

VILMAR EVERLING

**RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS RETIDOS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA: O DIREITO E SUA TITULARIDADE**

MESTRADO EM DIREITO

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
FLORIANÓPOLIS – 2000**

VILMAR EVERLING

**RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS RETIDOS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA: O DIREITO E SUA TITULARIDADE**

Dissertação apresentada à banca examinadora da Universidade Federal de Santa Catarina, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação do professor doutor Ubaldo Cesar Balthazar.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
FLORIANÓPOLIS – 2000

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

A dissertação intitulada RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS RETIDOS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: O DIREITO E SUA TITULARIDADE, elaborada por VILMAR EVERLING e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora, foi julgada adequada para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

Florianópolis, 17 de Outubro de 2000.

Banca Examinadora



Professor Orientador:

Professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar



Coordenador do Curso:

Professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar



A aprovação do presente trabalho acadêmico não significa o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora e do CPGD/UFSC à ideologia que o fundamentou ou que nele é exposta.

Dedicatória

À querida esposa Carmen e ao pequenino filho Matheus,
minhas fontes de inspiração.

A ela,
pelo amor, carinho e compreensão sempre demonstrados e
pela paciência que teve no decorrer da realização deste trabalho.

A ele,
pela alegria de sua chegada, verdadeira benção de Deus, e
pelos novos sonhos e esperanças que em nós despertou,
tornando-se mais uma forte razão para o nosso viver.

Agradecimento

Ao Professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, pela inestimável contribuição prestada na orientação deste trabalho, pelo seu empenho e comprometimento para com o objetivo do mesmo, pela sua competência e vontade de ajudar em tudo quanto possível.

Para o homem, enquanto homem, nada tem valor a menos que ele possa fazê-lo com paixão. O trabalho e a paixão fazem com que surja a intuição, especialmente quando ambos atuam ao mesmo tempo. Apesar disso, a intuição não se manifesta quando nós o queremos, mas quando ela o quer. As idéias nos acodem quando não as esperamos e não quando, sentados à nossa mesa de trabalho, fatigamos o cérebro a procurá-las. É verdade, entretanto, que elas não nos ocorreriam se, anteriormente, não houvéssemos refletido longamente em nossa mesa de estudos e não houvéssemos, com devoção apaixonada, buscado uma resposta. Só aquele que se coloca pura e simplesmente ao serviço de sua causa possui, no mundo da ciência, personalidade.

Max Weber

O direito sempre se apresenta como um sistema, quer dizer, como um conjunto harmônico, em que as partes guardam relações de harmonia e equilíbrio entre si. O direito sempre se apresenta sistemático e harmônico. Daí a impossibilidade de haver solução de uma questão, que seja contrária a um preceito contido no sistema. Não se pode obedecer a uma norma jurídica e ao mesmo tempo estar desobedecendo a outra. O sistema, por ser uno e harmônico, é extremamente coerente e lógico, por si mesmo. Não somos nós que queremos atribuir lógica ao direito. O sistema jurídico é lógico em si mesmo. A nós bacharéis incumbe descobrir ou desvendar esta lógica.

Geraldo Ataliba

O Direito é ciência de raciocínio; curvando-nos ante a razão, não perante o prestígio profissional de quem quer que seja. O dever do jurisconsulto é submeter a exame os conceitos de qualquer autoridade, tanto a dos grandes nomes que ilustram a ciência, como a das altas corporações judiciárias. Estas e aqueles mudam freqüentemente de parecer, e alguns têm a nobre coragem de o confessar; logo seria insânia acompanhá-los sem inquirir dos fundamentos dos seus assertos, como se eles foram infalíveis.

Carlos Maximiliano

SUMÁRIO

RESUMO.....	3
RESUMEN	4
INTRODUÇÃO.....	5
CAPÍTULO I - RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO.....	10
1.1 – Restituição de Indébito Tributário.....	11
1.1.1 – Fundamento da Restituição de Indébito.....	12
1.1.2 – Decadência do Direito à Restituição de Indébito	13
1.1.3 – Efeitos da Prescrição e da Decadência Tributária	14
1.1.4 – Restituição de Tributos Indiretos.....	16
1.1.5 – Acréscimos Legais.....	19
1.1.6 – Restituição e Compensação.....	20
1.2 – Sujeição Tributária Passiva	21
1.2.1 – Sujeição Passiva Direta.....	22
1.2.2 – Sujeição Passiva Indireta.....	23
1.3 – Responsabilidade Tributária por Substituição.....	25
1.3.1 – Substituição Tributária Regressiva e Progressiva	27
1.3.2 – Regras Básicas da Substituição Tributária Progressiva	31
CAPÍTULO II - (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....	36
2.1 – Teoria da Inconstitucionalidade.....	37
2.2 – Teoria das Normas Constitucionais Inconstitucionais.....	40
2.2.1 - Considerações Gerais	41

