norma básica.<sup>86</sup>

Destarte, a substituição tributária guarda correlação de semelhança com a isenção, porquanto em ambas ingere-se sobre os critérios da hipótese de incidência tributária. No entanto, a distinção entre os institutos jurídicos tributários (isenção e a substituição) é que a norma que estabelece a isenção atua sobre algum dos critérios da hipótese de incidência, suprimindo algumas ocorrências, vale dizer, com isso, não surgirão obrigações no consequente da norma tributária.

Noutro giro, a substituição tem por característica adicionar um elemento a mais no antecedente da Regra Matriz de Incidência, o qual modificará o critério pessoal do consequente. Faz-se mister a leitura dos ensinamentos de Marçal Justen Filho:

Essas observações convencem-nos da proximidade entre o fenômeno jurídico da “substituição” e o fenômeno jurídico da isenção. [...] a isenção tributária corresponde a uma conjugação normativa assemelhável, em que uma norma secundária recorta a hipótese de incidência ou o mandamento de outra norma, primária e que estabelece tributação. A conjugação entre normas é assemelhável nos dois casos. A mecânica que se opera é muito próxima. O que distingue as suposições é que, no caso da isenção, há um recorte na hipótese de incidência ou no mandamento – posição, aliás, trilhada por PAULO DE BARROS CARVALHO e por MATHIAS CORTES DOMINGUEZ. Já no caso da “substituição” dá-se não a retirada de elementos da hipótese ou do mandamento, mas a adição de elementos à hipótese e a previsão de sujeição passiva diversa. (grifos no original)<sup>87</sup>

Nesta senda, conclui-se que a substituição tributária é uma situação especial, excepcional, que exige a conjugação de duas normas: aquela dita principal, norma de

<sup>85</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 268.

<sup>86</sup> BALEEIRO, Aliomar *op. cit.*, p 737.

<sup>87</sup> JUSTEN FILHO, Marçal *op. cit.*, p. 272-273.

incidência geral e a chamada acessória, que em vista de um fato desatrelado ao núcleo do critério material do antecedente da Regra Matriz de incidência, diversifica o critério pessoal do conseqüente desta.

Portanto, o estabelecimento da substituição tributária está intrinsecamente correlacionado com a construção de uma norma acessória à norma geral de incidência do tributo, vale dizer, resta claro o caráter político-fiscal do instituto jurídico ora em comento. Assim, é opção legislativa, a adoção do regime de substituição tributária, com o fito de atender aos anseios fiscais, facilitando sobremaneira a tributação e a fiscalização.

No entanto, o legislador não tem o alvedrio de eleger como situação ensejadora da substituição qualquer fato jurídico, só poderá ser indicado como substituto tributário aquele que guardar alguma relação com o fato-signo de riqueza que faria nascer a obrigação para o contribuinte.<sup>88</sup> Esta relação não se confunde com a pessoal decorrente da prática do fato gerador pelo próprio contribuinte, ela é mediata, indireta, tangente. Vejamos nas palavras de Aliomar Baleeiro:

[...] A exigência de vinculação do responsável se faz em obediência ao princípio da capacidade econômica, [...] garantindo a observância do princípio da capacidade da capacidade econômica, determina que o responsável tributário seja vinculado indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência da norma básica[...] <sup>89</sup>

Em virtude da imprescindibilidade desta relação oblíqua, o substituto só poderá ser alguém que tenha influência sobre o fato gerador praticado pelo contribuinte, em outras palavras, que tenha controle sobre a riqueza representada por este fato gerador:

Quando se passa a substituição, existem duas normas jurídicas. Há a norma tributária comum, dita principal ou autônoma, definindo hipótese de incidência e mandamento (onde consta, como sujeito passivo, o destinatário legal tributário). E há a norma de substituição, ou não autônoma. Esta norma contém, na hipótese de

<sup>88</sup> Nesta senda, Paulo de Barros Carvalho elucidada: “A obrigação tributária, entretanto, só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica. A ênfase afirmativa está fundada num argumento singelo, mas poderoso: o legislador tributário não pode refugir dos limites constitucionais da sua competência, que é oferecida de maneira discreta, mediante a indicação de meros eventos. Aproveitando-se dessas referências, a autoridade legislativa exerce suas funções, autolimitando-se no compor da descrição normativa. Feito isso, não pode transpor as fronteiras do fato que ele mesmo (legislador ordinário) demarcou, nos termos constitucionalmente permitidos. Em consequência, somente pode ocupar a posição de sujeito passivo tributário quem estiver em relação com o fato jurídico praticado.” CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário, linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008., p. 420.

<sup>89</sup> BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p 737.

incidência, a previsão da ocorrência do fato imponible da norma principal e, ademais, a verificação de uma situação de poder jurídico. Em decorrência dessa situação de poder jurídico, o destinatário legal tributário está subjugado à vontade de um terceiro qualquer, relativamente ao gozo da riqueza a que alude a hipótese de incidência da norma principal<sup>90</sup>.

Com efeito, surgida, para o substituto, o fato-signo presuntivo de riqueza a ser percebida pelo contribuinte, aquele tem a condição de tomar para si parcela da riqueza ostentada pelo substituído, a qual é devida ao Estado por este a título de tributo, adimplindo a obrigação sem ter que sofrer percas patrimoniais. Em realidade, aquele que possui a capacidade contributiva é o substituído.

Desse modo, ao substituto, não pode ser imposta a cobrança de um tributo sem que enquadre-se em uma das hipóteses de incidência descritas pelo legislador, quer dizer, sem que tenha praticado uma conduta representativa de um poder econômico. Para tanto, estabelecem-se três exigências para autorizar a instituição da substituição tributária. Vejamos nas palavras de Marçal Justen Filho:

Portanto, estabelecemos três exigências para autorizar a instituição de “substituição tributária”, a saber:

- a) existência de uma situação de poder, por decorrência da qual o destinatário legal tributário esteja subordinado à vontade de outra pessoa;
- b) referir-se essa situação de poder ao gozo, pelo destinatário legal tributário, da situação presuntiva de riqueza estatuída na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma; e
- c) ser essa situação de poder decorrente de circunstâncias alheias a uma norma tributária<sup>91</sup>

Como dito alhures, reitere-se que a norma não autônoma que institui a substituição tributária também descreve uma situação fática, assim como a norma autônoma, e este fato descrito terá que, obrigatoriamente, significar uma relação de poder sobre a riqueza representada pelo fato gerador do tributo, pois “Se, não obstante, o fato descrito na hipótese da norma secundária não é indicativo de capacidade econômica do responsável, o legislador tem de garantir o prévio desconto ou o ressarcimento por meio de diferentes técnicas”<sup>92</sup>.

<sup>90</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *op. cit.*, p. 348.

<sup>91</sup> *Ibidem*, p. 275.

<sup>92</sup> BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p 739.

Ademais, impende ressaltar que, apesar da norma secundária que institui a substituição modificar o critério pessoal do consequente, conduzindo para o substituto o dever de adimplir dívida própria. Todavia, aquele que pratica o fato gerador é o contribuinte/substituído, ou seja, o antecedente da norma de incidência tributária traduz a sua conduta e, por isso mesmo, o aspecto pessoal da hipótese de incidência é o do substituído. Destarte, *in exemplis*, as normas que isentam ou concedem imunidade serão aplicadas no substituído. Como bem observa Zelmo Denari:

Ora, basta recapitular todos os passos desta sequência para constatar que não é possível qualificar o substituído como pessoa excluída do cenário impositivo. Na verdade, ele continua onerado por deveres administrativos e obrigações instrumentais próprios dos sujeitos passivos, além do que, quando, por qualquer razão, ocorre omissão de retenção ou de recolhimento do tributo, o substituído continua obrigado a recolher o tributo devido na declaração anual.<sup>93</sup>

Em remate, a substituição altera apenas o critério pessoal passivo do consequente da norma de incidência tributária, isto é, o substituto assumirá o lugar de sujeito passivo da obrigação tributária, porém quem pratica o fato gerador continua sendo o substituído. A obrigação tributária é oriunda da conduta deste, preenchendo o critério material da hipótese de incidência tributária e, portanto, serão levadas em conta as características pessoais do substituído para a configuração da obrigação tributária.

### **3.2.1 Substituição tributária regressiva ou “para trás”**

Existe, em nosso ordenamento jurídico tributário, tributos que são classificados como plurifásicos, incidindo sobre fatos geradores subsequentes, o que estabelece uma cadeia de hipóteses de incidência tributária, como no caso do ICMS. Estes reportam “[...] apenas uma das fases do processo produtivo, ou mais de uma delas, o tributo diz-se monofásico (tal qual ocorre com o IOF sobre o outro) ou plurifásico (a exemplo do IPI ou do ICMS).”<sup>94</sup>

Destarte, impende ressaltar que o ICMS incidirá diversas vezes sobre a mesma mercadoria, o que configura o aludido imposto como plurifásico, porquanto o processo de circulação de mercadorias tem como aspecto marcante a movimentação através de

<sup>93</sup> DENARI, Zelmo. Sujeito Ativo e Passivo da Relação Jurídica Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 193-214. P. 206.

<sup>94</sup> AMARO, Luciano *op. cit.*, p. 113.

intermediários entre o produtor e o consumidor final, caracterizando-o, também, como um tributo não cumulativo “[...] que, em cada fase, incide apenas sobre o valor que nela se agregou, ou grava todo o valor acumulado do bem, descontando-se, porém, o valor que já gravou as fases anteriores (por exemplo, o IPI e o ICMS)”<sup>95</sup>

A substituição tributária “para trás” é aquela onde o legislador determina que certo contribuinte detenha a responsabilidade pelo pagamento do tributo, v.g. ICMS, relativas a operações anteriores, enquadrando-se, nesta hipótese, o diferimento<sup>96</sup>. Assim, “[...] a lei atribui a responsabilidade de uma determinada mercadoria, por razões de comodidade, praticidade ou pela circunstância de o real contribuinte não manter organização adequada de seus negócios.”<sup>97</sup>

Entretantes, ao instituir a substituição tributária para trás, o legislador atua, no caso do ICMS, atribuindo a um dos integrantes da cadeia de incidência a condição de substituto tributário do imposto devido, em momento anterior, por outro integrante. Assim poderá ser atribuído ao segundo contribuinte do imposto o dever de entregar aos cofres do erário o tributo devido pelo primeiro, o que se pode chamar de substituição tributária para trás.

Finalmente, na substituição tributária para trás, também chamada de regressiva ou diferida, o segundo alienante da mercadoria recolherá tanto o imposto incidente sobre a sua operação como também o resultante da operação anterior, ou seja, daquela que lhe transferiu a propriedade da mercadoria.

### **3.2.2 Substituição tributária progressiva ou “para frente”**

Por outro lado, o legislador pode se utilizar também da figura da substituição tributária para frente, também chamada de antecipada ou por fato futuro. Nesta situação o alienante da mercadoria deverá recolher o ICMS devido na sua operação de mercadoria e também o imposto devido na operação subsequente que está por vir. A tributação ocorre relativamente a fato futuro e incerto, e seu valor, do mesmo modo, indeterminado. Vejamos nas lições de José Eduardo Soares de Melo:

---

<sup>95</sup> *Ibidem*, p. 113.

<sup>96</sup> “Caracteriza-se o diferimento, ou seja, a postergação da exigência tributária para momento posterior do ciclo mercantil” MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *op. cit.*, p. 261.

<sup>97</sup> *Ibidem*. p. 261.

Na substituição progressiva o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor também incerto. Por antecipação há definição do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, como é o caso de exigir-se de adquirente de um bem o recolhimento de respectivo tributo concernente a operação que deverá vir a ser realizada, no futuro.<sup>98</sup>

Outrossim, há a autorização constitucional para a cobrança antecipada do tributo, afirmando que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de responsável, o pagamento, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. *In verbis*:

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

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

O exemplo que mais comumente ocorre nesta modalidade de substituição encontra-se no mercado de automóveis. Assim, neste, a montadora de veículos tem a obrigação de recolher o ICMS devido na venda que faz para a concessionária e, do mesmo modo, na qualidade de substituta tributária por antecipação, deverá adimplir o imposto devido na futura transferência da concessionária para o consumidor final.

Nesta senda, impende ressaltar que esta incidência em “cascata” do imposto poderia demonstrar o pagamento do mesmo fato gerador duas vezes, um verdadeiro *bis in idem*, independente da modalidade, se para frente ou para trás. Todavia, isto não acontece, uma vez que, nestas múltiplas incidências, é abatido do montante do imposto devido na operação subsequente aquele valor recolhido na operação que a antecede, em respeito ao princípio da não cumulatividade.<sup>99</sup>

Desse modo, o imposto a recolher a título de substituição tributária será o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as

---

<sup>98</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010., p. 178.

<sup>99</sup> Art. 155, § 2º, I, CF/88.

operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente.

Finalmente não entraremos em maiores detalhes sobre esta forma de substituição tributária, pois trataremos com mais propriedade em momento posterior desta obra. Este momento, no entanto, revela-se oportuno para um visão mais abrangente do que se entende por substituição tributária.

## 4. DA RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS

### 4.1 Tributos indiretos

Os tributos indiretos são uma construção doutrinária baseada na Ciência das Finanças, que o legislador tributário transportou equivocadamente para seara do Direito Tributário. O critério utilizado pelo legislador foi o da *repercussão econômica*, ou seja, o contribuinte de *jure* ou de direito ao pagar o tributo sofre um ônus econômico que procurará transladar para outra pessoa, o contribuinte de fato. A explicação mais corriqueira para esse fenômeno jurídico é a de que “[...] O tributo indireto se caracteriza por ser legalmente devido por um sujeito, mas economicamente ser suportado por outro. Daí chamar-se o primeiro de contribuinte de direito e, o segundo, contribuinte de fato.”<sup>100</sup>

Ademais, o contribuinte de fato, ao suportar o encargo tributário, consome o fenômeno da trajetória do ônus econômico do tributo, isto é, sua repercussão. No dizer de Alexandre Macedo Tavares:

[...] são aqueles cuja carga econômica é suportada não pelo contribuinte, mas por terceira pessoa que não realizou a situação definida em lei como necessária à instauração do liame jurídico-obrigacional de pagar o respectivo tributo (geralmente é o consumidor final da mercadoria ou produto). Convém registrar que esta classificação, em rigor, não é jurídica, posto que irrelevante ao Direito Tributário saber quem suporta a carga econômica do imposto. Trata-se, como é cediço, de classificação adotada pela Ciências das Finanças. Importa, pois, à província do Direito Tributário, saber quem efetivamente realizou o fato jurídico tributário[...] pouco importando haver ou não repasse deste encargo ao preço final do produto, mercadoria ou serviço<sup>101</sup>

Todavia, impende ressaltar que, economicamente, o tributo não recairá sempre sobre o consumidor final; vale dizer que isso não acontece em relação a um tributo individualmente concebido, porquanto pode ser um indicativo de derrocada da classificação dos tributos em diretos e indiretos. Assim, “o mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até a do ato tributado.”<sup>102</sup>

De outro vértice, não é possível que se ignore completamente a classificação em comento, uma vez que algumas características, v.g. a capacidade contributiva, pode

<sup>100</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repetição do Tributo Indireto: Incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 13.

<sup>101</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009., p. 70.

<sup>102</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p 884.

indiretamente manifestar-se em pessoa diversa daquela eleita como sujeito passivo. Vejamos nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo:

Isso significa dizer que, economicamente, nem sempre o ônus do tributo recai sobre o consumidor; quer dizer ainda que isso não ocorre em relação a um tipo específico de tributo, o que, antes de justificar, desautoriza a pretendida classificação (todos os tributos poderiam ser ou não indiretos, a depender das circunstâncias).

[...] o certo é que tampouco se pode ignorar a classificação, até porque há tributos que aparentemente são graduados em função da capacidade contributiva (ou de outra característica) indiretamente manifestada por alguém diverso daquele legalmente definido como sujeito passivo da exação.<sup>103</sup>

Assim, os tributos considerados indiretos devem ter, estabelecidos por lei a sua capacidade de transladar economicamente, isto é, de transferir o encargo financeiro para o consumidor final, chamado de contribuinte de fato. É o que nos ensina Hugo de Brito Machado:

[...] Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. (...) pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a natureza jurídica que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu tal transferência.<sup>104</sup>

Finalmente, como podemos aferir, os tributos chamados indiretos são aquele que tem o condão de transferir juridicamente o encargo financeiro àquele contribuinte diverso do sujeito passivo original, ou seja, a transferência do ônus econômico deve ser estabelecida em lei para ser jurídica e não meramente fenômeno das ciências econômicas, mas, antes de tudo deve ser jurídica para servir ao direito.

#### ***4.1.1 A questão da repercussão econômica dos tributos***

Uma das questões mais relevantes no tocante a tributação indireta é saber do que vem a ser um tributo que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo ônus financeiro, ou seja, determinar se o sacrifício tributário foi repassado ao consumidor final ou à

---

<sup>103</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do Tributo Indireto: Incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 10.

<sup>104</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2013., p. 218.

outrem. Todavia, “a rigor, de um ponto de vista econômico, todo tributo comporta transferência do encargo financeiro”<sup>105</sup>.

Ademais, para que uma empresa mostre-se lucrativa é necessário que, no preço das mercadorias, seja embutido os gastos que aquela teve para ergue-se, como maquinário, energia elétrica, móveis, funcionários, linhas telefônicas, fretes etc. “Tudo isso é ‘repercutido’ nos preços dos bens ou serviços vendidos, sob pena de a atividade não se mostrar lucrativa”<sup>106</sup>

Ademais, Aliomar Baleeiro discordando do entendimento do Supremo Tribunal Federal, exarado na súmula nº 71<sup>107</sup> da Corte Suprema, corrobora com entendimento aqui esposado, criticando a ideia de que sempre irá existir a transferência econômico-financeira do contribuinte de direito para o contribuinte de fato. Vejamos em suas palavras:

[...] inclina-se a conceitos econômicos-financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, no pressuposto errôneo, data vênica, de que sempre, eles comportam transferência do ônus do contribuinte de iure para o contribuinte de *facto*. Então, havira locupletamento indébito daquele às expensas deste, motivo pelo qual deveria ser recusada a repetição.<sup>108</sup>

Por esta razão, é que se insiste na diferença dos institutos da transferência meramente econômica e transferência jurídica do ônus econômico. A forma *iuris* de transferência do ônus existe quando uma norma indicam como sujeito passivo pessoa diversa daquela que realiza o fato gerador, presumidamente possuidor de capacidade tributária, e autorizam a esse sujeito passivo meios jurídicos de reter ou reaver da pessoa que realizou esse fato o tributo adimplido. É o que nos diz Hugo de Brito Machado Segundo:

É por isso que insistimos na diferença, que se deve fazer, entre transferência meramente econômica e transferência jurídica do ônus do tributo. A transferência jurídica ocorre quando normas jurídicas elegem como sujeito passivo pessoa distinta daquela que realiza o fato tributável, signo presuntivo de capacidade contributiva, e outorgam a esse sujeito passivo meios jurídicos de reter ou reaver da pessoa que realizou esse fato o tributo pago”<sup>109</sup>

Destarte, não basta que a transferência do encargo seja meramente matemática. Na linha de entendimento do STJ, a identificação dos tributos que não comportam transferência

<sup>105</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2012, p.424

<sup>106</sup> *Ibidem*, p.424.