2.2.2 - Posição do Supremo Tribunal Federal	42
2.3 – Posições Doutrinárias.....	45
2.3.1 – Corrente Opositorista.....	46
2.3.2 – Corrente Defensora ou Moderada.....	49
2.4 – Jurisprudência.....	50
2.5 - Efeitos da Decisão do Supremo Tribunal Federal	54
CAPÍTULO III - TITULARIDADE DO DIREITO À RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS RETIDOS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	58
3.1 – Relação Jurídico-Tributária.....	58
3.1.1 – Características da Relação Jurídico-Tributária.....	61
3.1.2 – Nascimento da Relação Jurídico-Tributária.....	64
3.1.3 – O Pólo Negativo da Relação Jurídico-Tributária	67
3.2 – Substituto e Substituído Tributário.....	70
3.3 – Repetição de Indébito: Titularidade do Direito	71
3.4 – A Solidariedade Passiva na Substituição Tributária Progressiva	77
3.5 – Repetição de Indébito: Titularidade do Direito na Lei Complementar 87/96.....	80
CAPÍTULO IV - AMPLITUDE DO DIREITO À RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS RETIDOS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	83
4.1 – Fato Gerador Presumido	84
4.2 – As Várias Interpretações	85
4.2.1 – Interpretações Doutrinárias	86
4.2.2 - Interpretações Administrativas.....	89
4.2.3 – Interpretações Judiciais	92
4.3 – Interpretação em Face dos Princípios Constitucionais Tributários	94
4.3.1 – Princípio da Capacidade Contributiva	97
4.3.2 – Princípio da Não-Cumulatividade	99
4.3.3 – Princípio da Vedação ao Confisco.....	104
4.4 – Breve Síntese.....	106
4.5 – Projeto de Reforma Tributária	108
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	110
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	117

RESUMO

A Emenda Constitucional nº 3, de 18 de março de 1993, acrescentou o § 7º, ao art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, facultando à lei atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou de contribuição, cujo fato gerador seja presumido, assim entendido o fato gerador que deva ocorrer posteriormente, mas que pode não se realizar, razão porque, para essa hipótese, deve haver a restituição, imediata e preferencial, da quantia paga.

Estando expressamente assegurado o direito à restituição, caso não se realize o fato gerador presumido, remanesce a questão de saber se na hipótese de venda final com preço diverso daquele previsto como base de cálculo do imposto cobrado do substituto deve ser feito, ou não, o ajuste correspondente, restando devida a diferença, pelo contribuinte substituído, ou cabendo ao fisco restituir o que lhe cobrara, antecipadamente, a maior.

A submissão de certos fatos econômicos ao regime de substituição tributária progressiva não pode resultar em tributação mais grave que a decorrente da aplicação do regime normal de tributação, cabendo pois, ao fisco, restituir o que cobrara, antecipadamente, a maior. Interpretação em sentido contrário fere os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva, da não-cumulatividade e da vedação ao confisco.

Se ao fisco impõe-se o dever de restituir, ao sujeito passivo confere-se o direito à restituição. Até o advento da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, titular desse direito era, exclusivamente, o substituto legal tributário. A partir de então, reconheceu-se, em relação ao imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, legitimidade ao substituído tributário para pleitear a restituição, sob o fundamento de que é ele quem efetivamente antecipa os valores por força da substituição tributária progressiva.

RESUMEN

La Enmienda Constitucional número 3, del 18 de marzo de 1993, añadió el § 7º, al artículo 150 de la Constitución de la República Federativa del Brasil de 1988, facultando a la ley atribuir al sujeto pasivo de la obligación tributaria la condición de responsable por el pago de impuesto o de contribución, cuyo hecho generador sea presunto, así entendido el hecho generador que deba ocurrir posteriormente, pero que pueda no realizarse, razón porque, para esa hipótesis, debe haber la restitución, inmediata es preferencial, de la cantidad paga.