<sup>107</sup> “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”

<sup>108</sup> BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p 884.

<sup>109</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p.425

econômica é feita por meio dos critérios normativos e não em razões de ciência econômica. A transferência a que se refere o CTN é a transferência jurídica do encargo financeiro, não apenas econômica.

De outra forma, qualquer tributo seria indireto, pois é evidente que as empresas incorporam todos os seus custos ao preço de seus produtos e serviços, caso contrário sua atividade seria deficitária e com o tempo se mostraria inexecutável. Assim, conforme o STJ, comportam transferência os tributos cujo fato gerador envolva uma dualidade de sujeitos, ou seja, o fato gerador é uma operação; tributos cujo contribuinte é pessoa que impulsiona o ciclo econômico podendo transferir o encargo para o outro partícipe do mesmo fato gerador

É o que nos diz o professor Hugo de Brito Machado Segundo:

De toda uma forma ou de outra, sem uma fundamentação mais detalhada, o STJ considera, atualmente, que tal artigo é aplicável ao ICMS, ao IPI, e ao ISS, este último quando calculado sobre o preço do serviço, e não por número de profissionais.<sup>110</sup>

É cediço, desse modo na jurisprudência que, para a restituição dos tributos indiretos, é necessário que siga a risca os preceitos do art. 166 do CTN. É o que extrai-se da doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo:

Relativamente a tais tributos, o Superior Tribunal de Justiça presume que sempre ocorre a repercussão total do tributo. Assim, exige do contribuinte dito “de direito”, como condição para lhe reconhecer legitimidade ativa ad causam, a prova de que não houve o repasse do ônus, ou de que o contribuinte “de fato” o autorizou a pleitear a restituição. Como essa prova é praticamente impossível, assim como a identificação e a localização dos contribuintes “de fato” para que se consiga a tal “autorização”, a restituição do tributo, mesmo indevido, dificilmente acontece.<sup>111</sup>

A presunção<sup>112</sup>, por parte do Judiciário, de que sempre ocorre a repercussão do tributo é irresponsável, além de temerário, porquanto preço não se trata de um instituto jurídico mais econômico, portanto, não se pode presumir que o tributo indireto sempre estará

<sup>110</sup> *Idem*. AINDA A RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS “INDIRETOS. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, n. , p.234.

<sup>111</sup> *Ibidem*, p.681.

<sup>112</sup> “o argumento da necessidade do aumento de receitas do Estado, fator que justifica para alguns o uso indiscriminado de ficções e presunções, é totalmente insustentável, tornando-se até mesmo irrelevante, diante do alto preço que é pago pela sociedade por esse incremento de receitas. A insegurança que traz o emprego desses instrumentos lógicos-normativos, bem como a lesão a princípios constitucionais, não pode, jamais, justificar a sua utilização irresponsável.” SCHERKERWITZ, Iso Chaitz. **Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002., p. 20.

embutido no preço, podendo este nem estar inserido no preço, não configurando, desse modo, a repercussão econômica do tributo. Assim, negar a legitimidade de propor ação de repetição, pautado neste argumento, não tem qualquer respaldo jurídico.

#### 4.2 Legitimidade ativa *ad causam* na repetição dos tributos indiretos

Em realidade, a noção de legitimidade para arguir em juízo exações tributárias deriva, em primeiro lugar, de saber se existe relação jurídica tributária, não meramente fática, entre aquele que ajuíza a ação e o ente público que é demandado, havendo relação jurídica, há legitimidade para questionar a validade da incidência do tributo. No dizer de Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] Na verdade, a legitimidade para discutir em juízo exigências tributárias depende, em primeiro lugar, de saber se existe relação jurídica tributária – ou relação meramente factual – entre aquele que propõe a ação e a entidade pública demandada. Se há relação jurídica, há legitimidade para discutir aspectos dessa mesma relação, entre eles, e, principalmente, o tributo que no seu âmbito é, ou deve ser pago.<sup>113</sup>

Isto é, para que uma questão tributária possa ser demandada em juízo é necessário verificar se há relação entre a o contribuinte que demanda e o ente público que é demandado, não ocorrendo essa relação jurídica, instituída em lei, mas existindo meramente no mundo fático, não se é possível a demanda judicial.

Ainda, nas ações judiciais de repetição de indébito, deve-se ir além, “especialmente porque é na ação de restituição de tributo pago indevidamente que a ‘prova’ de não transferência do ônus assume maior importância”<sup>114</sup>

Assim, o chamado contribuinte de fato, entende a jurisprudência (exceto nos casos de energia elétrica), não possui legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do tributo indireto pago indevidamente, pois não possui relação jurídico-tributária com o Fisco, suportando o encargo factualmente. Desse modo, compreende-se que Contribuinte de fato é, segundo Morshbacher, citado por Luís Eduardo Shouri:

---

<sup>113</sup> *Idem. op. cit.*, p. 319.

<sup>114</sup> *Ibidem*, p. 424.

Aquela pessoa que, nos impostos de incidência jurídica indireta arca em definitivo com o encargo financeiro do imposto incluído no preço do bem, serviço ou utilidade tributada, objeto de circulação econômica, constituída: a) em geral, pela pessoa que se situar na posição de consumidor ou usuário final do bem, serviço ou utilidade tributada; b) por vezes, pela pessoa do próprio contribuinte legal, o qual, em face de razões as mais diversas, pode deixar de passar adiante o valor correspondente ao imposto[...]; c) por vezes, pelo primeiro adquirente do contribuinte legal[...]<sup>115</sup>

E, em remate, Hugo de Brito Machado Segundo completa, sintetizando o pensamento hodierno da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Desse modo, em síntese, no âmbito da jurisprudência atual do STJ, relativamente ao ICMS, ao IPI e ao ISS não-fixo:

- a) o contribuinte dito “de direito” não pode pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, a menos que comprove não ter repassado o ônus do tributo a terceiros, ou esteja autorizado por estes a recebê-la, presumindo-se ocorrer sempre e integralmente a repercussão;
- b) o contribuinte “de fato” tampouco pode pleitear, em nome próprio, a restituição, por não participar de relação jurídica com o Fisco, ressalvando-se apenas o caso dos consumidores de energia elétrica. Coloca-se o consumidor, dito contribuinte de fato, na peculiaríssima condição de ter de autorizar o contribuinte de direito a pleitear algo que não pode fazer em nome próprio.<sup>116</sup>

Confira-se, a propósito, ementa de julgado do Superior Tribunal de Justiça, que originou o atual entendimento do Corte de Cidadã, relatando a natureza indireta do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI - e a ilegitimidade passiva do contribuinte “de fato” na ação de repetição do indébito em que se pleiteava a restituição, por parte do revendedor (contribuinte “de fato), do IPI pago indevidamente:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTADO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO. **1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente. [...]** 4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que

<sup>115</sup>SHOUERI, Luiz Eduardo. A Restituição de Impostos Indiretos no Sistema Jurídico-tributário brasileiro. *Revista de Administração de Empresas*, Rio de Janeiro, v. 27, n. 1, p.42, 01 mar. 1987.

<sup>116</sup>MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p.223-259.

comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido. [...] 8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual" (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).[...] 2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte. 3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista. 4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS. 5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS." (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008) 14. Conseqüentemente, revela-se escorreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que "as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detém legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, **haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa**". 15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (grifos nossos)

(STJ , Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 24/03/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO)<sup>117</sup>

Em súmula, na linha de raciocínio do STJ, o contribuinte de jure não pode arguir a restituição do tributo pago indevidamente, a não ser que prove não ter havido a repercussão econômica do tributo em sacrifício de terceiros, ou, se houver, que esteja autorizado por estes a recebê-la, presumindo-se ocorrer sempre e integralmente o repasse financeiro. De outro modo, o contribuinte de fato também não pode requerer a restituição do tributo, por não ter participação direta na relação jurídico tributária com a Receita, ressalvados os casos dos consumidores de energia elétrica, colocando-o apenas como coadjuvante na demanda, porquanto somente tem o condão de autorizar o contribuinte de direito a ingressar judicialmente.

#### 4.3 Ação de Repetição de Indébito: art. 165 do CTN

A ação de repetição do indébito (também conhecida como ação de restituição), em sentido processual, é aquela de rito ordinário e de caráter condenatório, que pode ser proposta

<sup>117</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 903.394/AL. Relator: Luis Fux. Primeira Seção. Data do julgamento: 24/06/2009. Dje: 24/06/2009.

pelo contribuinte em face do ente político que tributa, que tenha percebido valores pecuniários a maior dos que o realmente devidos, com o fim precípua da obtenção de uma sentença de cunho condenatório que determine a devolução das exações pagas a maior. Confira-se pela lição de James Marins:

A ação de repetição de indébito em matéria tributaria e ação antiexacional imprópria de rito ordinário e de natureza condenatória, que pode ser proposta pelo contribuinte em face do ente tributante que tenha recebido tributos tidos como indevidos, com o escopo da obtenção de sentença de conteúdo condenatório que determine ao órgão exator a devolução dos ingressos indevidos.<sup>118</sup>

O fisco, representado pelo poder público, composto por pessoas físicas falíveis como todo e qualquer ser humano, por vezes, legisla através de normas inválidas, efetua lançamentos errôneos e que não condizem com a realidade e julga administrativamente de modo equívoco, gerando, invariavelmente, o adimplemento de tributos indevidos. Como podemos extrair da doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo:

O poder público, presentado por pessoas físicas tão falíveis como quaisquer outras, por vezes, edita normas inválidas, efetua lançamentos improcedentes, e julga administrativamente de modo equivocado. Tudo isso gera, invariavelmente, o pagamento de tributos indevidos.<sup>119</sup>

Outrossim, “[...] o contribuinte, por sua vez, eventualmente comete equívocos que o levam a recolher aos cofres públicos quantias superiores as devidas.”<sup>120</sup>, permitindo, pois, que aquele pleiteie em seu nome a restituição dos tributos pagos indevidamente, uma vez que, ao Estado, é vedado enriquecer sem causa. Hugo de Brito Machado Segundo elucida:

O direito à restituição de tributo pago sem amparo em lei (ou com amparo em lei que não incidu, o que é o mesmo), ou ainda com amparo em lei inválida, é consequência natural do descumprimento das normas constitucionais antes aludidas. Independe, portanto, de previsão expressa em lei, seja complementar ou ordinária.<sup>121</sup>

De outro vértice, “o processo que nos serve hoje há de ser o espelho e salvaguarda dos valores individuais e coletivos que a ordem constitucional vigente entende de cultivar”<sup>122</sup>.

<sup>118</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**: (Administrativo e Judicial). 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.441.

<sup>119</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 421.

<sup>120</sup> *Ibidem*, p. 421.

<sup>121</sup> *Ibidem*, p. 421-422.

<sup>122</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **A Instrumentalidade do Processo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1994., p. 30.

A afirmação é fruto da onda renovatória processualística que vivemos hodiernamente, aquela chamada de a instrumentalidade do processo.<sup>123</sup>

Assim, quando pago indevidamente, mesmo sem lei que o autorize, deve-se proceder a restituição, porquanto um direito constitucionalmente consagrado, observando-se, desse modo, a vedação ao confisco<sup>124</sup>. O direito à restituição, ademais, repousa nos princípios constitucionais mais utilizados pelo Direito Tributário, ou seja: o princípio da legalidade<sup>125</sup>, da moralidade administrativa<sup>127</sup>, o da vedação do enriquecimento sem causa.

A vedação do confisco exsurge como baluarte das garantias constitucionais do contribuinte. Vale dizer, este princípio tem o escopo de direcionar a cobrança do fisco a limites razoáveis e proporcionais, permanecendo, contudo, o direito-dever do Estado de exigir o tributo e cumprir a sua finalidade essencial que é fornecer valores pecuniários aos cofres públicos. Vejamos no escólio de Inocêncio Mártires Coelho:

Mais concretamente, essa garantia constitucional significa, entre outras coisas, que os impostos, taxas e contribuições de melhoria devem ser compatíveis com a sua finalidade precípua, que é produzir receita pública em obediência a normas cujo conteúdo essencial Geraldo Ataliba resumiu em frase seca – “entregue dinheiro ao Estado” -, sem que essa “expropriação, no entanto, implique exigir do contribuinte

<sup>123</sup> É o que nos ensina Ada Pellegrini Grinover, Cândido Rangel Dinamarco e Antônio Carlos de Araújo Cintra: “[...] A fase instrumentalista não terá desempenhado o relevante papel que se propõe para o aprimoramento do serviço de pacificação social, enquanto não tiver cumprido razoavelmente os propósitos expressos nas três ‘ondas renovatórias desenvolvidas em sede doutrinária. Se temos hoje uma vida societária de massa, com tendência a um direito de massa, é preciso ter também um processo de massa, com a proliferação dos meios de proteção a direitos supra-individuais e relativa superação das posturas individuais dominantes; se postulamos uma sociedade pluralista, marcada pelo ideal isonômico, é preciso ter também um processo sem óbices econômicos e sociais ao pleno acesso à justiça; se queremos um processo ágil e funcionalmente coerente com os seus escopos, é preciso também relativizar o valor das formas e saber utilizá-las e exigí-las na medida em que sejam indispensáveis à consecução do objetivo que justifica a instituição de cada uma delas.” GRINOVER, Ada Pellegrini, DINAMARCO, Cândido, CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. **Teoria Geral do Processo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997., p. 45.

<sup>124</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:[...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

<sup>125</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça:[...]

<sup>126</sup> Na doutrina de Roque Antônio Carraza temos que “O art. 150, I, da CF garante ao contribuinte o direito de não suportar outros sacrifícios tributários além dos definidos em lei. Portanto, dele só podem ser exigidos tributos quando se verificarem, no mundo fenomênico, os pressupostos de fato descritos numa norma legal, ou seja, quando ocorrerem os Tatbestands legais.” CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. Revista, ampliada e atualizada até a emenda constitucional nº 68/2011, p. 289.

<sup>127</sup> “Em resumo, sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração que com ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade, a boa administração, os princípios de justiça e de equidade, a idéia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa.” DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 79.

mais do que, efetivamente ele pode pagar, ou seja, nada além do justo e do razoável, do que é adequado, necessário e proporcional em sentido estrito[...]<sup>128</sup>

É, portanto, sinônimo de efetivação da justiça social, conforme os ditames constitucionais e infraconstitucionais de conduta que regem a vida em sociedade. Outrossim, revela-se regra amplamente encartada no ordenamento jurídico pátrio, mormente quando a questão reflete-se em tributos pagos a maior. Vejamos nas lições de James Marins:

A devolução de valores pagos indevidamente, em qualquer caso, e´ reflexo precípua de efetivação da justiça social, em conformidade com os parâmetros de conduta que norteiam a vida em sociedade. Além disso, e regra amplamente entabulada no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente em se tratando da restituição de tributos recolhidos a maior.<sup>129</sup>

Em remate, o fundamento para a restituição dos tributos está presente na Carta Magna de 1988 e no Código tributário nacional. Assim entende Hugo de Brito Machado:

[...] O que se quer saber é se o direito nasce diretamente da Constituição e, desta forma, existe, mesmo na omissão completa do ordenamento infraconstitucional. O direito à restituição do que tenha o contribuinte pago indevidamente tem inegável fundamento na constituição, na medida em que esta garante que o tributo é devido na forma da lei e o legislador, por seu turno, está sujeito a limitações na definição do dever jurídico tributário. Assim, ainda que o ordenamento infraconstitucional nada estabeleça a respeito do direito à Repetição do Indébito, tal direito existirá, indubitavelmente, por força dos preceitos da própria constituição<sup>130</sup>

Destarte, a repetição de indébito tributária está calcada nas hipóteses de restituição de tributos pagos indevidamente do art. 165 do CTN. Neste dispositivo legal, são apontadas três hipóteses de restituição pelo dispositivo, a saber: a) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do evento efetivamente ocorrido; b) erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento e; c) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.<sup>131</sup>

O professor Carlos de Vaz comenta o artigo em questão, afirmando:

<sup>128</sup> COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 527.

<sup>129</sup> MARINS, James. *op. cit.*, p.442.

<sup>130</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999., p. 11.

<sup>131</sup> Cfr. AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

os dois primeiros incisos referem-se às hipóteses em que ‘o tributo foi pago indevidamente ou a maior’, mediante cobrança pelo sujeito ativo ou de forma espontânea pelo sujeito passivo (contribuinte, em face da legislação aplicável ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorridas<sup>132</sup>

Sobreleva destacar, ainda, que o direito material à restituição dos valores pagos a maior existe independente da modalidade de pagamento adotada pelo sujeito passivo (art. 162, CTN), bem como pela modalidade de lançamento do crédito tributário. Ademais, o Código Tributário Nacional disciplina expressamente que havendo pagamento indevido é cabível a ação de repetição de indébito.

Em suma, o direito a restituição de tributos pagos a maior deriva dos princípios constitucionais, não necessitando de norma constitucional para que o contribuinte possa exercê-lo. É, portanto, um direito inexorável de cunho social com o fito de resguardar o cidadão contribuinte de exações equívocas e reveladoras da sanha arrecadatória do Fisco a qualquer custo. O estado legisla em seu favor, mas não pode esquecer do seu povo e das garantias individuais, conquistadas outrora.

#### 4.4 A repetição do tributo indireto: art. 166 do CTN

O art. 166 do CTN<sup>133</sup> restringiu a restituição dos tributos que comportem transferência de encargos financeiros, à condição de que sejam oferecidas provas condizentes pela parte interessada em recebê-la. Desse modo, o art. 166 do CTN irá ser aplicável a apenas alguns tributos, considerados pela jurisprudência e doutrina, como indiretos, que é o caso do ICMS, IPI e ISS, como leciona o professor Hugo de Brito Machado Segundo:

Quando o art. 166 do CTN se refere aos Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, deve-se entender que tais Tributos sejam apenas aqueles que, por sua natureza financeira, possam ser transferidos, tais como o ICMS, o IPI e o ISS, nos casos em que o Tributo vem lançado e efetivamente destacado no documento fiscal. [...] <sup>134</sup>

<sup>132</sup> VAZ, Carlos de. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999., p.88.

<sup>133</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

<sup>134</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999., p. 14.

Ademais, é de grande dificuldade precisar quais são os tributos que efetivamente repercutem, haja vista que todos os tributos podem ter seu encargo transferido ou embutido no preço, seja na venda de produtos, prestação de serviços ou de utilidades. É o que leciona Tarcísio Neviani, quando diz “A grande demonstração de que é difícilimo, senão impossível, determinar quais são os tributos que assim devem ser considerados reside na própria redação do art. 166 do CTN, que não se arriscou a enumerá-los”<sup>135</sup>

#### **4.4.1 Defesa do Fisco**

A Fazenda Pública cria óbices para a restituição de tributos indiretas, uma vez que, utilizando-se da chamada “passing-on defense”, esquivando-se de ressarcir os danos causados pela cobrança indevida, afirmando que não há que se falar em restituição, quando o contribuinte de direito já foi ressarcido no momento em que repassou o ônus do tributo pago indevidamente ou a maior para o contribuinte de fato, alegando, assim, que o contribuinte de direito, se restituído fosse, estaria locupletando-se, enriquecendo sem causa. É o que se extrai da doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo:

Parte-se da premissa de que o tributo indireto é aquele que tem um contribuinte legalmente definido como tal, chamado ‘contribuinte de direito’, obrigado ao pagamento do tributo. Mas, ‘por sua natureza’, o tributo indireto seria (sempre, e inteiramente) repassado pelo contribuinte de direito” a um terceiro, este sim o “verdadeiro” contribuinte, que suportaria o ônus econômico do tributo, sendo chamado, por isso, ‘contribuinte de fato’[...]Essa objeção à restituição tem sido chamada, no âmbito da língua inglesa, de passing-on defense, que seria, em uma tradução livre, uma “defesa do repasse”, já tendo sido utilizada inclusive em esferas não-tributárias, como no âmbito da legislação concorrencial.<sup>136</sup>

Desse modo, o Fisco furta-se de conceder o direito consagrado constitucionalmente de restituição daquilo que pago indevidamente, utilizando-se da premissa que entre o locupletamento do contribuinte e do Fisco, melhor seria deste, uma vez que cuida de reverter suas receitas ao bem comum, isto é, de toda coletividade, sob o pálio do interesse

<sup>135</sup> NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 24.

<sup>136</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Restituição Do Tributo “Indireto” Na Jurisprudência Brasileira: Notas Sobre Uma Análise Comparada. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Lisboa, n. , p.693.

público, “[...] identificado com o conceito de bem geral, ou seja, o interesse da coletividade como um todo”.<sup>137</sup>

Todavia, não se pode aviltar a todo custo o interesse particular em prol da coletividade. O interesse público<sup>138</sup>, por ser amplo, acentua-se em um falso antagonismo entre o interesse dos envolvidos nas demandas contra a Administração Pública, baseando-se na equívoca suposição de que se trata de um interesse autônomo, desvincilhado dos interesses de cada uma das partes que compõem a coletividade. É o que nos diz Celso Antônio Bandeira de Mello:

Deveras, na medida em que se fica com a noção altanto obscura de que transcende os interesses próprios de cada um, sem se aprofundar a compostura deste interesse tão amplo, acentua-se um falso antagonismo entre o interesse das partes e o interesse do todo, propiciando-se a errônea suposição de que se trata de um interesse a se stante, autônomo, desvinculado dos interesses de cada uma das partes que compõem o todo.<sup>139</sup>

No sentido amplo e geral de interesse público, podem ser enquadrados, do mesmo modo, os interesses coletivos de uma perspectiva geral e, até mesmo, os interesses particulares, mas somente aqueles indisponíveis, estão de certa forma inseridos na noção mais ampla, que é a do interesse público. Registramos, outrossim, o escólio do Hugo Nigro Mazzilli:

E, num sentido lato, são também públicos todos os interesses que, posto reflexamente, atinjam a sociedade como um todo. Mesmo o interesse coletivo (que atinge uma categoria determinada ou pelo menos determinável de indivíduos) e até o interesse individual, se indisponível, estão de certa forma inseridos na noção mais ampla, que é a do interesse público.<sup>140</sup>

Finalmente, autorizar que o fisco permaneça com o tributo indevidamente, sob o pálio dos argumentos acima elencados, máxime nos casos em que o fato gerador presumido de uma operação ocorreu em valor menor do que o aventado é ofensa aos direitos

---

<sup>137</sup> MAZZILLI, Hugo Nigro. **A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo: Meio Ambiente, Consumidor e outros Interesses difusos e coletivos**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992., p. 19.

<sup>138</sup> Aqui mostra ajustado trazer a comento o escólio de Hely Lopes Meireles: “O princípio do interesse público está intimamente ligado ao da finalidade.” MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo; Délcio Balestero Aleixo; José Emmanuel Burle Filho., p. 103. Assim, não reside qualquer fundamento na negativa de restituição do imposto indevido, porquanto não configura como uma finalidade do Estado permanecer com pecúnia alheia.

<sup>139</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. Revista e atualizada até a Emenda Constitucional 64, de 4.2.2010., p.59.

<sup>140</sup> MAZZILLI, Hugo Nigro. *op. cit.*, p. 19.

individuais fundamentais encartados na Lei Maior de nosso ordenamento jurídico. A ratificar a sanha arrecadatória do Fisco em detrimento do respeito das garantias constitucionais.

#### 4.4.2 Argumentos pró-contribuinte

Preambularmente, o Estado não pode valer-se de sua própria torpeza e enriquecer sem causa. O argumento de que entre o locupletamento do contribuinte e o da Fazenda, melhor que esta permaneça com os valores, porquanto representa os direitos da coletividade, contraria todo o ordenamento jurídico vigente, mormente o constitucional. Confira-se no escólio de Hugo de Brito Machado Segundo, elucidada:

Naturalmente, permitir que o Estado permaneça com a quantia paga a título de tributo indevido implica, por igual, enriquecimento sem causa deste. Entretanto-prossegue o argumento fazendário – entre o locupletamento do particular, e o do Estado, seria preferível este último, pois se trata do representante dos interesses de toda a coletividade.<sup>141</sup>

Ademais, deve ser respeitado o princípio da supremacia constitucional. A Fazenda Pública não pode, ao seu alvedrio, obstruir normas e princípios constitucionais com o simples argumento de resguardar todo o interesse da coletividade. Dessarte, todos os atos dos Poderes Executivo e Judiciário devem ter como medida a Lei Magna e os direitos fundamentais. Corroborando com o aqui esposado, Ingo Wolfgang Sarlet:

Em outros termos, o princípio da supremacia da Constituição significa que a Constituição e, em especial, os direitos fundamentais nela consagrados, situam-se no topo de da hierarquia do sistema normativo, de tal sorte que todos os demais atos normativos, assim com os atos do Poder Executivo e do Poder Judiciário (mas também e de certo modo tudo e qualquer ato jurídico) devem ter como critério de medida a Constituição e os direitos fundamentais.<sup>142</sup>

Ainda, assevera o Fisco que o contribuinte de direito já obteve a ressarcimento do tributo pago indevidamente, uma vez que embute nos preços o valor do Tributo. Todavia, “[...]Refutando a tese da Fazenda de que o tributo indevido, por ter sido ‘embutido nos preços’, não poderia ser restituído o contribuinte, o Ministro consignou que o *accipens* nada tem a ver com os negócios do *solvens*.”<sup>143</sup>

<sup>141</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p.693.

<sup>142</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012., p. 215

<sup>143</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 259

Destarte, não há falar em ressarcimento do contribuinte de jure quando, *verbi gratia*, da venda de mercadorias com o ICMS embutido no montante do preço, haja vista que “[...]vendendo mercadorias de sua propriedade, por este ou aquele preço, com grande ou pequeno lucro, exerce um direito que nada tem a ver com a obrigação daquele em não fazer próprio o que alheio é.”<sup>144</sup>

Assim, os argumentos fazendários, por contrários aos ditames jurídicos, como acima esposados, não eximem o Fisco da restituição, porquanto direito constitucional que é, os tributos indiretos ou diretos devem ser devolvidos se pagos em uma das hipóteses dos arts. 165 e 166 do Código tributário Nacional.

Por fim, não entraremos em maiores digressões, pois não é o intuito deste trabalho monográfico. Somente, trouxemos a baila, *en passant*, os argumentos dos polos que compõem as demandas judiciais de repetição do indébito, por restar significativa ao entendimento de como proceder ao momento da restituição dos tributos pagos indevidamente.

#### **4.5 A restituição na substituição tributária progressiva**

Cumpra assinalar, em primeiro plano, que a atividade Estatal é sobremaneira potencializadora das vulnerabilidades intrínsecas existentes na relação jurídico-tributária, necessitando o seu reconhecimento para que possa ser adequadamente disciplinada. Nesta mecânica de regra obrigacional na qual surge como sujeito ativo, formalizador e cobrador da obrigação em que o próprio Estado figura como credor e, enquanto credor, o próprio Estado pode julgar o litígio e executar o título executivo que daquela originou-se. É o que nos esclarece James Marins:

Esta condição estrutural, embora inerente ao mecanismo operativo do Estado de Direito, é potencializadora das vulnerabilidades geneticamente existentes na relação tributária e precisa ser reconhecida para que possa ser adequadamente disciplinada. É essa mecânica regra obrigacional na qual aparece como sujeito ativo (por intermédio de seus órgãos legislativos), formalizador e cobrador da obrigação em que o próprio Estado figura como credor (por meio de seus órgãos fazendários) e, ainda enquanto credor, o próprio Estado pode julgar a lide e executar o título executivo (por meio de seus órgãos administrativos e judiciais)<sup>145</sup>

Desse modo, além dos obstáculos que a Fazenda impõe para a restituição do tributo indireto, em especial, revela-se mais tortuoso o caminho da restituição do ICMS pago

<sup>144</sup> NEVIANI, Tarcísio. *op. cit.*, p. 24.

<sup>145</sup> MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009., p. 24.

em regime de substituição tributária para frente, uma vez que o Supremo Tribunal Federal denega a restituição da ocorrência parcial do fato gerador presumido.

Em tempo, Deodato afirma que o sacrifício do tributo é voluntário, muito mais que coercitivo, e tem levado os componentes da associação, desde os primeiros tempos, à procura de uma justiça tributária, para que cada cidadão contribuinte pague a exação de acordo com a sua capacidade. A história da tributação, portanto, é uma escalada em busca de justiça na distribuição dos encargos entre os pares da sociedade. Vejamos:

Esse sacrifício, mais voluntário que coercitivo, tem levado os componentes da associação, desde os primeiros tempos, à procura de um clima de justiça, para que cada um pague o tributo de acordo com a sua capacidade. O histórico da tributação é uma escalada em busca de justiça na distribuição dos encargos.<sup>146</sup>

Diga-se, por oportuno, que no que tange especificamente ao exercício do poder de tributar ganha relevância a submissão da atividade estatal aos princípios de Direito, mormente o da legalidade e da moralidade. De outro vértice, não é objeto de dúvida que tal atividade encontra limites em princípios encartados entre os direitos e garantias fundamentais do cidadão, máxime no respeito ao direito de propriedade e ao devido processo legal. É o que nos esclarece Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Ramos Vieira:

No que diz respeito especificamente ao exercício do poder de tributar avulta de importância a submissão da atividade estatal aos princípios da legalidade e da moralidade. De outro lado é indubitoso que tal atividade encontra restrições também em princípios enumerados entre os direitos e garantias fundamentais do cidadão, de modo especial no respeito ao direito de propriedade e ao devido processo legal.<sup>147</sup>

De seu turno, Ives Gandra da Silva Martins afirma que a restituição do indébito tributário, tem como fundamento a Constituição, pela consagração dos seguintes princípios que, através de seu excerto, trazemos a colação para reforçar a argumentação aqui esposada:

Tem fundamento na Constituição, pela consagração do Estado de Direito (art. 1º), do ideal de justiça, como um dos fundamentos da República (art. ° 5. I), dos princípios da moralidade administrativa (art. 37, caput), da responsabilidade objetiva do estado (art. 37, pár. 6º) e da estrita legalidade (art. 150, inciso I), e também no art. 165 do Código Tributário Nacional.<sup>148</sup>

<sup>146</sup> DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1987., p. 111

<sup>147</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. *op.cit.*, p. 147.

<sup>148</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do Indébito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 166-197

*In casu*, a não realização, na prática, da base de cálculo presumida configura não ocorrência do fato gerador presumido no que tange à base de cálculo que lhe conceda suporte, porquanto não alcançada o aspecto dimensional quantitativo conforme o previsto. Noutra giro, se realizado em valor inferior ao presumido, em momento da antecipação do imposto, o fato gerador não é perfeito, haja vista não foi o que o legislador tencionou, ao estabelecer a responsabilidade tributária por substituição progressiva, almejando somente que o imposto supostamente devido, por ocasião da venda do bem, fosse recolhido.

Portanto, é perfeitamente cabível aos casos de substituição do disposto no art. 150, parágrafo 7º, porquanto não realizado o fato gerador presumido com relação à parte de seus aspectos quantitativo. E mesmo para, quem entende que a realização parcial da base de cálculo presumida não afasta a ocorrência do fato gerador, pois este ocorreria apenas de maneira parcial, há de convir que seria ilógico a Constituição assegurar a repetição, existindo inoportunidade somente integral da base de cálculo presumida para afastar tal garantia, quando esta verificasse apenas parcialmente.

O atual entendimento do Supremo Tribunal Federal é de rejeitar a restituição do tributo pago indevidamente a maior no regime de substituição tributária para frente. Vejamos através dos argumentos do Min. Relator Ilmar Galvão da ADIn 1.851/AL:

Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.<sup>149</sup>

Com efeito, temos que a relação jurídico-tributária é uma relação de imposição. Nela, ao sujeito, autoriza-se o direito, nos termos da lei, de exacionar tributariamente através da pecúnia o sujeito passivo, sob o arcabouço tributário, sem que este possa participar de decisão superior. É dizer, o sujeito ativo é quem detém o poder de instituir, através da autorização constitucional a ele atribuídas, cabendo, ao sujeito passivo, à mera submissão à imposição, por ter praticado o ato que originou a obrigação tributária, prevista em lei, devendo, desse modo, arcar com a exigência que nasce independentemente de sua vontade. A vontade aqui é a da Lei, ou seja, do Estado. Como sobrelinha Ives Gandra da Silva Martins:

---

<sup>149</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Adin nº 1.851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Tribunal do Pleno. Brasília, DF, 08 de maio de 2002. **Diário de Justiça**. Brasília., p. 170.

A relação jurídico-tributária é uma relação de imposição. Nela, o sujeito outorga-se o direito, nos limites da lei, de exigir prestação pecuniária do sujeito passivo, sob o arcabouço tributário, sem que este possa participar da decisão superior. Vale dizer, o sujeito ativo é o detentor do processo de instituição, através do exercício das competências constitucionalmente atribuídas, cabendo ao sujeito passivo a passiva atitude de submeter-se à imposição, por ter praticado o ato deflagrador da obrigação tributária previsto em lei. Deve, pois, arcar com exigência que nasce independentemente de sua vontade.<sup>150</sup>

Finalmente, segundo elucidamos, é deveras obtusa a decisão da Corte Suprema em denegar a restituição do ICMS-ST, quando o seu fato gerador presumido ocorrer parcialmente a menor do que foi presumido, desrespeitando princípios, direitos e garantias fundamentais, inseridos na Constituição, diploma, o qual, a Corte Excelsa tem o mister de resguardar. e Conquanto, não cabe, neste capítulo, ultrapassar as linhas que já traçamos, pois em momento ulterior retornaremos ao tema.

## **5. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESIVA E A QUESTÃO DO PREÇO FINAL DIVERSO DO PRESUMIDO**

---

<sup>150</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.*, p. 166-197

### 5.1 Substituição Tributária progressiva – Art. 150, parágrafo 7º e a Emenda Constitucional 3/93.

Grande sempre foi a “tensão de interesses” entre Fisco e contribuinte, e dificilmente se pode imaginar que um quadro diferente desenhe-se no futuro. Afinal, trata-se aí do exercício de um poder (poder/dever) que a sociedade confere ao Estado, e seus desdobramentos políticos constitucionais (como na federação brasileira, União, Estados, Municípios e alguns entes autárquicos), para invadir a esfera patrimonial privada de cidadãos, empresas, associações e até entes da órbita estatal, e ali arrecadar recursos via tributos. Aliomar Baleeiro nos ensina que a tributação estatal pode possuir várias vertentes:

Quando pretende uma intervenção através de processos tributários, o Estado ora usa dos efeitos drásticos que uma imposição produz sobre os preços e o valor[...], ora afasta esses efeitos através de imunidades e isenções, discriminando, para esse fim, as coisas, fatos ou atividades que deseja preservar e encorajar.<sup>151</sup>

Desse modo, a Constituição Federal atual autoriza, no que tange ao ICMS, e, a rigor, não só em referência a ele que a lei atribua ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo o fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Como dito alhures, nas doudas palavras de Aliomar Baleeiro, o Fisco busca preservar e encorajar algo e, por conseguinte, é “[...] essa uma excepcional forma de assegurar os canais arrecadatórios aos entes tributantes, de um modo tal que a) facilita enormemente sua fiscalização e b) minimiza a sonegação”<sup>152</sup>.

Complementando o instituto jurídico ora em comento, afirma Carraza que a substituição serve “para acautelar interesses fazendários, tributa-se, na substituição tributária ‘para frente’, fato que ainda não aconteceu (e que, portanto, ainda não existe e, em tese, poderá nunca a vir existir”<sup>153</sup>

---

<sup>151</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciências das finanças**. 18. ed. Rio de Janeiro: Gen Forense, 2012. Atualizador: Hugo de Brito Machado Segundo., p. 232.

<sup>152</sup> ROCHA, João Luiz Coelho da. ICMS - a Restituição Imediata do Valor Recolhido a mais na Substituição Tributária ‘para a Frente’. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 64, p. 100. jan.2001.

<sup>153</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 373

De outro vértice, a Carta Magna autoriza a imediata e preferencial restituição da quantia paga no caso de não realização do fato gerador presumido, nada mais justo. Ora, a Lei Maior é fonte de todos os direitos e garantias fundamentais que reinam em nosso ordenamento jurídico, portanto, não seria moral, muito menos jurídico, que o Fisco permanecesse com as quantias pagas indevidamente. É o que nos diz Júlio de Oliveira Rocha:

Seria insano e imoral admitir-se que o mesmo ente público que zela pelos seus créditos e os protege ao máximo, aja como inadimplente, como devedor relapso, quando se trata de retornar os excessos cobrados a título de tributos. E, no entanto, é o que acontece com angustiosa frequência na ordem tributária brasileira.<sup>154</sup>

Ademais, “Na substituição tributária ‘para frente’ parte-se do pressuposto de que o fato imponível ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo”<sup>155</sup> Assim, como foi dissecado no capítulo terceiro, a substituição tributária “para frente” é uma forma de responsabilidade tributária, na qual a lei atribui a um sujeito passivo diverso do contribuinte o pagamento do valor a título de tributo, porém sempre com vinculação, mesmo que indireta ao fato imponível. No escólio de José Eduardo Soares de Melo:

Na substituição progressiva, o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor, também incerto. Há definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, como é o caso de exigir-se recolhimento de ICMS concernente a operação que provavelmente deverá ser realizada, no futuro, por outros contribuintes.<sup>156</sup>

Outrossim, cumpre ressaltar que a constitucionalização da substituição tributária ocorreu com o surgimento da Emenda Constitucional nº 03 de 1993 que alterou, dentre outros dispositivos constitucionais, o art. 150 da Carta Magna, autorizando aos Entes federativos a instituir legislação, atribuindo responsabilidade tributária por substituição aos tributos de sua competência. Como supradito, a intenção do poder constituinte derivado foi de acautelar os interesses fazendários.