Estando expresamente asegurado el derecho a la restitución, caso no se realice el hecho generador presunto, queda la cuestión de saber si en la hipótesis de venta final con precio diverso de aquel previsto como base de cálculo del impuesto cobrado del sustituto debe ser hecho, o no, el ajuste correspondiente, restando devida la diferencia, por el contribuyente sustituido, o cabiendo al fisco restituirlo que le cobrara, anticipadamente, la mayor.

La submisión de ciertos hechos económicos al régimen de sustitución tributaria progresiva no puede resultar en tributo más grave que el transcurriente de la aplicación del régimen normal de tributación, cabiendo pues, al fisco, restituir lo que cobrara anticipadamente, la mayor. Interpretación en sentido contrario hiere los principios constitucionales tributarios de la capacidad contributiva, de la no cumulatividad y de la veda al confisco.

Si al fisco se le impone el deber de restituir, al sujeto pasivo se confiere el derecho a la restitución. Hasta el advenio de la Ley Complementar 87, del 13 de septiembre de 1996, titular de ese derecho era, exclusivamente, el sustituto legal tributario. A partir de entonces, se reconoce, en relación al impuesto sobre la circulación de mercancías y sobre prestaciones de servicios de transporte interestadual e intermunicipal y de comunicación, legitimidad al sustituto tributario para pleitear, bajo el fundamento de que es él, quién efectivamente anticipa los valores por fuerza de la sustitución tributaria progresiva.

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por tema central a exigência tributária sobre presumida futura ocorrência de fato gerador, conhecida por substituição tributária progressiva, para frente ou em relação a fatos geradores futuros. Especificamente, versa sobre o direito, e sua titularidade, à restituição de tributos retidos e recolhidos por força desse mecanismo de cobrança tributária.

A elevação do instituto da substituição tributária progressiva à norma constitucional por meio da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, em nome da praticidade da tributação, pois diminui o contingente de estabelecimentos comerciais, industriais e prestadores de serviços a serem controlados pelo fisco, relativo às mercadorias, produtos e serviços abrangidos pela substituição, tem proporcionado inúmeros debates entre fisco e contribuintes e entre os operadores do direito, refletindo-se hoje na jurisprudência.

Referida Emenda Constitucional acrescentou o § 7º, ao art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), com a seguinte redação:

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.

Com base nesse dispositivo constitucional, vem disseminando-se, no âmbito do Sistema Tributário Nacional, o instituto da substituição tributária progressiva, através da utilização desse mecanismo de cobrança tributária por parte de todos os entes federados.

Se por um lado o instituto da substituição tributária progressiva facilitou o controle da arrecadação e fiscalização de tributos, relativo às mercadorias, produtos e serviços por ele abrangidos, por outro, trouxe não poucos problemas de ordem administrativa e judicial, muitos dos quais não encontram, ainda, jurisprudência pacífica entre os Tribunais do País. Entre esses problemas encontra-se o que diz respeito ao direito, e sua titularidade, à restituição de indébito relativo a tributo retido e recolhido através desse mecanismo de cobrança.

A temática reveste-se de uma acentuada relevância. Primeiro, por sua atualidade, haja vista que o instituto da substituição tributária progressiva foi elevado à norma constitucional recentemente, como meio de auxílio no controle da arrecadação e fiscalização de tributos. Por ser atual, muitos dissídios administrativos e judiciais estão ocorrendo, decorrentes da sua aplicação e da interpretação de seus dispositivos. Segundo, relevante porque não existe uma bibliografia expressiva, específica a essa temática. Poucas são as obras, com uma abordagem sistemática, já escritas a respeito e que possam orientar os intérpretes do Direito.

Estudando de forma interdependente os institutos jurídico-tributários da restituição de indébito e da substituição tributária progressiva, objetiva-se a construção de uma interpretação adequada, ou pelo menos razoável, quanto ao significado e alcance da expressão final do art. 150, § 7º, da CF/88 - *assegurada a (...) restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido* -, ou seja, interpretar a amplitude desse direito, apontando-se também a sua titularidade.