Neste diapasão, ao autorizar a criação de figura sobremaneira controversa, o legislador constitucional aparentemente esqueceu-se da principiologia constitucional-tributária, burlando de grave monta as garantias do contribuinte sob o pálio do argumento de

<sup>154</sup> ROCHA, João Luiz Coelho da. *op. cit.*, p. 100.

<sup>155</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *op. cit.*, p. 373.

<sup>156</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012., p.208.

evitar a sonegação fiscal e facilitar a cobrança e fiscalização das Fazendas Federais, Estaduais e Municipais.

## 5.2 Sistemática da substituição tributária para frente e LC 87/96.

O art. 6º da Lei Complementar 87 de 1996 estabeleceu a responsabilidade por substituição do ICMS, autorizando a Lei estadual a atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a responsabilidade pelo pagamento, assumindo a condição de substituto tributário. Ainda, os parágrafos 1º e 2º da Lei em comento criaram três tipos de substituição tributária sobre as operações de circulação de mercadorias, bens ou serviços previstos nas legislações estaduais, a saber: a progressiva, a concomitante e a regressiva, todas tratadas no capítulo terceiro desta monografia. Vejamos:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário (Redação dada pela LC 114/02)

1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor 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, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela LC 114/02)<sup>157</sup>

Efetivamente, o que se pretendeu dizer no artigo retromencionado foi que poder-se-á atribuir ao contribuinte do imposto a responsabilidade pelo seu adimplemento, restando ululante a afirmação, pois o contribuinte é o sujeito passivo natural da obrigação tributária, por ter relação pessoal e direta com a situação que enseja o respectivo fato gerador. Vejamos o que realmente se pretendeu dizer neste dispositivo nas lições de Aroldo Gomes de Mattos:

Mas o que se pretendeu dizer com essa redação canhestra foi coisa diversa: poderá ser atribuída a um contribuinte do imposto a responsabilidade pelo pagamento que seria devido por outro contribuinte. Nesse regime, denominado de ‘substituição tributária’, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido pelo contribuinte *A* é redirecionada para o contribuinte *B*; nessas condições, o contribuinte *B* passa a ser o devedor do tributo, excluindo-se a responsabilidade do contribuinte *A*.<sup>158</sup> (p. 167)

<sup>157</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. **Planalto**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

<sup>158</sup> MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS: Comentários à Legislação Nacional**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2006., p. 167.

Além do mais, “para a instituição do regime em apreço, segue-se que é indispensável que as respectivas mercadorias e serviços estejam especificados e codificados na lei ordinária estadual”<sup>159</sup>. Uma das graves inconstitucionalidades da Lei complementar 87/96, porquanto incompatível com a Constituição Federal, pois há a “[...] delegação de competência à lei ordinária, porque esta matéria só deveria ser tratada por lei complementar”<sup>160</sup>

Por sua vez, o art. 7º da aludida Lei Complementar aduz que: “Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente em outro por ele indicado.”<sup>161</sup>

Na substituição tributária para frente<sup>162</sup>, a antecipação é feita quando de entradas de mercadorias no estabelecimento do adquirente, tendo como premissa o que seria devido na futura operação de saída. Conforme nos explica, através de exemplos, Aroldo Gomes de Mattos:

Melhor explicando: numa operação entre as empresas *A* e *B*, além do imposto devido na saída da mercadoria da empresa *A*, é cobrado da empresa *B* quando da sua entrada o imposto que vier a ser devido em operações futuras, a título de antecipação. Há, pois, uma dupla incidência na mesma operação: na saída e na entrada. Resta saber se esta última tem ou não suporte constitucional.<sup>163</sup>

O questionamento feito por Gomes de Mattos, pretendo adentrar, sem esgotá-lo por impossibilidade de conhecimentos, mas em momento ulterior. A constitucionalidade da substituição tributária progressiva é de um todo complexa, gerando dúvidas nos mais renomados juristas, não sendo, todavia, o objeto do presente trabalho, pois aqui trataremos das questões que envolve a restituição neste regime, com rápidas pinceladas sobre a constitucionalidade da responsabilidade tributária por substituição progressiva.

<sup>159</sup> *Ibidem*, p. 174.

<sup>160</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *op. cit.*, p.208.

<sup>161</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. **Planalto**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

<sup>162</sup> Como versamos sobre a Substituição “para frente” só abordaremos esta modalidade deste peculiar regime tributário.

<sup>163</sup> MATTOS, Aroldo Gomes. *op. cit.*, p. 176.

Quanto a base de cálculo do imposto em comento, cumpre asseverar que, apesar de não ter o CTN, que foi recepcionado como Lei Complementar, definido o conceito em abstrato da “base de cálculo”, o fez em concreto em relação a cada imposto mencionado no referido diploma.

No caso do antigo ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), o Decreto-Lei 406/68, hoje revogado pela Lei Complementar nº 87/96, alterou o CTN nesse mister, estabelecendo que, a priori, base de cálculo do ICM seria “o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria”<sup>164</sup> (art. 2º, inciso I), quer dizer, um valor certo e determinado.

Com efeito, após a Emenda Constitucional nº 3/93, esse conceito tornou-se incompleto ou insuficiente, já que devem ser nele insertos os valores: da prestação dos serviços tributáveis; e do presumido em operações de circulação de mercadorias no regime de substituição tributária “para frente”.

Assim, “nessas condições, a base de cálculo do ICMS passou a ser, em sentido lato, o valor real ou presumido das operações relativas à circulação de mercadorias ou das prestações de serviços tributáveis”.<sup>165</sup> Com Aires Barreto, esclarecemos o mister que cumpre a base de cálculo no Sistema Tributário Nacional, *in litteris*:

Presta-se a base de cálculo a: a) servir como elemento de mensuração do critério material do suposto normativo; b) permitir a determinação da base calculada, pela conjugação do critério dimensional (base de cálculo) com a alíquota; c) afirmar, confirmar ou infirmar – como destaca proficientemente Paulo de Barros Carvalho – o critério material. Em outras palavras, a possibilitar a precisa investigação da natureza jurídica específica do tributo criado; d) determinar a presença de capacidade contributiva.<sup>166</sup>

A Lei Complementar nº 87/96 cuidar dessa hipótese toda particular de exigência tributária, estipulando, em seu art. 8º, inciso II, que a base de cálculo da incidência antecipada a seja a soma das parcelas:

<sup>164</sup> BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 31 de outubro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências.. **Decreto-lei**. Brasília, 04 fev. 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

<sup>165</sup> *Ibidem*, p. 180.

<sup>166</sup> BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986., p. 83.

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituído 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 subsequentes.<sup>167</sup>

A problemática do dispositivo em comento surge na alínea “c” supracitada, uma vez que não se pode ter ciência de quanto irá lucrar o comerciante com a operação de circulação de mercadorias, para, desde já, atribuir uma margem de valor agregado ao imposto. Assim, “[...] por definição óbvia não é um montante conhecido por esse responsável substituto, pois é matéria afeta ao comerciante posterior no círculo econômico.”<sup>168</sup>

Por sua vez, o art. 10º da Lei Complementar nº 87 de 1996 avisa que é assegurado ao contribuinte substituído à restituição do valor do imposto pago no regime de substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar. Afirma, outrossim, em seu § 1º, que o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor correspondente ao pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo. Complementando, o § 2º avisa que, na hipótese do parágrafo anterior, após decisão denegatória e irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados. Vejamos *in verbis*:

Art. 10º - É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago pôr 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 irrecorrível, 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.<sup>169</sup>

<sup>167</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. **Planalto**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

<sup>168</sup> ROCHA, João Luiz Coelho da. *op. cit.*, p. 100.

<sup>169</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. **Planalto**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

Como podemos observar, o retro mencionado artigo não cria mecanismo de restituição imediato, mas autoriza que, em não ocorrendo o fato gerador presumido, o contribuinte substituído se credite da importância indevida, no prazo de 90 (noventa) dias da formulação do pedido de restituição (vide §§ 1º e 2º). Não se respeita, portanto, o imediatismo da restituição estabelecido no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, apenas se concilia com o contraste automático de créditos e débitos referente ao regime de compensação por período do ICMS<sup>170</sup>. Em verdade, o que temos no dispositivo mencionado é uma mediata restituição, aviltando o mandamento do art. 150, § 7º do Diploma Maior. Neste sentido, esclarece Aliomar Baleeiro que:

O art. 10 da Lei Complementar nº 87/96 não cria mecanismo de restituição automático e imediato, mas autoriza que, caso não ocorra o fato gerador presumido, o contribuinte substituído se credite da importância recolhida a maior, no prazo de 90 dias da formulação de restituição (cf. §§ 1º e 2º). Ora, o imediatismo da restituição estabelecido § 7º do art. 150 (na redação da Emenda Constitucional), somente se concilia com o cotejo automático de créditos e débitos inerente ao regime de compensação por período do ICMS. Na verdade, a título de regulamentar a cláusula da imediata e preferencial restituição, a Lei Complementar nº 87/96 criou empecilhos que, inconstitucionalmente, a transformam em mediata restituição.<sup>171</sup>

Finalmente, segundo elucidamos, a Lei Complementar 87/96, que cumpre o mister de regular a tributação via ICMS, dificulta sobremaneira a restituição do aludido imposto, porquanto cria óbices de difícil transposição, desrespeitando os mandamentos principiológicos mais basilares do ordenamento jurídico pátrio. Destarte, ao compulsar o art. 10 e seus parágrafos da aventada legislação, notamos o quão tortuoso é o caminho da restituição do tributo pago a maior ou pago por fato não ocorrido na sistemática tributária instituída nesta lei.

É de se lamentar que isso ocorra, por fim, pois um Estado que se diz Democrático de Direito burlar princípios historicamente consagrados é sobremaneira temeroso para a

---

<sup>170</sup> Hugo de Brito Machado, explanando sobre o tema, elucida: “Das disposições constitucionais em exame duas conclusões podem ser extraídas: primeira, a de que o imposto a ser compensado é apenas aquele que diz respeito às entradas de mercadorias que, como tal, seguirão sendo objeto de circulação vale dizer, sairão do estabelecimento no qual entraram; e segunda, a de que as opções interpretativas podem ser validamente resolvidas pelo legislador complementar. O legislador complementar, no caso, opera dentro do quadro ou moldura de possibilidades deixadas pelas normas da Constituição. E estando, como está, expressamente autorizado pela norma constitucional a dispor sobre o regime de compensação do imposto, pode validamente optar entre o regime de crédito físico, ou o do crédito financeiro, assim como pode adotar um regime misto, com características de um e do outro.” MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 132 – 134

<sup>171</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p 450.

economia interna, prejudicando tanto investimentos internos, como externos, relegando o desenvolvimento nacional a vala da inércia.

### 5.2.1 Substituição e Antecipação

A substituição tributária progressiva, nos moldes estabelecidos na Constituição Federal e na legislação pertinente, ocorre com o adiantamento do imposto presumivelmente devido. A operação de circulação de mercadorias, isto é, o fato gerador do tributo, não acontecera ainda, mas presume-se sua ocorrência em momento posterior, antecipando-se, dessa forma, a sua cobrança. Evidentemente, o que temos em tela é uma mera antecipação do adimplemento do tributo, não confundindo-se com a substituição tributária, como ensina Hugo de Brito Machado:

É evidente que se o fato gerador do imposto não acontece antes do momento em que se dá o seu pagamento, pelo substituto, mas em momento posterior, a quantia que é paga pelo substituto é simples adiantamento. Não é ainda o imposto devido, por que este somente surge com a ocorrência do fato gerador respectivo. O que se tem no caso, portanto, é uma antecipação do imposto.<sup>172</sup>

Assim, o substituto é sujeito passivo desde o momento em que surge a obrigação tributária, não sendo posteriormente, nem anteriormente, mas no exato momento em que surge no mundo jurídico a relação tributária, não havendo lugar para distinguir entre substituto e contribuinte. Tal diferenciação ficaria a cargo de conceitos metajurídicos, *verbi gratia*, no campo das ciências econômicas. É o que nos diz Marçal Justen Filho:

[...] como o dito 'substituto' é sujeito passivo desde o exato instante em que nasce a 'obrigação' tributária, não há lugar para distinguir entre substituto e contribuinte. Tal distinção decorria de preconceitos extrajurídicos, que poriam em relevância uma interpretação econômica.<sup>173</sup>

Com Marco Aurélio Greco, concordamos que a figura prevista no dispositivo constitucional é o instituto da antecipação de exação tributária, em relação ao seu respectivo fato gerador. O ditame constitucional autorizou a possibilidade de exigir imposto ou contribuição numa etapa anterior do círculo econômico, levando-se em conta um fato gerador

<sup>172</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p.57-72, abr. 2001. Mensal., p. 64

<sup>173</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 265.

a ocorrer em uma etapa subsequente, ulterior, posterior. Argumentos timbrados em suas palavras:

A figura prevista no dispositivo é a figura da antecipação da cobrança de um imposto ou contribuição em relação ao seu respectivo fato gerador. O dispositivo contempla a possibilidade de exigir imposto ou contribuição numa etapa do ciclo econômico, tendo em conta um fato gerador a ocorrer em etapa posterior.<sup>174</sup>

Com efeito, para se conhecer o verdadeiro sentido que o legislador constitucional-tributário quis oferecer ao instituto, deve-se excluir toda acepção semântica comum do vocábulo “substituição”. “E isso porque não há qualquer vinculação necessária entre a expressão e o fenômeno que costumeiramente indicado através dessa terminologia.”<sup>175</sup>

Outrossim, “não se pode confundir o conceito lógico-jurídico de ‘substituição’ com os conceitos jurídicos-positivos indicados legislativamente pela mesma expressão.”<sup>176</sup>. A instituição do substituto tributário teria necessariamente de passar pelo conceito de “destinatário legal tributário”, devendo, pois, a norma instituidora de obrigação tributária indicar o sujeito passivo à riqueza presumida mediante a materialidade da hipótese de incidência, se não o fizer, incorrerá em distorção, uma vez que alteraria de sobremaneira a materialidade da hipótese de incidência, sendo impossível indicar um substituído como destinatário legal tributário. É o que nos ensina Marçal Justen Filho:

Nossa orientação epistemológica é a de que, se a norma tributária indicar um sujeito passivo não referido à riqueza presumida através da materialidade da hipótese de incidência – portanto, se quer seria possível aludir, em tal caso, a um “substituído”, visando indicar o destinatário legal tributário. [...] É que, então, o sujeito passivo seria o destinatário legal tributário, porquanto o que se daria seria tão somente uma hipótese incidência “verdadeira” e uma “falsa”. O máximo que se poderia aludir seria a um “destinatário legal tributário falso” – na medida em que, aparente, seria ele a pessoa referida à riqueza descrita na hipótese de incidência. Porém, como verdadeira seria diversa, a sujeição passiva tributária recairia sobre outra pessoa (que, então, seria o “destinatário legal tributário verdadeiro”).<sup>177</sup>

Para que essa anomalia jurídica não ocorra, é necessário a edição de duas normas, portanto, uma principal e outra acessória<sup>178</sup>. É o que nos elucida Marçal Justen Filho:

<sup>174</sup> GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao art. 150, § 7º da Constituição Federal. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 3891-3909., p. 3892.

<sup>175</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **op. cit.**, p. 266.

<sup>176</sup> *Ibidem*, p. 265.

<sup>177</sup> *Ibidem*, p. 267-268.

<sup>178</sup> Como já abordado alhures (Capítulo 3), não entraremos em maiores detalhes no presente tópico.

Há, porém, outra norma, que diríamos acessória, que estabelece a substituição. Ou seja, que se conjuga com a norma principal para estabelecer um esquema excepcional, cujo o resultado consiste em eu a prestação tributária deverá ser saldada não pelo destinatário legal tributário, mas pelo sujeito passivo excepcional (o substituto).<sup>179</sup>

Assim, convém que o legislador, desde logo, indique, nesta norma secundária, a quem a norma se dirige, não podendo, abstratamente, presumir que haverá um substituído e um substituto, mas explicitar quem é o destinatário legal da norma tributária *in continenti*, sob pena de não se configurar o instituto da responsabilidade tributária por substituição progressiva, mas mera antecipação do pagamento do tributo instituído na norma primária.

Portanto, há que se traçar a diferenciação entre o que seria o pressuposto de fato e o fato gerador. Aquele consiste em uma parte da realidade, econômica ou jurídica, que o tributo tenciona alcançar. Este, por sua vez, correlaciona-se apenas ao evento concreto, propulsor do pressuposto de fato, que a lei elegeu como deflagrador da exigência tributária. Dessarte, o tributo exigido em antecipação, nada mais é do que um pressuposto de fato, não ocorrendo o fato gerador e, por consequência, excluindo a possibilidade do nascedouro da substituição tributária. É o que demonstra Marco Aurélio Greco:

Neste passo, é fundamental distinguir pressuposto de fato, de fato gerador. O primeiro consiste na parcela da realidade, econômica ou jurídica, que o tributo visa alcançar; enquanto o segundo corresponde apenas ao evento concreto, denotador do pressuposto de fato, que a lei escolheu como deflagrador da exigência fiscal.<sup>180</sup>

*In casu*, “[...] no ICMS, o pressuposto de fato é a existência de um ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias, enquanto seu fato gerador será o negócio jurídico translativo de propriedade ou posse etc”<sup>181</sup>. Portanto, o fato gerador do ICMS só estará ocorrido ao momento da operação de circulação de mercadoria, enquanto isso não ocorre, será somente pressuposto de fato, o que, quando cobrado, configura antecipação do pagamento do tributo.

Como podemos auferir da exposição supra, a substituição tributária verifica-se apenas quando a responsabilização de outrem condiz com operações antecedentes, ou

---

<sup>179</sup> *Ibidem*, p. 278.

<sup>180</sup> GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.*, p. 3898.

<sup>181</sup> *Ibidem*, p. 3900.

concomitantes, ou seja, quando se verifica o nascimento da operação tributária em momento anterior, ou no mesmo momento em que se realiza a atribuição de responsabilidade, segundo a edição da aludida norma secundária.

No caso, da cobrança anterior ao imposto ser efetivamente devido, mediante a ocorrência no mundo dos fatos da materialidade da hipótese de incidência, não configura substituição, mas mera antecipação, uma vez que não ocorreu o nexo entre o pressuposto de fato e o fato gerador, não se completou, desse modo, a materialidade do fato gerador, mas apenas houve uma antecipação da exação fiscal. Destaca-se, por relevante, o entendimento de Hugo de Brito Machado:

A verdadeira substituição tributária ocorre apenas quando a atribuição de responsabilidade diz respeito a operações antecedentes, ou concomitantes, vale dizer, quando diz respeito a obrigação tributária que nasce em momento anterior, ou no momento que também se opera a atribuição da responsabilidade [...] É evidente que se o fato gerador não acontece antes do momento em que se dá o seu pagamento, pelo substituto, mas em momento posterior a quantia que é paga pelo substituto é simples adiantamento. Não é ainda o imposto devido, porque este somente surge com a ocorrência do fato gerador respectivo.<sup>182</sup>

Efetivamente, deve haver sempre uma conexão entre o pressuposto de fato e o fato gerador, a expressão “deva ocorrer” do art. 150, parágrafo 7º, é o elemento de conexão que legitima a instituição da cobrança antecipada do tributo<sup>183</sup>, pois, se não ocorrida, não existirá o fato gerador, mas tão somente o pressuposto de fato, gerando injustamente uma cobrança, a qual tem por obrigação constitucional de ser restituída, se indevida. Desse modo, aqui abordando o tema deste trabalho, é evidente que, se o imposto recolhido por antecipação venha ocorrer parcialmente, a menor do que foi estabelecido previamente, deverá ser restituído, porquanto não aconteceu o fato gerador para legitimar o pressuposto de fato que ensejou a cobrança. À guisa de respaldo argumentativo, colhemos a doutrina de Marco Aurélio Greco:

O “deva ocorrer”, do dispositivo, é a consagração de um requisito de conexão de tal grau, entre o evento escolhido pelo legislador e o fenômeno materialmente consagrado na Constituição e consagrado na lei como “fato gerador” (como será visto infra, melhor será dizer “fato legitimador”), que permita afirmar que corresponde a uma fase preliminar deste; e que, por esta razão, pode-se afirmar, com certo grau de certeza, que, ocorrido aquele, ocorrerá este<sup>184</sup>

---

<sup>182</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 64.

<sup>183</sup> O que afirmamos por amor ao debate.

<sup>184</sup> GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.*, p. 3900.

Como modestamente explicado, discordando, pois, da opinião de Marco Aurélio Greco, a substituição tributária só existe ao momento da ocorrência do fato gerador ou após o surgimento deste, uma vez que a norma secundária, instituidora do sujeito passivo substituto, deve indicar o momento da substituição, que sempre será após ocorrido o fato gerador. O que há, portanto, é a antecipação do pagamento do tributo, através de um pressuposto de fato que se presume um fato-signo presuntivo de riqueza a ser ocorrido posteriormente, caracterizando o fato gerador. Por fim, se não há ocorrência, ou ocorrência parcial, o imposto deve ser imediatamente e preferencialmente restituído, segundo os ditames constitucionais.

Há, outrossim, a possibilidade de cobrança antecipada do ICMS, mesmo que este não esteja sob o regime de substituição tributária “para frente”. Por exemplo, quando um contribuinte antecipa o pagamento do produto ao momento da sua entrada, sendo o imposto devido por ele próprio quando da saída da mercadoria, configurando mera antecipação do imposto devido, sem a respectiva substituição.

Hodiernamente, admite-se o regime de tributação em que se exige, nas operações interestaduais, o recolhimento antecipado do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) pelo próprio contribuinte, sem substituição tributária. A decisão é da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que proveu recurso do Estado do Rio Grande do Sul contra uma empresa que requerera isenção do tributo antecipado.

O argumento do STJ, exarado no voto do relator Castro Meira, ao diferenciar os institutos, funda-se no art. 155, § 2º, XII, alínea "b", estabelece reserva de lei complementar e, no caso de antecipação sem substituição tributária, não houve a mesma exigência, de modo que não viola o princípio da legalidade, uma vez que se resguarda no campo de incidência da lei ordinária. Vejamos:

Na antecipação com substituição, que não é o caso dos autos, em se tratando de ICMS, a Constituição da República, em seu art. 155, § 2º, XII, alínea "b", estabelece uma reserva de lei complementar, de modo que nenhum outro instrumento normativo poderá dispor sobre essa matéria. Já para o caso de antecipação sem substituição tributária, não se fez a mesma exigência, de modo que a questão remanesce no campo de incidência da lei ordinária.<sup>185</sup>

---

<sup>185</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em MS Nº 15.095 – SE. Relator Min. Castro Meira. 2ª Turma. Julgado em 07 de agosto de 2003 Disponível em: [http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RMS\\_15095\\_SE\\_07.08.2003.pdf?Signature=a7cbas2BQrGAPv](http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RMS_15095_SE_07.08.2003.pdf?Signature=a7cbas2BQrGAPv)

Negando a necessidade da aplicação da Lei Kandir, o Ministro Castro Meira afirma que o regime de antecipação não envolve substituição tributária, de modo a ser desnecessário a aplicação da Legislação Complementar para a sua instituição. Do mesmo modo, não significa um novo caso de sujeição passiva indireta, uma vez que não envolve o fenômeno da substituição. Vejamos:

O regime de antecipação de que ora se cuida não envolve substituição tributária, de modo a prescindir de lei complementar para a sua instituição. Da mesma forma, por não dispor sobre um novo caso de sujeição passiva indireta, já que, repita-se, não envolve o fenômeno da substituição, também não reclama lei complementar necessária à sua veiculação.<sup>186</sup>

O Superior Tribunal de Justiça, sedimentou entendimento que a antecipação tributária é legítima e pode ser instituída por lei ordinária. Desse modo, como visto acima, não cuida a antecipação de uma nova forma de sujeição passiva indireta, uma vez que não configura substituição, não necessitando de lei complementar. Vejamos:

Em conclusão, estando o regime de antecipação ora discutido normatizado em lei e regulamentado por decreto, e não se exigindo para a sua instituição lei complementar, inexistente qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade que possa ser reconhecida nessa sistemática de cobrança.<sup>187</sup>

Efetivamente, não temos em tela uma novel hipótese de incidência tributária, mas a antecipação de tributo em que se presume o fato gerador, devendo este confirmar-se pelo efetivo acontecimento no mundo fenomênico, para que o pressuposto de fato (como dito acima) transmude-se para o fato gerador ocorrido. É o que podemos depreender do magistério de Marco Aurélio Greco:

O imposto ou contribuição relativo ao fato gerador que se presume (a rigor, prevê) venha a ocorrer no futuro é exigido antecipadamente, sob condição de o recolhimento feito ser confirmado pela efetiva ocorrência desse fato gerador. Não se trata de uma nova incidência tributária, nem de uma técnica para aumentar a alíquota da exação. Em geral, é o imposto ou contribuição devido em função do fato gerador relativo à última etapa do ciclo econômico (venda a consumidor final) que a lei antecipa para etapa intermediária (p.ex., venda pelo industrial ao comerciante) como

---

WhvlnodLCmuAi0%3D&Expires=1398698578&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&respons e-content-type=application/pdf> Acesso em 28 de abril de 2014., p. 6.

<sup>186</sup> *Ibidem*, p. 6.

<sup>187</sup> *Ibidem*, p. 7.

instrumento para reduzir eventuais falhas de arrecadação e permitir maior controle e fiscalização pelo Fisco.<sup>188</sup>

Neste diapasão, exsurge como nova forma de cobrança tributária a antecipação, entendida como constitucional pelos Tribunais Superiores. Em nossa opinião, de forma aparentemente deturpada, porquanto a materialidade da hipótese de incidência tributária somente ocorre com o acontecimento no mundo fático do fato gerador, sendo claramente vedado pela Carta Magna a exação tributária antecipada, pois, como dito anteriormente, não configura um fato-signo presuntivo de riqueza, mas tão somente sua presunção de ocorrência, ferindo o princípio da capacidade contributiva<sup>189</sup>, uma vez que não houve manifestação econômica.

### ***5.2.2 Fato gerador ocorrido e fato gerador presumido***

O fato imponible de uma obrigação tributária deve ter ocorrido para subsumir-se em um fato gerador descrito abstratamente em lei que o instituiu, não podendo esta gerar uma obrigação tributária sem a ocorrência anterior de um fato na vida real, na vida concreta. Afirmar que o fato gerador do imposto já ocorre em sua plenitude ao momento da antecipação é uma falsa afirmação, uma vez que, se “[...] no momento do pagamento, pelo substituto, já o fato gerador do ICMS tivesse ocorrido, não se estaria diante de antecipação.”<sup>190</sup>. Cumpre trazer a baila os argumentos de Aliomar Baleeiro:

Exceção deve ser feita em relação à chamada substituição tributária para “frente”, em que o fato gerador (a operação de circulação ou a prestação de serviço) ainda não ocorreu é apenas presumido. E, quando se presume o fato gerador, na verdade, se presumem a base cálculo, o substituído-contribuinte e o substituto responsável, ou seja, a relação jurídica é totalmente presumido. A antecipação legal da ocorrência desencadeia, portanto, uma série de presunções conexas, que podem levar ao arbítrio e à ofensa de relevantes princípios constitucionais.<sup>191</sup>

Efetivamente, não se pode confundir o fato gerador do ICMS, ou fato cuja ocorrência faz surgir o dever de pagar dito imposto, quer dizer, no caso, as operações subsequentes, somente previstas para o efeito do recolhimento do imposto pelo substituto, com o fato gerador do ICMS que incide na operação de venda feita pelo substituto.

<sup>188</sup> GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.*, p. 3892.

<sup>189</sup> Assunto que será tratado mais aprofundadamente em momento posterior.

<sup>190</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 64.

<sup>191</sup> BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p 450.

Em verdade, a venda, feita pela o substituto, é o fato que faz nascer, além da dívida de imposto, própria, quanto ao ICMS incidente naquela operação, também a obrigação de cobrar o substituído o ICMS da operação, ou das operações posteriores e recolher aos cofres do Estado. Assim, o que faz nascer a obrigação para o substituto é a efetiva venda da mercadoria e não a previsão de ocorrência das operações posteriores, porquanto ainda deve cobrar dos substituídos a quantia paga. É o que nos ensina Hugo de Brito Machado:

Não se há de confundir o fato gerador do ICMS, ou fato cujo acontecimento faz nascer o dever de pagar dito imposto, vale dizer, no caso, a operação, ou as operações posteriores, apenas previstas para o efeito do recolhimento do imposto pelo substituto, com o fato gerador do dever jurídico de fazer o pagamento antecipado. Este último é, também, fato gerador do ICMS incidente na operação de venda feita pelo substituto, mas isto nada tem a ver com a questão que estamos aqui examinando. No que importa à questão em tela, aquela venda, feita pelo substituto, é fato que faz nascer, além da dívida de imposto, própria, quanto ao ICMS incidente naquela operação, também a obrigação de cobrar do substituído o ICMS da operação, ou das operações posteriores, e fazer o respectivo recolhimento aos cofres do Estado.<sup>192</sup>

Nesta senda, a materialidade da hipótese de incidência tributária ocorre, portanto, “[...] no momento em que o substituto vende a mercadoria para o substituído, o fato gerador da obrigação tributária relativa ao ICMS devido pelo vendedor.”<sup>193</sup> Não ocorrendo, portanto, em momento posterior ou anterior. O que se presume, segundo elucidamos, é um fato gerador que possivelmente ocorrerá. Para nós, desse modo, uma visão deturpada de substituição tributária, estabelecendo-se em nosso ordenamento a mera antecipação do pagamento do tributo.

### ***5.2.3 A questão do Preço final***

A questão do preço final torna-se tormentosa, pois muitos Estados passaram a disciplinar a forma de cálculo do ICMS cobrado por meio de substituição tributária, fazendo-o de um modo tal a colher todas as vantagens possível do caráter definitivo do recolhimento feito pelo substituto.

Para tanto, adota-se uma forma de cálculo que tem como uma das variáveis o preço praticado pelo substituto, congregando com os valores do frete, seguros e ainda a Margem do Valor Agregado. Contudo, essa fórmula abandona o preço do fabricante

---

<sup>192</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 65.

<sup>193</sup> *Ibidem*, p. 65.

(substituto) sempre que ele seja inferior a valores constantes de pautas fiscais, as quais passam então a ser adotadas. Desse modo, o valor do preço final sempre será igual ou superior àquele efetivamente praticado. É o que extraímos do escólio de Hugo de Brito Machado Segundo e de Raquel Cavalcanti Ramos Machado:

Alguns Estados, por exemplo, passaram a dispor – muitas vezes por meio de normas infralegais – a respeito da forma de cálculo do ICMS cobrado por meio de substituição tributária (ICMS-ST), e o fizeram de modo a extrair todas as vantagens do caráter definitivo do recolhimento feito pelo substituto: adotam uma fórmula para o cálculo do preço final que tem como uma das variáveis o preço praticado pelo fabricante (ao qual se adicionam diversas parcelas, para a obtenção do preço final presumido), mas essa fórmula abandona o preço do fabricante sempre que ele seja inferior a valores constantes de pautas fiscais, as quais passam então a ser adotadas. Com isso, o valor do preço final, considerado para fins de substituição tributária “para frente”, será sempre igual ou superior àquele efetivamente praticado, nunca inferior.<sup>194</sup>

Cumpra assinalar que Pauta fiscal é a fixação pelo sujeito ativo da obrigação tributária de um valor pré-fixado da operação, tomado como teto, independentemente do efetivo e real valor da operação. Note-se que pauta fiscal diverge da substituição tributária. "pauta fiscal nada mais é do que a troca da base de cálculo real por outra arbitrada de modo autoritário pela fiscalização".<sup>195</sup> Na pauta fiscal não há a figura do substituto e do substituído. O sujeito passivo da obrigação é só a figura do contribuinte. A semelhança entre a substituição para frente e a pauta fiscal é que a base de cálculo real é trocada por outra presumida. Entretanto, a base de cálculo utilizada na pauta fiscal dissocia-se profundamente daquela que seria devida, a real.

Não reside maiores problemas na instituição de pautas fiscais, porquanto auxilia a praticabilidade e a eficiência da arrecadação tributária. O que se torna problemático é a instituição de “pautas fiscais”, unicamente para que sejam adotadas em substituição ao preço praticado pelo fabricante, na hipótese de este configurar um valor a menor do que os valores pautados. É o que nos dizem Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado:

Não há problema algum nisso, considerando a necessária praticabilidade e eficiência da arrecadação tributária. A questão é que, ao fazê-lo, há Estados que fixam “pautas

<sup>194</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Substituição tributária, legalidade e coerência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário: 14º Volume**. São Paulo: Dialética, 2010. p.154-165.,p. 155.

<sup>195</sup> MANEIRA, Eduardo. A Instituição de Pautas Fiscais pelos Estados-membros sob o Manto de Substituições Tributárias, nos Casos de Aquisição de Aparelhos Celulares em outros Estados da Federação, in **Direito das Telecomunicações e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 113-133.

fiscais”, não para que por meio delas se presuma o preço final praticado na venda a consumidor, mas para que sejam adotadas em substituição ao preço praticado pelo fabricante, na hipótese de este se afigurar mais baixo que os valores pautados.<sup>196</sup>

Na verdade, o que assume importância é que o substituto cobra do substituído para recolher à Fazenda, seja qual tenha sido o critério utilizado para a determinação da base de cálculo do ICMS que o substituto cobra do substituído para recolher aos cofres fazendários, sendo certo que essa base de cálculo pode ser mensurada de um fato gerador apenas previsto ou de uma “pauta fiscal”, maculando o direito de restituição do imposto em comento. Confirma-se, a propósito, Hugo de Brito Machado: “Seja qual tenha sido o critério utilizado para a determinação da base de cálculo do ICMS que o substituto cobra do substituído para recolher à Fazenda, certo é que essa base de cálculo é aspecto mensurável de um fato gerador apenas previsto.”<sup>197</sup>

Finalmente, cumpre assinalar que a base de cálculo estipulada para a cobrança do ICMS que o substituto cobra do substituído para recolher ao Fisco é apenas critério mensurável de um fato gerador previsto, não restando qualquer segurança na relação jurídico-tributária entre contribuinte e Administração Tributária.

### 5.3 Hermenêutica do art. 150, parágrafo 7º

O Estado Democrático de Direito exsurge como baluarte dos direitos e garantias fundamentais, máxime os exarados na Constituição. Assim, com o advento das revoluções em busca da conquista desses direitos, houve uma transição do Antigo Regime, baseado no Estado Absolutista, para o Estado Moderno, o qual foi construído, inicialmente, para proteger os indivíduos contra o arbítrio do poder estatal. Acerca do tema, Norberto Bobbio aduzia que:

A afirmação dos direitos do homem deriva de uma radical inversão de perspectiva, característica da formação do Estado moderno, na representação da relação política, ou seja, na relação Estado/cidadão ou soberano/súditos: relação que é encarada, cada vez mais, do ponto de vista dos direitos dos cidadãos não mais súditos, e não do ponto de vista dos direitos do soberano, em correspondência com a visão individualista da sociedade [...] no início da idade moderna.<sup>198</sup>

<sup>196</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *op. cit.*, p. 156.

<sup>197</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 66.

<sup>198</sup> BOBBIO, Norberto. **A era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Campos, 1992, p.4.

Com efeito, o constitucionalismo moderno preocupa-se hodiernamente em demasia com as finanças públicas e com a economia, por isso mesmo está encartado na Carta Magna várias diretrizes, orientadoras da atividade do Financista, do Economista e, máxime, a do Tributarista, com o único escopo de evitar a burla aos direitos supramencionados. Ademais, “Já houve quem afirmasse que ‘as novas Constituições são verdadeiros planos de política econômica’, o que demonstra a excepcional importância atribuída pelo constitucionalismo moderno a uma organização sólida das finanças públicas.”<sup>199</sup>

Efetivamente, tornamo-nos todos interpretes da Constituição, onde o processo democrático de interpretação constitucional sobressai-se e exige, quando da análise pela Corte Constitucional da legislação, que esta tome em consideração legitimidade democrática das leis. Assim, “[...] Ao examinar essas leis, a Corte Constitucional deveria levar em conta a peculiar legitimação democrática que as orna, decorrente da participação de inúmeros segmentos no processo democrático de interpretação constitucional [...]”.<sup>200</sup>

Não ocorre diferença, entretanto, com as próprias normas constitucionais oriundas do Poder Constituinte Derivado, *verbi gratia*, as Emendas Constitucionais. Destarte, o legislador, ao momento da feitura da nova legislação (mesmo que constitucional), deve ater-se à legitimidade democrática que a autoriza, não podendo, ao seu alvedrio, tomar para si a responsabilidade de agir a margem dos ditames constitucionais. Assim, o deve fazer também o Pretório Excelso; deve, desse modo, atuar em consonância com os limites constitucionais, protegendo-os, mesmo que as normas que ferem o padrão magno sejam da própria *Lex Mater*. Souto Maior Borges defende que os direitos fundamentais não devem ser suprimidos, porquanto revestem-se da qualificação de princípios (*in exemplis*, o art. 5º). Vejamos:

A fundamentalidade que reveste certos direitos os investe da qualificação de princípios, como os do art. 5º. A *contrario sensu* todos os direitos não definidos como fundamentais pela própria CF estão submetidos a alterações e mesmo supressão em reformas constitucionais (Emendas à CF).<sup>201</sup>

<sup>199</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004., p. 46.