Enfim, objetiva-se verificar se esse direito limita-se às hipóteses de efetiva não ocorrência do fato gerador presumido ou, ao contrário, estende-se aos casos de ocorrência desse fato gerador, porém, em valor inferior ao que serviu de base de cálculo para fins de retenção e recolhimento antecipado do tributo, bem como, se esse direito assiste ao substituto – àquele que tem o dever legal de recolher o tributo – ou ao substituído – àquele que efetivamente suporta o ônus, em relação aos valores recolhidos indevidamente a título de tributo por força da substituição tributária progressiva.

Para tanto, em primeiro lugar, elabora-se uma abordagem geral relativa aos institutos da substituição tributária progressiva e da restituição de indébito, seguindo-se com a apresentação do primeiro e grande debate doutrinário que se estabeleceu em torno da elevação do instituto da substituição tributária progressiva à norma constitucional, ou seja, em torno de sua (in)constitucionalidade, verificando-se os reflexos desse debate sobre a jurisprudência.

Em terceiro lugar, aponta-se, a partir do estudo da relação jurídica tributária e das posições doutrinárias correntes, a titularidade do direito à restituição de indébito referente aos tributos retidos por substituição tributária progressiva.

Por fim, a partir das posições doutrinárias, administrativas e judiciais correntes e com base nas regras de hermenêutica e interpretação do direito, elabora-se uma interpretação em face dos princípios constitucionais tributários, sobre a amplitude do direito à restituição de indébito referente aos tributos retidos por substituição tributária progressiva.

O estudo do tema proposto desenvolve-se de forma interdisciplinar. Embora tratem-se de institutos de Direito Tributário - restituição de indébito e substituição tributária progressiva – este último elevado à norma constitucional, busca-se relacioná-los com outros ramos do Direito, principalmente, com a Teoria Geral do Direito e com o Direito Constitucional. É no Direito Constitucional e na Teoria Geral do Direito que se busca a fundamentação ao desenvolvimento do estudo proposto.

Em relação às definições e esclarecimentos sobre o objeto de estudo, orienta-se especialmente pelos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, Bernardo Ribeiro de Moraes, Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho, Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro e Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior.

Quanto à (in)constitucionalidade do instituto da substituição tributária progressiva orienta-se no pensamento de Hans Kelsen e Norberto Bobbio, e aponta-se, entre os opositoristas à constitucionalidade do instituto, Edvaldo Brito, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins e Roque Antonio Carrazza e, entre aqueles que admitem ou até defendem a sua constitucionalidade, Antonio de Pádua Ribeiro e Marco Aurélio Greco.

Em relação ao estudo sobre a titularidade do direito à restituição de tributos retidos por substituição tributária progressiva, orienta-se, especialmente, nos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, Bernardo Ribeiro de Moraes e Geraldo Ataliba.

Utiliza-se, para a investigação da amplitude do direito à restituição de tributos retidos e recolhidos por força da substituição tributária progressiva, especialmente, os ensinamentos de Gabriel Lacerda Troianelli, Hugo de Brito Machado, Clélio Chiesa, Aroldo Gomes de Mattos, Misabel Abreu Machado Derzi, Sacha Calmon Navarro Coelho, Carlos Maximiliano, Ruy Samuel Espíndola, Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto.

A fim de alcançar os objetivos propostos, utiliza-se o método indutivo de abordagem, o método histórico e descritivo de procedimento e, como técnicas de pesquisa, a documental e bibliográfica.

1. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO

Ao se propor um estudo sobre a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de tributo, por força do regime de substituição tributária progressiva, tendo por objetivo central a questão referente ao significado e alcance da expressão constitucional - *assegurada a (...) restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*¹ – ou seja, a amplitude desse direito, surge, inicialmente, a necessidade de situar, esclarecer e definir os institutos fundamentais que norteiam esse estudo.

Objetiva-se, no presente capítulo, precisamente, a busca desses esclarecimentos, talvez definições, de modo a situar o objeto de estudo, a começar pelo instituto da repetição de indébito tributário - sua complexidade e nuances -, seguindo-se com a sujeição tributária passiva – direta e indireta -, situando-se, enfim, o instituto da

¹ *A lei poderá atribuir a sujeito passivo da 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* (art. 150, § 7º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CF/88, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93).

substituição tributária progressiva como uma modalidade de sujeição tributária passiva indireta.

1.1 – Restituição de Indébito Tributário

Nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional(CTN) é assegurado ao sujeito passivo o direito á restituição do tributo pago indevidamente ou maior que o devido, seja qual for a modalidade de pagamento² e independentemente de prévio protesto. Estabelece o dispositivo que *a importância recolhida a título de tributo pode ser indevida, tanto por exceder ao montante da dívida real quanto por inexistir dever jurídico de índole tributária.*³

Independendo de prévio protesto, a restituição abrange o pagamento indevido ou maior que o devido em face da legislação aplicável, tanto na hipótese de cobrança ou exigência fiscal quanto na hipótese de pagamento espontâneo. *Certificado que o ente tributante não era portador de direito subjetivo à percepção do gravame, ou que o seu direito se limitava simplesmente à parte do que efetivamente recebeu, há de devolver o valor total ou a parcela a maior que detém em seu poder, pois não tem título jurídico que justifique a incorporação daqueles valores ao seu patrimônio.*⁴

A doutrina, de modo geral, tem criticado o teor dos dispositivos do CTN que regulam a restituição de indébito tributário, no sentido de que, a rigor, trata-se da

² Ressalvado o pagamento efetuado por estampilha, nos termos do art. 162, § 4º do CTN.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1991, p.303.

⁴ Idem, p. 304

restituição de valores pagos indevidamente a título de tributo e não da restituição de tributos pagos indevidamente ou maior que o devido. *Com efeito, na restituição (ou repetição) do indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a esse título. (...) no pagamento indevido, nem há obrigação nem crédito.*⁵

1.1.1 – Fundamento da Restituição de Indébito

A restituição de indébito tributário tem fundamento no enriquecimento ilegítimo ou sem causa, à semelhança do que ocorre no direito privado. Destarte, no mesmo sentido do disposto no art. 165 do CTN, dispõe o art. 964 do Código Civil: *todo aquele que recebeu o que não era devido fica obrigado a restituir*. Difere, entretanto, a restituição de indébito tributário em relação à restituição de indébito prevista no direito privado, nos casos de pagamento espontâneo.

Nas relações de direito privado a vontade tem papel fundamental na formação do vínculo obrigacional. Nesse sentido, *ao que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro* – art. 965 do Código Civil. Para a obtenção da restituição do indevido, é preciso que o pagamento tenha sido feito *na suposição falsa de que era devido*.⁶ É preciso provar-se que o erro se tenha configurado como um vício da vontade. *Sendo válida a vontade de pagar, ainda que inexistente a obrigação, o pagamento é válido. Descabe, pois, a restituição.*⁷

⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 393-394.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de Direito Tributário II*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 193.

⁷ *Idem*, p. 194.

Já a restituição de valores pagos a título de tributo, indevida e espontaneamente, independe da prova de erro, bastando a demonstração de que, de acordo com a legislação tributária aplicável, o valor não era devido. *O direito do contribuinte à restituição do tributo pago indevidamente depende, exclusivamente, da demonstração da inexistência da obrigação respectiva.*⁸

Destarte, conforme leciona Bernardo Ribeiro de Moraes,⁹ a obrigação tributária é uma obrigação decorrente de lei, obrigação que não depende da vontade ou de uma manifestação do sujeito passivo. O seu objeto, pagamento de tributo, é uma prestação compulsória. Em consequência, a prova de erro em relação ao pagamento de valores indevidos a título de tributo, para fins de restituição, não é absolutamente necessária. *O fundamento do pedido de restituição de tributo pago indevidamente não está no erro do 'solvens' em pagar, mas, sim, na falta de causa jurídica para a sua cobrança pela Fazenda Pública.*¹⁰

1.1.2 – Decadência do Direito à Restituição de Indébito

O direito à restituição de indébito tributário não perdura eternamente, sujeitando-se ao prazo decadencial de cinco anos contados da data do pagamento do tributo indevido ou da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória em virtude da qual houve o pagamento de tributo - art. 168 CTN. Prescreve,

⁸ MACHADO, op. cit., p. 195.

⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Segundo volume, 2. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 485

¹⁰ Idem, p. 485.

no entanto, em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição, interrompendo-se o prazo de prescrição pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada – art. 169 CTN.