<sup>200</sup> HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional: A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e "Procedimental" da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2002. Tradução de: Gilmar Ferreira Mendes., p. 45.

<sup>201</sup> BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p.217-226., p. 218.

Não é objeto de dúvida, portanto, a obrigatoriedade de interpretar as normas conforme a Constituição, tal mandamento, princípio geral do direito, tornou-se largamente consagrado em vários sistemas constitucionais, porquanto decorre, *a priori*, da natureza rígida das Constituições, da hierarquia das normas constitucionais, a fim de uniformizar, de conceder unidade a ordem jurídica. Vejamos nas lições de Paulo Bonavides:

A interpretação das leis “conforme a Constituição”, se já não tomou foros de método autônomo na hermenêutica contemporânea, constitui fora de toda a dúvida um princípio largamente consagrado em vários sistemas constitucionais. Decorre em primeiro lugar da natureza rígida das Constituições, da hierarquia das normas constitucionais – de onde promana o reconhecimento da superioridade da norma constitucional – e enfim do caráter de unidade que a ordem jurídica necessariamente ostenta.<sup>202</sup>

Neste diapasão, a norma interpretada conforme a Constituição “[...]será portanto considerada constitucional. Evita-se por esse caminho a anulação da lei em razão de normas dúbias nela contidas, desde naturalmente que haja a possibilidade de compatibilizá-las com a Constituição.”<sup>203</sup> Concordando com o entendimento esposado, temos Rui Barbosa Nogueira:

Examinada a relevância dos princípios tributários na interpretação, é oportuno salientar que jamais poderia qualquer hermeneuta chegar à legítima exegese, como qualquer órgão judicante, à exata interpretação e aplicação da lei ou do regulamento tributário, sem obedecer aos princípios constitucionais, pois como princípios jurídicos que são, e da mais alta categoria, subordinam tudo que se lhes segue no campo do Direito Positivo.<sup>204</sup>

Deve-se, portanto, em torno do ensino da interpretação: descobrir em cada posição geral, compreender a posição de uma única determinação em tudo. A interpretação é que a afirmação de tudo, o aparelho em frente da particularidade e a fragmentação dos comandos individuais.<sup>205</sup> Nos dizeres de João Luiz Coelho da Rocha “a devolução imediata e integral - na ordem categórica da Constituição - do que se mostrar recolhido a mais na

---

<sup>202</sup> BONAVIDES, Paulo. *op. cit.*, p. 517-518.

<sup>203</sup> *Ibidem*, p. 518.

<sup>204</sup> NOGUEIRA, Rui Barbosa. *op. cit.*, p. 32.

<sup>205</sup> Pietro Merola Chierchia já alertava em tempos idos que: “tutto il magistero dell’interpretazione: scoprire nella singola posizione il tutto, cogliere la singola posizione come determinazione del tutto. L’interpretazione non è che l’affermazione del tutto, della unità di fronte alla particolarità e alla frammentarietà dei singoli comandi”[...]”CHIERCHIA, Pietro Merola. **L’ Interpretazione Sistematica della Costituzione**. Padova: Cedam - Casa Editrici Dott. Antonio Milani, 1978., p. 244-5

substituição tributária é imperativo jurídico, econômico e moral”<sup>206</sup>. Ainda para o autor, tal medida “é a única solução que revela coerência orgânica ao sistema de tributação”<sup>207</sup>.

Com efeito, o método da interpretação conforme a Constituição é sobremaneira relevante para o controle de constitucionalidade das leis e seu emprego dentro dos limites razoáveis, em face dos demais instrumentos de interpretação, sendo um dos mais seguros modos de que se pode dispor o Poder Judiciário para evitar a declaração de nulidade das leis. “Presume-se, pois, da parte do legislador, como uma constante ou regra, a vontade de respeitar a Constituição, a disposição de não infringi-la.”<sup>208</sup>

Não se afirme que, mediante princípio que se adota atualmente sem excesso, o ato de interpretação conforme a *Lex Mater* retira o prestígio da função legislativa, tampouco enfraquece a magistratura nos poderes de interpretação das leis em conformidade com a Constituição, mas tão somente os fortalece. É o que extraímos das lições de Paulo Bonavides:

Em suma, o método é relevante para o controle da constitucionalidade das leis e seu emprego dentro de razoáveis limites representa, em face dos demais instrumentos interpretativos, uma das mais seguras alternativas de que pode dispor o aparelho judicial para evitar a declaração de nulidade das leis. Por via de semelhante princípio, adotado sem excesso, o ato interpretativo não desprestigia a função legislativa nem tampouco enfraquece a magistratura nos poderes de conhecer e interpretar a lei pelo ângulo de sua constitucionalidade.<sup>209</sup>

Adentrando no campo da especificidade do assunto deste trabalho monográfico, temos que a clara intenção de sentido do Art. 150, parágrafo 7º é proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que se originam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. Não há, neste sentido, autorização constitucional para efetuar cobranças a maior do que resultaria a aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto, o pressuposto de fato que falávamos anteriormente. Podemos extrair reforço argumentativo nas palavras de Marco Aurélio Greco:

O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. Não há autorização constitucional para

---

<sup>206</sup> ROCHA, João Luiz Coelho da. *op. cit.*, p. 104.

<sup>207</sup> *Ibidem*, p. 104.

<sup>208</sup> BONAVIDES, Paulo. *op. cit.*, p. 519.

<sup>209</sup> *Ibidem*, p. 524.

cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador).<sup>210</sup>

Para Troianelli, a óbvia intenção do legislador constituinte foi “assegurar ao contribuinte o imediato ressarcimento - seja de que modo for - do indébito tributário decorrente da não ocorrência do fato gerador, ou da sua ocorrência em base diversa”<sup>211</sup>. Destarte, a interpretação que julgamos correta provém de uma abordagem extensiva e conforme os ditames insertos na Constituição Federal, que, in casu, afirma claramente que a restituição deve proceder-se em caso de ocorrência parcial do fato gerador presumido.

### ***5.3.1 Interpretação restritiva e Diretriz jurisprudencial***

Repita-se, com exatidão, que a Constituição Federal deve ser interpretada e compreendida como uma unidade, não podendo desvencilhar normas constitucionais e infraconstitucionais do todo, da unidade<sup>212</sup> que forma a *Lex Mater* pátria, sendo, pois, um sistema, não podendo ser dissociado de seu todo; vale-se, portanto, o jurista de uma interpretação sistemática.<sup>213</sup>

Nesta senda, o que aparentemente o Supremo Tribunal Federal fez foi dissociar as diretrizes básicas constitucionais, porquanto interpreta isoladamente o art. 150, parágrafo 7º, sem atentar para os princípios que coligam todas as normas do ordenamento jurídico pátrio, separando uma norma do conjunto, ferindo o círculo hermenêutico, no qual o sentido da parte e o seu próprio sentido são interdependentes. Nesse trilhar, sobreleva destacar os ensinamentos de Glauco Barreira Magalhães Filho:

<sup>210</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária: ICMS - IPI - PIS - Cofins**, IOB Informações Objetivas, São Paulo, 1998., p. 22.

<sup>211</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Imediata Restituição do Tributo Indevidamente pago por Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 21, jun.1997., p. 31

<sup>212</sup> Raimundo Bezerra Falcão explica que: “A interpretação não pode ser feita a contento se não levar em conta o todo. Essa consideração do todo tem de ser realizada em termos duplos. Tanto intrínsecos quanto extrínsecos. Intrinsecamente, a consideração do todo há de ser tida por inafastável porque a ordem jurídica, conforme visto antes, constitui um sistema. Ora, é da natureza do sistema em ser uma unidade. [...] é o todo inafastável do Direito e, pois, de sua interpretação também do ponto de vista extrínseco, isto é, em face do que é externo ao ordenamento jurídico, que não se justifica nem se exaure em si mesmo, porém só em virtude de onde em e para onde tende e ao que se destina. Eis aí a necessidade da consideração extrínseca do todo.” FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 2004. 3ª Tiragem, p. 187-188.

<sup>213</sup> Pietro Merola Chierchia já alertava em tempos idos que: “L’esigenza di una interpretazione che guardi al sistema nella sua unità e no soltanto alla norma e, meglio ancora, la visione de una interpretazione essenzialmente sistemática, sono presenti” CHIERCHIA, Pietro Merola. **L' Interpretazione Sistemática della Costituzione**. Padova: Cedam - Casa Editrici Dott. Antonio Milani, 1978., p. 246-7

Em consequência, a Constituição só pode ser compreendida e interpretada corretamente se nós a entendermos como unidade, do que resulta, por outro lado, que em nenhuma hipótese devemos separar uma norma do conjunto em que ela se integra, até porque – relembrar-se o círculo hermenêutico – o sentido da parte e o sentido são interdependentes.<sup>214</sup>

Neste contexto, o Pretório Excelso, por sua vez, compulsando o tema da repetição de indébito do ICMS no regime de substituição progressiva, tomou posição, em sede de Recursos Extraordinários, pela restrição da aplicação aos casos de inoccorrência do fato gerador presumido. Contudo, com a ADI nº 1.851 do Estado de Alagoas, que tinha como objeto o questionamento da constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, onde não se admitia a devolução dos valores recolhidos a maior no regime de substituição tributária progressiva e, do mesmo modo, não admitia a exigência de eventual diferença no caso de a venda final fosse operada por valor superior ao tributado por antecipação. Vejamos, *in verbis*:

**Cláusula segunda** Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.<sup>215</sup>

Assim, a matéria foi submetida ao controle concentrado, pugnando, a Corte Suprema, pela constitucionalidade do aludido convênio. Neste tópico, em específico, será abordado o entendimento do Ministro Ilmar Galvão, relator da aludida ADIn e seus contrapontos, sob o magistério de Hugo de Brito Machado, que, ao inciar os seus estudos sobre a substituição tributária, aduz que:

O imposto só deve ser cobrado depois de ocorrida, e conhecida, a realidade econômica que lhe serve de suporte. Admitir a cobrança antecipada do imposto incidente sobre vendas futura implica admitir o arbitramento do valor de tais operações, e toda possibilidade de arbitramento deve ser vista com cautela.<sup>216</sup>

Como dito alhures e algures, complementando o citado doutrinador, não pode haver cobrança de um tributo sem que seu fato imponible tenha ocorrido; é, portanto,

<sup>214</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009., p. 136.

<sup>215</sup> BRASIL. Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96.. **Diário Oficial da União**. Florianópolis, SC, 27 mar. 1997.

<sup>216</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003. V. 1. P. 546-547.

derivação da principiologia tributária encartada na Constituição Federal, por meio do princípio da legalidade, da capacidade contributiva e do não confisco, temas abordados no tópico 5.3.1.2 *infra*.

À guisa de fornecer respaldo a argumentação contrária que ora esposamos, cumpre colher a ementa do julgamento da ADIn 1.851/Al, na qual o Ministro Ilmar Galvão entendeu constitucional a cobrança antecipada do ICMS e a sua não restituição no caso de pagamento a maior do que o presumido, que aduz o seguinte:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.<sup>217</sup>

Compulsando o tema, o Ministro Ilmar Galvão aduziu que a circunstância de presunção do fato gerador, por estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o fato ao final da operação, não contraria o ordenamento jurídico, por se tratar de norma instituída pela própria Constituição e regulamentada por lei

<sup>217</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Adin n.º 1.851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Tribunal do Pleno. Brasília, DF, 08 de maio de 2002. **Diário de Justiça**. Brasília.

complementar, e esta estabeleceu regra para que a base de cálculo presumida na antecipação do tributo aproxime-se sobremaneira da realidade.

Ademais, a lei complementar 87/96, que cuida do ICMS, do mesmo modo, conceituou o aspecto temporal do fato imponible presumido como sendo o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando espaço para conjecturar-se de momento diverso, no futuro, o que está conforme, segundo o ministro, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

É sabido que a base de cálculo do imposto não foi definida pela Lei Complementar supracitada. “Referiu-se, é certo, à possibilidade de adoção, pela lei estadual, do preço final sugerido pelo importador ou fabricante.”<sup>218</sup> Ainda, para as hipóteses em que não haja tal preço final, “[...] disse que a base cálculo na substituição será o preço praticado na venda pelo substituto ao substituído acrescido de despesas a cargo deste e de margem de valor agregado, inclusive lucro, relativo às operações e prestações subsequentes[...]”.<sup>219</sup>

Aqui se mostra ajustado esclarecer que, quando temos apenas a simples antecipação do tributo, é razoável admitir que o imposto seja calculado sobre uma base arbitrada pela autoridade da administração tributária, contudo é necessário que se respeite certos padrões limitadores. Em se tratando, porém, de um pagamento definitivo, contraria a Constituição Federal admitir o cálculo deste, conforme têm assentado jurisprudência do Pretório Excelso e da Corte Cidadã. É o que aduz Hugo de Brito Machado:

Em se tratando de simples antecipação, é razoável aceitar-se que o imposto seja calculado sobre uma base arbitrada pela autoridade da administração tributária, dentro de certos padrões limitadores. Em se tratando, porém, de um pagamento definitivo, admitir-se o cálculo deste contraria a Constituição Federal conforme têm decidido, tanto o Supremo Tribunal Federal como o Superior Tribunal de Justiça a malsinada pauta fiscal.<sup>220</sup>

O entrave criado por essa sistemática a economia do país toma proporções de grande monta, porquanto trata-se de um modelo que beneficia somente o contribuinte substituto e o Fisco. O contribuinte substituído e o consumidor final, verdadeiros pagadores do ICMS-ST, participam passivamente, como vítimas indefesas, deste engodo tributário,

<sup>218</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 574.

<sup>219</sup> *Ibidem.*, p. 574.

<sup>220</sup> *Ibidem.*, p. 575.

unicamente para satisfazer a sanha arrecadatória da Fazenda. É o que colhemos do magistério de Aroldo Gomes de Mattos:

Daí os frequentes desmandos que atualmente ocorrem na prefixação da ‘margem de valor agregado, inclusive lucro’. Por sua vez, o Estado, ao receber esse excesso tributário do contribuinte substituto, geralmente se nega a ressarcir o contribuinte substituído [...]. Trata-se, pois, de uma sistemática que beneficia o contribuinte substituto e o Estado, ocasionando, em contrapartida, prejuízo ao contribuinte substituto e ao consumidor final que participam desse engodo tributários apenas e passivamente como vítimas indefesas.<sup>221</sup>

Sobreleva destacar ainda que a atividade financeira do Estado deve ser objeto de constante revista, porquanto a própria Constituição limita o poder de tributar do Estado, não permitindo que se exacerbe o limiar do razoável que os próprios princípios impõem de forma expressa ou implícita. Assim, “O poder no Estado-de-direito, é autolimitado e exercita-se dentro de princípios que racionalizam a sua ação soberana.”<sup>222</sup>

Ora, o ICMS é um tributo plurifásico por natureza, presumir-lhe uma base de cálculo fixada por meio desta simples presunção é torná-lo monofásico, deturpando-lhe toda a natureza que o constitui. Além disso, de acordo com os argumentos do ministro Ilmar Galvão, a substituição tributária para frente restaria prejudicada, tentando “[...] justificar a técnica da substituição tributária em nome da praticidade da arrecadação e do combate à sonegação.”<sup>223</sup>

Nessa esteira, Hugo de Brito Machado, em quem nos apoiamos, ressalta que há a necessidade de abordar duas questões, que serão discutidas ao longo de seu relato. A primeira é discutir a substituição tributária dita “para frente” ou progressiva, em si mesma e a outra é saber se a antecipação incorre no erro de transformar o ICMS em um tributo monofásico. Senão, vejamos:

Ressaltamos em primeiro lugar a necessidade de ser estabelecida a distinção entre duas questões abordadas no voto em análise. Uma, a questão da substituição tributária dita progressiva ou para a frente, em si mesma. A outra, a de saber se admitindo-se a validade jurídica daquela técnica de arrecadação do tributo, é válida a transformação do ICMS em tributo monofásico, com base de cálculo fixada com base em simples presunção, em prejuízo da realidade.<sup>224</sup>

---

<sup>221</sup> MATTOS, Aroldo Gomes. *op. cit.*, p. 182.

<sup>222</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciências das finanças**. 18. ed. Rio de Janeiro: Gen Forense, 2012. Atualizador: Hugo de Brito Machado Segundo., p. 37.

<sup>223</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 572.

<sup>224</sup> *Ibidem.*, p. 572.

Outrossim, sustentou que, na prática, apenas são submetidos produtos com preço de revenda final anteriormente estabelecido pelo fabricante ou importador, como é o caso de veículos, cigarros; ou em tabelas feitas pelo governo, como ocorria recentemente com os combustíveis, motivo pelo qual só eventualmente se pode verificar a tributação a maior. Vejamos:

[...] na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso dos veículos, cigarros; ou tabeladas pelo governo, como acontecia até recentemente com os combustíveis; e como acontece com a energia elétrica etc., razão pela qual só eventualmente poderão verificar-se excesso de tributação.<sup>225</sup>

Não assiste razão ao Ministro, pois a cláusula segunda do convênio ICMS 13/97, supracitada, expressamente afirma que não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, que abrange todas as situações nas quais ocorra a cobrança no regime de substituição tributária progressiva, que, a cada dia, abrange mais produtos. Estando, assim, “[...] divorciado da realidade o pressuposto de que ao regime de substituição tributária somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador[...]”<sup>226</sup>

Por estes argumentos, Ilmar Galvão alegou que a materialidade do fato gerador presumido não é provisório, todavia definitivo, não abrindo espaço para a restituição ou complementação do imposto pago nesta sistemática, senão no caso de não realização do fato gerador presumido ao final da operação. Confira-se:

[...]fato esse que, por sua vez, é possível prever, com quase absoluta margem de segurança, uma vez que nenhum outro destino, a rigor, pode estar reservado aos veículos que saem dos pátios das montadoras com destino às distribuidoras, senão a revenda aos adquirentes finais; sendo, por fim, perfeitamente previsível, porque objeto de tabela fornecida pelo fabricante, o preço a ser exigido na operação final, circunstância que concorre para a eliminação de excessos tributários.<sup>227</sup>

---

<sup>225</sup> *Ibidem.*, p. 573

<sup>226</sup> *Ibidem.*, p. 574.

<sup>227</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn nº 1.851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Tribunal do Pleno. Brasília, DF, 08 de maio de 2002. **Diário de Justiça**. Brasília.

Diga-se, por oportuno, que o que configura a norma é, somente, uma previsão. Erige-se um modelo de conduta diante de fatos de relevo para o convívio social e, ao momento em que o fato acontece e enquadra-se na previsão, seja natural ou humano, surge o Direito. Este, por sua vez, apenas tem origem do modo descrito. Neste diapasão, o que se discute no Judiciário ou extrajudicialmente, é apenas se houve, mas jamais se haverá Direito, pelo simples motivo de não se poder determinar comportamentos futuros, mas apenas predizê-los. Tal argumentação, inserta em todo campo do Direito, colhe-se da sua Teoria Geral e, com Arnaldo Vasconcelos, extraímos reforço para o supradito:

O que a norma é, pura e simplesmente, é previsão. Modelo de conduta diante de fatos relevantes para o convívio social. Quando acontece o fato da previsão, seja natural ou humano, nasce o Direito.. E só se origina ele desse modo, e de nenhum outro mais. O que se discute, no Judiciário ou fora dele, é apenas se houve e nunca, se haverá Direito. Simplesmente, por não se poder determinar comportamentos futuros, mas apenas predizê-los. Nas consultorias jurídicas é que se examina, preventivamente, se haverá Direito. Porque aí, sim, planejam-se formas de condutas.<sup>228</sup>

Neste cariz, não assiste razão, portanto, a Ilmar Galvão quando afirma que o fato gerador presumido é definitivo. Não se pode, conforme visto, determinar com precisão um fato que ocorrerá em futuro, mas tão somente prever (ou predizer, para usar as palavras de Arnaldo Vasconcelos). Destarte, a lei antecipa a cobrança do tributo, mas sem determiná-lo, apenas prevendo, o que induz, portanto, a restituição do tributo pago a maior, uma vez que não ocorreu o fato previsto, todavia, por mais altivo princípio, pela justiça, pois, sem esta, não existe o Direito. “O conteúdo da norma constitui, pois, uma relação de justiça.”<sup>229</sup>

Assim, a “[...] norma que não envolva tal relação, seguramente, não pode pretender ser jurídica. [...] A falta de justiça leva à descrença no Direito, antes de determinar a deterioração das instituições sociais.”<sup>230</sup>

Argumentou ainda que a admissão do contrário valeria por retirar do instituto das vantagens que determinaram a sua existência e adoção, incorrendo na redução, ao mesmo tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões diminutas, autorizando, destarte, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades do Fisco. *In verbis*:

<sup>228</sup> VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da Norma Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993., p. 14

<sup>229</sup> *Ibidem*, p. 24

<sup>230</sup> *Ibidem*., p. 25.

Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. [...] Em suma, propicia ele uma maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.<sup>231</sup>

O que não se pode fazer é interpretar literalmente as normas, porquanto esta é uma forma de interpretação restritiva e é exatamente o que é feito pelo Supremo Tribunal Federal, afirmando que a única possibilidade de restituição do tributo, em questão, é a não ocorrência total do fato gerador presumido. Contudo, é explícito na norma constitucional que deve-se restituir quando da não ocorrência e o acontecimento parcial, de seu turno, é uma forma de não ocorrência do fato gerador presumido. Apoiamo-nos no escólio de José Souto Maior Borges:

Nenhum critério restritivo de interpretação, como a literal, deve aplicar-se a normas excepcionais. A lei não abandona a regra geral por capricho, mas porque as exigências do caso particular excetuado devem prevalecer. Não há maior iniquidade do que, sob aparência formal de isonomia (CF. art. 150, II), tratar igualmente os desiguais.<sup>232</sup>

Exsurge, portanto, a necessidade de uma interpretação de regras tributárias mais justa, como aquelas que derivam do caráter pessoal dos tributos hodiernos, o que pode ser constatado, inclusive, em textos basilares, como as Constituições atuais, complicando necessariamente os modelos de aplicação, cálculo e contencioso das exações fiscais, exigindo, destarte, regra jurídicas mais pormenorizadas e que garantam ao contribuinte o respeito aos seus direitos fundamentais e, acima de tudo, a busca incessante pela justiça fiscal. É o que podemos extrair nos ensinamentos de Aliomar Baleeiro:

Mas a aspiração de regras tributárias mais justas, como as que derivam do caráter pessoal dos impostos modernos, caráter esse assinalado até por textos básicos [...], complicou necessariamente os métodos de aplicação, cálculo e contencioso das imposições fiscais pela exigência de regras jurídicas mais pormenorizadas.<sup>233</sup>

<sup>231</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Adin nº 1.851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Tribunal do Pleno. Brasília, DF, 08 de maio de 2002. Diário de Justiça. Brasília.

<sup>232</sup> BORGES, José Souto Maior. Interpretação da Isenção no Código Tributário Nacional. In: ELALI, André; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; TRENNEPOHL, Terence. **Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 321-326.

<sup>233</sup> BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p. 38-39.

A justeza das normas tributárias deve ser premissa básica no regramento do Direito Fiscal. Admitir que o Fisco, no afã de arrecadação, permaneça com quantias pagas indevidamente, é afronta aos mais basilares princípios que regem o Direito Tributário, máxime o da legalidade, o da capacidade contributiva e do não confisco. Assunto que será abordado com mais propriedade no tópico seguinte.

Com efeito, aceitar que sejam suplantados princípios tributários de grande monta e importância, incorrer-se-ia no erro de reduzir a Constituição a um corpo de normas simbólico, por meio do qual se estabelecem princípios, metas ou valores que apenas servem de alibi, com o único destino de ajustar-se àqueles que, de modo diverso, insurgir-se-iam contra as matrizes que regulam o poder, mas que, por concretudes de ações, não só conferem efetividade a essas metas, mas vão de encontro ao exposto. Assim expôs Raquel Cavalcanti Ramos Machado:

Ou, por outras palavras, implica contribuir para a construção de uma Constituição simbólica, por meio da qual se consagram princípios, metas ou valores que apenas servem de alibi destinados a conformar aqueles que, de outra forma, se insurgiriam contra as estruturas que exercem o poder, mas que, por ações concretas, não só não efetivam essas metas, mas caminham no sentido oposto a isso.<sup>234</sup>

Finalmente, não se faz inadequado repetir que, interpretando a norma literalmente, o julgador afasta-se do seu mister. A hermenêutica moderna exige uma interpretação sistemática, que se coadune com todo o sistema do ordenamento jurídico brasileiro, porquanto, se o fizer, estará agindo como a própria Constituição asseverou. Assim, pela rigidez da *Lex Mater* não se pode deixar de observar os seus princípios mandamentais, pois as normas que deles derivam, fazem-no logicamente, sistêmicamente, não sendo autorizada a dissociação de regras de um todo, contudo se observar o seu contexto.

### ***5.3.2 A violação a princípios constitucionais tributários***

Preambularmente, é da Constituição Federal que extraímos a principiologia que rege o Direito material e processual tributário. “Assim também, em primeiro lugar, é no

---

<sup>234</sup> MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Algumas Questões Relacionadas à Tributação no Estado Contemporâneo: Arrecadação e Gasto Eficientes, Democracia e Segurança nas Relações. In: ELALI, André; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; TRENNEPOHL, Terence. **Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 163.

Direito Constitucional, como ordenação suprema do próprio Estado, que vamos encontrar os princípios constitucionais que regem a tributação.”<sup>235</sup>

Reconhecida é, hodiernamente, a supremacia normativa da *Lex Fundamentalis* no Estado contemporâneo. Dessarte, os direitos fundamentais são os liames básicos não apenas da atividade administrativa, mas, do mesmo modo, da legiferante. Não é objeto de dúvida mais sobre a juridicidade e aptidão da eficácia imediata dos princípios estabelecidos na Constituição Federal. Tal fenômeno autorizou a adoção de uma novel hermenêutica, uma vez que as normas que os definem, estruturam-se de forma diversa daquelas que têm as normas infra constitucionais. É o que sobrelinhou Glauco Barreira Magalhães Filho:

Com o reconhecimento da supremacia normativa da Constituição no Estado Moderno, os direitos fundamentais são considerados como limite não apenas da atividade administrativa, mas também, da legiferante. Não há, portanto, nenhuma dúvida mais sobre a juridicidade e aptidão de eficácia dos princípios estabelecidos no Estatuto Básico da Sociedade, e esse reposicionamento dos direitos fundamentais tornou necessário o surgimento de uma nova hermenêutica, porquanto as normas que os definem, possuem estrutura diferente daquelas que têm as normas infraconstitucionais.<sup>236</sup>

A *Lex Mater* trouxe em seu bojo um plexo de comandos normativos prefixando as condições e liames necessários para o empirismo tributário, o que podemos afirmar com segurança que, no Brasil, há um elevado nível de rigidez bem como uma esgotante delimitação jurídica dirigida ao poder de tributar. É o que nos esclarece Carlos César Sousa Cintra:

[...] a vigente Constituição, que trouxe em seu bojo uma vastíssima quantidade de comandos normativos prefixando as condições e limites necessários à colocação em prática da tributação, seguramente podemos afirmar que no Brasil há um elevado nível de rigidez bem como uma exaustiva delimitação jurídica do poder tributário.<sup>237</sup>

Sobreleva destacar que os direitos fundamentais, constitucionalmente assegurados, residem ao abrigo das cláusulas pétreas, não podendo ser supressas ou alteradas

<sup>235</sup> NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Da interpretação e aplicação das leis tributárias**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1974., p. 2.

<sup>236</sup> MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica e Unidade Axiológica da Constituição**. 4ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011., p. 31.

<sup>237</sup> CINTRA, Carlos César Sousa. Particularidades Manifestadas pela Disciplina Jurídica Fundamental da Tributação no Brasil. In: ELALI, André; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; TRENNEPOHL, Terence. **Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011., p. 32.

por emendas constitucionais. Desse modo, as garantias fundamentais do cidadão contribuinte, (*ad exemplum*, a propriedade) não pode ser suprimida por qualquer corpo normativo que seja. É o que nos esclarece José Souto Maior Borges:

Dentre os direitos constitucionalmente assegurados só os direitos fundamentais estão sintaticamente ao abrigo das “cláusulas pétreas” (CF, art. 60, § 4º, IV). Não os outros direitos instituídos ao longo do texto constitucional. Por isso mesmo as normas que os atribuem podem ser – o que não significa devam ser – supressas ou alteradas por emendas constitucionais.<sup>238</sup>

Em tempo, a moderna mentalidade do respeito à Constituição, exsurge como resposta ao positivismo exacerbado, dando lugar a princípios com forte conteúdo ético-valorativo, normatividade dos princípios, colocando estes como norma jurídicas ao lado das regras. Assim, a Carta Magna passou a ocupar um papel de alta relevância na ciência do direito, porquanto a Lei Maior é o ambiente mais propício ao nascedouro e à existências de princípios. Vejamos nos ensinamentos de George Marmelstein:

(a) os princípios constitucionais possuem um forte conteúdo ético-valorativo; (b) a teoria moderna reconhece a normatividade potencializada dos princípios, ou seja, os princípios e a regras são espécies de normas jurídicas; (c) a Constituição é o ambiente mais propício à existência de princípios; (d) por isso, a Constituição passou a ocupar um papel de destaque na ciência do direito.<sup>239</sup>

Por isso mesmo, que Arnaldo Vasconcelos, com todo o seu viés jusnaturalista afirma que: “Há, ou haverá, normas para todas as condutas. Não existe relação humana possível que não possa ser enquadrada pelo Direito. E assim se predica, no plano lógico, a auto-suficiência ou plenitude do Direito-Ordem- Jurídica.”<sup>240</sup>

Efetivamente, a Constituição Federal originalmente criadora de todos os princípios que devem ser observados ao momento da força legiferante derivada e infraconstitucional entrar em cena. “Ora, veremos logo que há inúmeros *princípios* jurídicos ou *normas gerais* de Direito Tributário inscritos na Constituição Federal. São normas gerais tributárias, de ordem constitucional, e portanto acima da legislação ordinária.” (grifos no original)<sup>241</sup>

<sup>238</sup> *Ibidem*, p. 217-218.

<sup>239</sup> MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 13.

<sup>240</sup> VASCONCELOS, Arnaldo. *op.cit.*, p. 11.

<sup>241</sup> NOGUEIRA, Rui Barbosa. *op. cit.*, p. 13.

Em tempo, assiste inteira razão a Raquel Cavalcanti Ramos Machado quando afirma: “Os princípios são os mesmos, mas seu significado é ampliado, para, agora, ter-se maior utilidade direta da tributação e ainda clareza mais efetiva no diálogo entre Estado-sociedade-contribuinte.”<sup>242</sup> Assim, a principiologia tributária inserta na Constituição deve ser timbrada da mais alta clareza e objetividade, com o único escopo de fornecer ao contribuinte segurança nas relações com o fisco.

Impende ressaltar, ademais, que o ato de tributar significa a intromissão do Estados nas atividades privadas, mediante substanciais desfalques em patrimônios particulares. Dessarte, depreende-se que a participação financeira do particular, deve ser certa, precisa, previamente conhecida, como corolário dos princípios da boa-fé e lealdade que devem reger a atividade administrativa. Vejamos nas lições de José Eduardo Soares de Melo:

A tributação implica a intromissão do governo nas atividades particulares, mediante substanciais desfalques em seus patrimônios. Assim, compreende-se que a participação financeira – pela via tributária – há que ser certa, precisa, previamente conhecida, como corolário dos princípios da boa-fé e lealdade, que devem presidir a atividade administrativa.<sup>243</sup>

Diga-se, por oportuno, com suporte em Alberto Deodato, que: “O tributo constitui um instrumento de intervenção do Estado para fins sociais, econômicos e políticos, quer por si só, quer por intermédio da despesa, que marca as diretrizes de certas intervenções necessárias.”<sup>244</sup>

Ainda, no tocante à presunção do valor da base de cálculo, a Constituição Federal proíbe a tributação com base em fatos de provável acontecimento. Destarte, para que o mecanismo da substituição venha adequadamente ser utilizado é necessário que se baseie em fatos concretamente ocorridos. O que não pode acontecer, portanto, é a tributação com base em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional que não permite afastamento, porquanto integra o conjunto de direitos e garantias que a *Lex Mater* confere ao contribuinte. Nas lições de Roque Antônio Carraza:

Ora, a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência

---

<sup>242</sup> MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *op. cit.* p. 158.

<sup>243</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *op. cit.*, p.212.

<sup>244</sup> DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1987., p. 111.

incerta. Está é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte.<sup>245</sup>

Neste contexto, não se pode haver tributação sobre fatos geradores imagináveis, nunca ocorridos, mas de provável ocorrência. “De qualquer forma, continuam válidas as críticas ofertadas anteriormente à edição da lei complementar, uma vez que as imagináveis operações ‘subsequentes’ sequer traduzem fatos concretos, efetivamente acontecidos.”<sup>246</sup>

A lei, desse modo, não pode gerar uma obrigação sem a existência concreta do fato gerador, o qual poderá inserir-se simbioticamente na definição legal do fato imponible abstracto. Noutro vértice, o fato gerador não cria *per se* a obrigação, senão o faz através de uma lei que respeite aquilo estabelecido na Constituição Federal. É o que nos ensina, Dino Jarach:

La ley no puede generar la obligación sin la existencia em la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto. Por outra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace través de la ley<sup>247</sup>

Surge, ademais, o princípio da segurança jurídica<sup>248</sup> como corolário da proteção à violação de direitos e garantias fundamentais. Possui, outrossim, como conteúdo as funções de certeza (do Estado), de estabilidade sistêmica e de confiança legítima na concretização do Sistema Constitucional Tributário, conforme os fins (do direito) eleitos e os modos de determinação do modelo jurídico dos tributos diversos que, por ventura, possam ser exigidos no ordenamento.

Nesta senda, o princípio da segurança jurídica, mais do que a sua importância funcional e finalística, tem como concreção o fim sistêmico de proteção a direitos e ao Sistema Tributário, funcionando, inclusive, como uma blindagem principiológica com o

<sup>245</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 373.

<sup>246</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *op. cit.*, p.221.

<sup>247</sup> JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-perrot, 1996., p. 381.

<sup>248</sup> Iso Chaitz desabafa: “Realmente o Fisco, de uma maneira geral, está despreparado para lidar com o ritmo atual da economia, que exige capacidade de adaptações rápidas às mudanças, aparato tecnológico avançado e treinamento constante de pessoal especializado, porém, no mais das vezes esse despreparo é fruto de sua própria incompetência e da pouca visão dos governantes, não sendo algo inevitável e, portanto, que deveria ser corrigido pelo direito. Ao contrário, se houvesse o devido treinamento e valorização do pessoal, uma política tributária séria, uma fiscalização severa da própria atividade fiscalizadora e um aparelhamento adequado, com certeza a arrecadação iria aumentar, diminuir-se-ia a sonegação e a fraude tributária. E, com cristalina certeza, não seria necessário fazer olhos de mercador para o princípio da segurança jurídica e da tipicidade estrita” SCHERKERWITZ, Iso Chaitz. **Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 23-24.

escopo de proibir a violação dos demais princípios. À guisa de fortalecimento argumentativo, confira-se as lições de Heleno Taveira Torres:

A segurança jurídica, neste modelo, tem como conteúdo as funções de certeza, de estabilidade sistêmica e de confiança legítima na concretização do Sistema Constitucional Tributário, segundo os fins eleitos e os meios de determinação do regime jurídico dos distintos tributos que podem ser exigidos no ordenamento. [...] Nesse sentido, o princípio de segurança jurídica, mais do que sua própria dimensão de peso, concretiza-se pelo fim sistêmico de proteção a direitos e ao Sistema Tributário.<sup>249</sup>

Com efeito, o princípio que resguarda a validade do Estado Democrático de Direito é o da segurança jurídica. Com a aliança a outros princípios, a garantia securitária visa estabelecer o fim do Direito e a função do Estado. Assim, “Repete-se que segurança jurídica é uma expressão polissêmica e pode ser concebida como ‘fim’ do direito ou ‘função’ do Estado.”<sup>250</sup>

Filiado ao princípio da segurança jurídica, o qual alicerça todo o Sistema Tributário Nacional, o princípio da Capacidade Contributiva evidencia-se com a relação econômica da circulação jurídica de mercadorias, no caso do ICMS. Assim, pela sua natureza de relação econômica, a operação de circulação de mercadorias insere-se nos liames da criação de uma relação econômico-jurídica. Vejamos no escólio de Dino Jarach:

Lo que constituye el presupuesto de hecho de todos los impuestos, también de los titulados a los negocios o a la circulación jurídica de los bienes, no es el negocio, o sea la manifestación de voluntad que crea una relación económico-jurídica, sino esta última, que, por su naturaleza de relación económica, es apta para poner en evidencia la capacidad contributiva.<sup>251</sup>

O que se quer dizer é que a capacidade contributiva evidencia-se no montante da relação econômica que deu origem àquela tributação. Nesta senda, se o fato gerador presumido não ocorreu, restando a quantia paga maior do que o que foi estipulado, não houve manifestação da capacidade contributiva, não existindo, portanto, motivação para tributar e, dessa forma, surgindo a necessidade de ressarcimento do que foi pago a maior no regime de substituição tributária para frente.

<sup>249</sup>TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica Jurídica**: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011., p. 185.

<sup>250</sup> *Ibidem*, p. 185.

<sup>251</sup> JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**: Teoria General Del Derecho Tributario Sustantivo. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo - Perrot, 1982., p. 119.