1.1.3 – Efeitos da Prescrição e da Decadência Tributária

Não se pode repetir o que se pagou para solver dívida prescrita. É o que estabelece o Código Civil em seu art. 970. A prescrição é forma de extinção do crédito tributário – art. 156 CTN. Prescrição é a perda do direito de ação, perda do direito de exigir o crédito tributário e ocorre pelo decurso do prazo de cinco anos contados da data da sua constituição definitiva – art. 174 CTN -, podendo ser interrompida e suspensa temporariamente. Não cabe, porém, restituição de tributo pago sob o argumento de que o mesmo não era mais exigível em virtude da ocorrência da prescrição.

Diferentemente ocorre quando se tratar de hipótese de decadência. A decadência atinge o próprio direito, significando a perda ou caducidade deste. Em ocorrendo pagamento de crédito tributário constituído após a fluência do prazo previsto no art. 173 do CTN – prazo decadencial - impõe-se a restituição, pois, nesse caso, o ente tributante não era mais portador de direito subjetivo ao gravame, caracterizando-se o enriquecimento sem causa.

Embora o CTN, em seu art. 156, a classifique como forma de extinção do crédito tributário, entende-se que mais correto seria classificá-la como forma de exclusão,

pois ela impede a constituição do próprio crédito tributário, tal qual ocorre nas hipóteses de isenção e anistia, nos termos do art. 175 do mesmo diploma legal.

Nesse sentido se posiciona Rosa Junior, lecionando que a expressão “exclusão do crédito” deve ser interpretada no sentido de impedimento de sua constituição. *Na isenção e na anistia existe uma situação definida em lei como hipótese de incidência, o fato gerador ocorre, mas o crédito tributário não chega a se constituir pelo lançamento. Concordamos com os autores que entendem que a decadência deveria estar incluída como causa de exclusão do crédito tributário porque obsta a constituição do crédito tributário, não sendo, portanto, causa de sua extinção, como reza o art. 156, V, do CTN.*¹¹

Paulo de Barros Carvalho refuta, entretanto, a expressão “exclusão do crédito”. Para o autor a própria classificação da isenção como forma de exclusão do crédito tributário, utilizada pelo CTN, mostra-se imprópria, haja vista que na hipótese o crédito tributário não chega a ser constituído. Para o autor, a regra de isenção tem o efeito de paralisar a atuação da regra-matriz de incidência tributária, para certos e determinados casos. Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios – material, espacial, temporal ou pessoal - da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. Não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema, isto é, se a regra de isenção investe contra o critério de pessoal, por exemplo, não pode abranger a

¹¹ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 13. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 616.

totalidade dos sujeitos passivos. Impedindo a autuação da regra de incidência, a obrigação tributária jurídica e o correspondente crédito tributário não chegam a existir.¹²

1.1.4 – Restituição de Tributos Indiretos

Tributos indiretos são aqueles em que se pode identificar a figura do “contribuinte de direito” – aquele que tem a obrigação legal de recolher o tributo aos cofres públicos – e a figura do “contribuinte de fato” – aquele que efetivamente suporta o ônus tributário. O tributo diz-se indireto porque permite ao “contribuinte de direito” a transferência do ônus tributário a terceira pessoa - o “contribuinte de fato”. Normalmente são indiretos os tributos incidentes sobre a circulação e diretos os incidentes sobre o patrimônio e a renda.

Ressalte-se, entretanto, que não se trata de uma classificação jurídica e sim econômica, pois leva em consideração o fenômeno da repercussão econômico-financeira dos tributos. Juridicamente não há que se falar em “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”, reconhecendo-se apenas a expressão “contribuinte”, para se referir àquele que tem o dever legal de recolher tributo ao erário, àquele que figura no pólo passivo da relação jurídico-tributária. O chamado “contribuinte de fato” é estranho à relação jurídico-tributária.¹³ Entretanto, para fins didáticos, utiliza-se a classificação exposta com a ressalva feita.

¹² Cf. CARVALHO, op. cit., p. 327-334.

¹³ Cf. AMARO, op. cit., p. 88.

Baseado nessa classificação econômica, até o advento do CTN não se admitia a restituição de indébito relativa a tributos indiretos, conforme se depreende da Súmula nº 71, de 13 de dezembro de 1963, do Supremo Tribunal Federal: *embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto*. Tal entendimento devia-se ao fato de entender-se que o “contribuinte de direito”, única pessoa a figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária, repassava o encargo financeiro do tributo indireto a terceira pessoa – o “contribuinte de fato”. Admitindo-se a restituição de tributo indireto, pago indevidamente ou maior que o devido, o contribuinte legal ou de direito estaria recebendo duas vezes o aludido valor, ocasionando o seu enriquecimento sem causa. Entre propiciar o enriquecimento sem causa do contribuinte ou do Estado, a opção deveria ficar ao lado desse último.¹⁴

Pelo disposto no art. 166 do CTN, a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, por força do advento do CTN, aprovou em 03 de outubro de 1969, a Súmula nº 546 - *cabe restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido, por decisão, que o contribuinte “de jure” não recuperou do contribuinte de fato o “quantum” respectivo*.