Sobreleva destacar, ademais, a importância que toma a postos o princípio do não confisco. O tributo, hodiernamente, não pode ostentar caráter extrafiscal de confisco, uma vez que a propriedade privada, no Estado Democrático de Direito, é considerada direito fundamental individual, não podendo ser ferida ao talante do Fisco. É o que extraímos do escólio de Ricardo Lobo Torres, que após breve incursão histórica, conceitua o instituto ora em comento, vejamos:

No Estado Patrimonial admitia-se largamente o confisco, que em Portugal e no Brasil incidiu inúmeras vezes sobre os bens dos judeus e da Igreja. No Estado de Direito a propriedade privada ganhou o status de direito fundamental e a proibição de confisco passou a ser a regra. Nas Constituições em que não aparece explicitamente, o princípio está contido da norma que assegura o direito de propriedade.<sup>252</sup>

Efetivamente, o Estado constitucional deve prezar pela propriedade privada, uma vez que elegera como direito fundamental o direito a propriedade privada, onde se quer limitar a atuação estatal, visando a proteção desta garantia fundamental em seu conteúdo útil ou econômico. O Direito, portanto, assume posição anterior ao Estado, aquele não caracteriza este, mas o Estado caracteriza pelas ações negativas ou positivas que assume, fazendo-se, nesse contexto contexto, caracterizado pelo Direito. Neste trilhar, é oportuna a lição de Pontes de Miranda, para o qual “o Direito não caracteriza o Estado, mas o Estado bem se caracteriza pela atitude, que assume, de se fazer caracterizado pelo Direito. Onde ainda não há Estado já há Direito”<sup>253</sup> Nesse contexto, elucidam-nos José Souto Maior Borges:

Direitos fundamentais são categoria do direito constitucional positivo. Subjetivação da ordem jurídica positiva. Assim a Própria CF de 1988 define e atribui a fundamentalidade desses direitos. A CF é um repositório de direitos e deveres. Os direitos são de regra reflexos dos deveres jurídicos. Assim ao direito do proprietário corresponde o dever geral de não turbar a propriedade.<sup>254</sup>

E continua:

O direito real de propriedade, como estruturado na CF, art. 5º, XII, é direito absoluto oponível *erga omnes*: todas as pessoas, exceto o titular do direito de propriedade, têm o dever de não turbar a posse do proprietário. Não basta por isso afirmar que a ordem jurídica somente se subjetiviza no ato ilícito de turbação da propriedade. Essa é apenas uma das formas de proteção constitucional do direito de propriedade, eu

<sup>252</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010., p. 66

<sup>253</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Os fundamentos actuaes do Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Empresa de Publicações Técnicas, 1932, p. 100.

<sup>254</sup> BORGES, José Souto Maior. *op. cit.*, p.217

vale até mesmo como obstáculo diante de eventuais tentativas da utilização de tributos com efeitos confiscatórios.<sup>255</sup>

Assim, o imposto seria uma forma de instrumento utilizado indiretamente para lograr o mesmo escopo da confiscação de bens, todavia com limites estabelecido em uma lei de hierarquia superior, freando o ímpeto arrecadatário da Fazenda. Dino Jarach, ao comentar o entendimento da Corte Excelsa argentina nos explica o instituto jurídico, corroborando com o entendimento aqui esposado:

En ningún outro campo em esta materia se revela com mayor claridad esta tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad privada, donde no se limita como en otros países igualmente constitucionales, a una garantía formal, sino que quiere tutelar el derecho de propiedad, inclusive em su contenido útil o económico. Es así que la Corte manifiesta que no se puede admitir que por la vía del impuesto el poder público o el Poder Legislativo venga a privar a los ciudadanos del derecho de propiedad. El impuesto sería una especie de instrumento usado indirectamente para lograr el mismo fin de la confiscación de bienes, y la Corte expresa que el hecho de adoptar el instrumento fiscal no puede permitir tampoco al Congreso Privar a los ciudadanos de sus derechos patrimoniales.<sup>256</sup>

Vê-se, pois, a intenção do Estado constitucional de garantir os direitos que o próprio outorgou. A Constituição, portanto, é a fonte de todos os direitos fundamentais e ao mesmo tempo protetora destes. Assim, autorizar o Fisco que permaneça com a quantia paga a maior no regime de substituição tributária para frente, configura odiosa violação ao direito de propriedade e, não menos importante, ferindo de morte o princípio do não confisco, encartado amplamente no ordenamento jurídico tributário.

Por fim, o fato gerador do tributo deve subsumir-se às normas prescritas. Ou seja, à falta de conformação absoluta entre o fato detectado e a norma posta, não se pode adotar a presunção como técnica impositiva, sob pena de violação dos princípios da legalidade e da tipicidade, consagrados no art. 150, I e 146 da CF e 97 do CTN, que propiciam segurança jurídica nas relações tributárias.

---

<sup>255</sup> *Ibidem*, p. 220.

<sup>256</sup> JARACH, Dino. *op. cit.*, p. 326.

## 6. CONCLUSÕES

É chegada a hora de concluir este trabalho, modesto, diga-se de passagem, mas esforçado e preocupado com a cientificidade que deve ornar as monografias conclusivas de um curso de Direito. Não é demais aduzir que o tema escolhido, por gosto e curiosidade, para mim, foi uma grande descoberta e, em verdade, realizador. Pois bem, sem mais delongas, passemos a concluir de forma objetiva sobre o assunto aqui abordado.

O ICMS é imposto complexo, indireto, plurifásico etc., é também, dentre suas muitas classificações, um tributo peculiar. É, pois, o carro-chefe da arrecadação estadual, esta no afã arrecadatório comete, em parte considerável da realidade, atrocidades contra os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, seja por meio de atos administrativos, seja por meio de legislações flagrantemente inconstitucionais.

Nesta senda, em capítulo primeiro, buscamos traçar a regra matriz de incidência tributária do ICMS, máxime a sua materialidade não para aumento de texto, mas para deixar claro quando se tem a incidência do aludido imposto. Assim, acredito que com lucidez e clareza apresentamos que a ocorrência do critério material, isto é, a operação de circulação de mercadorias, é o que faz surgir a incidência do aludido imposto, só, e somente só, é que advém o fato gerador, sendo válida a exação fiscal, antes disso, é mera arbitrariedade. Das mais odiosas, diga-se.

De outro vértice, buscamos, com rigor científico, responder o questionamento da diferenciação entre contribuinte e responsável, mormente aquele considerado substituto tributário, porquanto modelo de responsabilidade deveras controverso na legislação pátria, paira-se nuvem de dúvida, sem consenso inclusive entre renomados tributaristas.

Afirmamos, todavia, que a substituição tributária surge com a edição de duas normas, a saber: uma principal e outra secundária. A principal, por sua vez, possui em seu bojo a incidência tributária propriamente dita, é nela que encontraremos a validade para a exigência tributária, vale dizer, é com ela que nasce a obrigação tributária. A segunda norma, por seu turno, é aquela que cria o vínculo entre a materialidade do fato e o substituto legal tributário, ou seja, gera, desde logo, a responsabilidade do adimplemento tributário para outrem, que substitui o contribuinte.

Diga-se, por oportuno, que, em não sendo existente esta vinculação, entre contribuinte e substituto e entre este o fato gerador, não há falar em substituição tributária. Permitir que isto aconteça é inegável ofensa a todo o regime tributário, relegando a norma que institui a substituição à inconstitucionalidade, posto que, se não houver vinculação entre o fato gerador e o substituto, restará ferido sobremaneira o princípio da capacidade contributiva, encartado expressamente em nossa *Lex Fundamentalis*.

Outrossim, ao momento que esta monografia alude ao instituto da repetição do indébito, imperioso se faz a explanação do termo. Temos que o ICMS é um tributo indireto e, por isso mesmo, de difícil restituição. Dificuldade esta estabelecida, anteriormente, pelo próprio Código Tributário Nacional, conquanto, em seu art. 166, exige a prova de não repasse do ônus financeiro ao consumidor final e, se houver repassado que, por este, esteja autorizado.

Ademais, argumentos autoritários e descabidos utilizados pela Fazenda e pelos Tribunais, que, sem maiores remorsos, denegam o pedido de restituição dos tributos indiretos, alegando, em síntese, que, ao embutir o valor pago no preço final do produto, já se teria ressarcido, uma vez que o consumidor final quem arca com o ônus.

Em tempo, a jurisprudência atual dos Tribunais, destacadamente a do STJ, nega o pedido, inclusive, do consumidor final, aduzindo que este não figura como parte na relação jurídico tributária estabelecida com a cobrança do tributo, o que, em nosso entender, consiste em um arrematado absurdo, tanto a negativa, pela a *passing-on-defense*, como a da não participação do consumidor final na relação com Fisco, prejudicando assim a efetividade da jurisdição, meramente por uma discussão preliminar de legitimidade *ad causam*.

Ademais, cumpre ressaltar que, além desses óbices esposados pelo Fisco e pelo Judiciário, verifica-se a impossibilidade de restituir o substituído que arcou com um tributo presumido a maior do que o efetivamente ocorrido, quando da ocorrência da materialidade da hipótese de incidência tributária do ICMS, isto é, da operação de circulação de mercadorias, fato-signo presuntivo da riqueza do substituído.

Nesta senda, o que se almejou alcançar foi uma forma constitucional de apreciar o caso. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADIn 1.851/Al, negou a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária progressiva, sob argumentos aquém da realidade jurídica. Argumentou o Min. Ilmar Galvão, de seu turno, que o fato gerador já é

definitivo, não havendo que se falar em provisoriedade e que, para ele, por isso mesmo, não havia nenhuma relevância jurídica para se discutir a temática.

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

Ora, como informamos acima, não se pode conceder definitividade, mediante edição de uma norma, a fato futuro. Com Arnaldo Vasconcelos, alertamos que a norma tem o único propósito de predizer um fato abstratamente e, se, no mundo fenomênico, for verificada a ocorrência daquele fato, enquadra-se este na norma, mas somente após a ocorrência real daquele *abstractum*. Autorizar a cobrança antes disso é afronta a Teoria Geral do Direito, porquanto uma norma não pode pretender ser justa se não segue os ditames de validade que a fundamentam, e, em não sendo justiça, não pode também ser jurídica, pois este é (ou deveria ser) decorrência daquele.

Impende ressaltar, ainda, que não ocorreu o fato gerador, logo este só pode ser provisório, o objeto da norma apenas se torna definitivo, quando materializa-se o fato descrito, in abstractum, na regra jurídica. Não se pode determinar categoricamente um evento incerto e futuro. Preço e mercado são voláteis e constantemente entram em metamorfose. Assim, como pode o legislador pretender precisar com tanta exatidão o valor da operação que ainda não ocorreu e seu acontecimento é incerto? Não há respaldo jurídico para tal argumento.

Outrossim, asseverou que a circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. Todavia, segundo elucidamos, Emendas Constitucionais também podem ser objeto de controle de constitucionalidade, podendo encontrar fundamento de validade ou não na Carta Magna. Ocorre que, como ressaltamos, o que resta absurdo é a interpretação destoada que é dada ao instituto da substituição tributária. Fisco e Judiciário, em comum acordo, alegam a possibilidade de cobrar antecipada por um valor a maior e, mesmo assim, não

restituir o que foi confiscado do cidadão-contribuinte.

Diga-se, por oportuno, que a hermenêutica conferida a esse instituto é deturpada e causa espécie em grandes nomes do Direito Tributário, máxime, porque obtuso o entendimento do STF, passando por cima dos princípios da capacidade contributiva, legalidade e do não-confisco, de que não cabe a discussão da restituição do tributo pago a maior, uma vez que descaracterizaria a praticabilidade da mecânica da substituição tributária progressiva.

O que se buscou com este trabalho foi encontrar argumentos lógico-jurídicos que atuem na defesa, antes de tudo, da Justiça Fiscal e, secundária, com a crítica aqui esposada, alertar-vos para os desmandos da Fazenda, que tem sede de arrecadar, sede de arrancar o último centavo do contribuinte, sem se importar com os seus direitos, sem garantir os direitos mais básicos daquele, atuando com temeridade e, algumas vezes, irresponsavelmente.

Finalmente, só se alcançará uma sociedade contribuinte justa, quando a inércia desta for abalada a requerer seus direitos. A luta constante, os desabafos, os casos de abuso de poder, não podem permanecer nos bancos acadêmicos, devem ser expostos a toda sociedade, mormente àquela micro e pequena empresária, que, apesar de ter seu recolhimento simplificado, muitas vezes sofrem com a força arrecadatória do Fisco. Isso, por fim, emperra o desenvolvimento nacional, parecendo, para muitos, tortuoso o caminho do empresário brasileiro.

**REFERÊNCIAS:**

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2003

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 2ª Tiragem.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_, Aliomar. **Uma introdução à ciências das finanças**. 18. ed. Rio de Janeiro: Gen Forense, 2012. Atualizador: Hugo de Brito Machado Segundo.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

BOBBIO, Norberto. **A era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Campos, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p.217-226.

\_\_\_\_\_, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p.217-226.

\_\_\_\_\_, José Souto Maior. Interpretação da Isenção no Código Tributário Nacional. In: ELALI, André; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; TRENNEPOHL, Terence. **Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 321-326.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. **Planalto**. Brasília,

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm)>. Acesso em: 10 maio 2014.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 406, de 31 de outubro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências.. **Decreto-lei**. Brasília, 04 fev. 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. **Planalto**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 09 maio 2014.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp 903.394/AL. Relator: Luis Fux. Primeira Seção. Data do julgamento: 24/06/2009. Dje: 24/06/2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Adin nº 1.851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Tribunal do Pleno. Brasília, DF, 08 de maio de 2002. **Diário de Justiça**. Brasília.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em MS Nº 15.095 – SE. Relator Min. Castro Meira. 2ª Turma. Julgado em 07 de agosto de 2003 Disponível em: [http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RMS\\_15095\\_SE\\_07.08.2003.pdf?Signature=](http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RMS_15095_SE_07.08.2003.pdf?Signature=)

a7cbas2BQrGAPvWhvlnodLCmuAi0%3D&Expires=1398698578&AWSAccessKeyId=AKI  
AIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf> Acesso em 28 de abril  
de 2014., p. 6.

\_\_\_\_\_.Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997. Harmoniza procedimento  
referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei  
Complementar 87/96, de 13.09.96.. **Diário Oficial da União**. Florianópolis, SC, 27 mar.  
1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva,  
2010.

\_\_\_\_\_, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 2ª ed. São Paulo:  
Noeses, 2008.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 14. ed., São  
Paulo: Malheiros, 2000.

CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CINTRA, Carlos César Sousa. Particularidades Manifestadas pela Disciplina Jurídica  
Fundamental da Tributação no Brasil. In: ELALI, André; SEGUNDO, Hugo de Brito  
Machado; TRENNEPOHL, Terence. **Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito  
Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CHIERCHIA, Pietro Merola. **L' Interpretazione Sistemica della Costituzione**. Padova:  
Cedam - Casa Editrici Dott. Antonio Milani, 1978

COELHO, Fábio de Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**, 14. ed., São Paulo:Saraiva, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Gen Forense, 2012.

COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Inocêncio Mártires. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1.ed. São Paulo: Saraiva.

DENARI, Zelmo. Sujeito Ativo e Passivo da Relação Jurídica Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 193-214.

DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A Instrumentalidade do Processo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 2004. 3ª Tiragem.

GRECO, Marco Aurélio. Comentários ao art. 150, § 7º da Constituição Federal. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 3891-3909.

\_\_\_\_\_, Marco Aurélio. **Substituição Tributária: ICMS - IPI - PIS - Cofins, IOB** Informações Objetivas, São Paulo, 1998.

GRINOVER, Ada Pellegrini, DINAMARCO, Cândido, CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. **Teoria Geral do Processo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional: A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e "Procedimental" da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2002. Tradução de: Gilmar Ferreira Mendes.

JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-perrot, 1996.

\_\_\_\_\_, Dino. **El Hecho Imponible: Teoria General Del Derecho Tributario Sustantivo**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo - Perrot, 1982.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003. V. 1.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. V. 2.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p.57-72, abr. 2001. Mensal., p. 64

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A repetição do indébito e a compensação no direito tributário**, In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. Restituição Do Tributo “Indireto” Na Jurisprudência Brasileira: Notas Sobre Uma Análise Comparada. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Lisboa, n. , p.693.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito Machado. **Repetição do Tributo Indireto: Incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: Anotações à Constituição, Ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. **Processo Tributário. 6. Ed.** São Paulo: Atlas, 2012.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. AINDA A RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS “INDIRETOS. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, n. , p.223- 269.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. Restituição Do Tributo “Indireto” Na Jurisprudência Brasileira: Notas Sobre Uma Análise Comparada. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Lisboa.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Repetição do Indébito Tributário e Compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Substituição tributária, legalidade e coerência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes**

**questões atuais do direito tributário: 14º Volume.** São Paulo: Dialética, 2010. p.154-165.,p. 155.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Algumas Questões Relacionadas à Tributação no Estado Contemporâneo: Arrecadação e Gasto Eficientes, Democracia e Segurança nas Relações. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; TRENNEPOHL, Terence. **Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado.** São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 163.

MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica e Unidade Axiológica da Constituição.** 4ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

MANEIRA, Eduardo. *A Instituição de Pautas Fiscais pelos Estados-membros sob o Manto de Substituições Tributárias, nos Casos de Aquisição de Aparelhos Celulares em outros Estados da Federação, in **Direito das Telecomunicações e Tributação.*** São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 113-133.

MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte.** São Paulo: Dialética, 2009.

\_\_\_\_\_, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: (Administrativo e Judicial).** 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais.** 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do Indébito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 1999. p. 166-197

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial.** 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS: Comentários à Legislação Nacional.** 1. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

MAZZILLI, Hugo Nigro. **A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo: Meio Ambiente, Consumidor e outros Interesses difusos e coletivos.** 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo; Délcio Balestero Aleixo; José Emmanuel Burle Filho.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática.** 9.ed. São Paulo: Dialética, 2006,

\_\_\_\_\_, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário.** 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 9.ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais.** 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 237.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. Revista e atualizada até a Emenda Constitucional 64, de 4.2.2010.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Os fundamentos actuaes do Direito Constitucional.** Rio de Janeiro: Empresa de Publicações Técnicas, 1932.

NEVIANI, Tarcísio. **A Restituição de Tributos Indevidos, seus problemas, suas incertezas.** São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

ROCHA, João Luiz Coelho da. ICMS - a Restituição Imediata do Valor Recolhido a mais na Substituição Tributária 'para a Frente. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 64. Jan/2001

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Da interpretação e aplicação das leis tributárias**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1974.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SCHERKERWITZ, Iso Chaitz. **Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SHOUERI, Luiz Eduardo. A Restituição de Impostos Indiretos no Sistema Jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, Rio de Janeiro, v. 27, n. 1, p.42, 01 mar. 1987.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1975.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da Norma Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

VAZ, Carlos de. **Repetição do Indébito Tributário e Compensação**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

VILLEGAS, Hector B.. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Imediata Restituição do Tributo Indevidamente pago por Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 21, jun.1997.