¹⁴ Cf. MORAES, op. cit., p. 487-491.

Pacífica é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, em admitir: *para os tributos que, por sua natureza, comporta (sic) transferência do encargo financeiro, para se obter a repetição do indébito, há a necessidade da prova de não ter ocorrido a transferência do respectivo encargo.*¹⁵ Para o autor, a ação de repetição de indébito pode ser exercida, em relação aos tributos indiretos, desde que o sujeito passivo comprove: primeiro, ter pago o tributo; segundo, que esse pagamento seja indevido; e, terceiro, que assumiu o encargo do pagamento ou que está autorizado a receber a repetição pela pessoa que assumiu o encargo.¹⁶

Resta, nesse contexto, a dificuldade em identificar quais tributos e em que circunstâncias têm natureza indireta. Segundo Luciano Amaro, trata-se de tarefa árdua *identificar quais tributos, em que circunstâncias, têm natureza indireta, quando se sabe que há a tendência de todos os tributos serem “embutidos” no preço de bens ou serviços e, portanto, serem financeiramente transferidos para terceiros.*¹⁷

Nesse sentido, Ubaldo Cesar Balthazar¹⁸ ao tratar da classificação dos impostos quanto à possibilidade de repercussão da carga tributária, do contribuinte para uma terceira pessoa, em diretos e indiretos, elabora uma análise interessante em relação a natureza dos tributos não-cumulativos - ICMS e IPI -, tradicionalmente considerados pela doutrina como impostos indiretos. Em ambos os tributos, há a possibilidade de o contribuinte, ao calcular o preço de revenda de seu produto, embutir naquele preço o custo do imposto incidente sobre a operação, transferindo ao comprador o ônus pelo pagamento

¹⁵ MORAES, op. cit., p. 491.

¹⁶ Cf. MORAES, op. cit., p. 487-491.

¹⁷ AMARO, op. cit., p. 399.

¹⁸ Cf. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de Direito Tributário*. Livro 1. Florianópolis: Diploma Legal, 1999, p. 48-51.

deste imposto, em virtude do que, a unanimidade da doutrina considera-os como impostos indiretos. *O que não é possível afirmar, porém, é que IPI e ICMS têm sua carga transferida para o comprador contribuinte, pois o que é débito para o contribuinte vendedor será crédito para aquele. Logo, teórica e tecnicamente, não há repasse de carga tributária que seria suportada pelo contribuinte, pois este não suporta carga alguma.*¹⁹

Conclui o autor que os tributos que observam o princípio da não-cumulatividade fogem da classificação tradicional – diretos e indiretos – segundo um critério econômico. *Não são diretos, visto que há uma transferência de imposto incidente nas vendas. E de certa forma também não são indiretos, pois o comprador, como também tem direito ao crédito do imposto quando realiza suas compras, não suporta, efetivamente, o ônus fiscal.*²⁰

Evidentemente, em relação à operação praticada pelo comerciante, diretamente a consumidor final, adquirente não contribuinte, o tributo caracteriza-se como indireto, o que é ressalvado pelo autor ao restringir sua análise às hipóteses de operações de compras por contribuintes dos referidos impostos.

1.1.5 – Acréscimos Legais

O direito à restituição abrange as quantias pagas indevidamente a título de tributo, juros de mora e penalidades pecuniárias não relativas a infrações de caráter formal

¹⁹ BALTHAZAR, op. cit., p. 49.

²⁰ Idem, p. 50-51.

– art. 167 CTN. O valor da restituição deve ser corrigido monetariamente, a contar da data do pagamento indevido, e acrescido de juros não capitalizáveis à razão de 1% (um por cento) ao mês ou percentual fixado em lei ordinária, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

1.1.6 – Restituição e Compensação

A restituição do indébito tributário tem sido, cada vez com mais frequência, levada a efeito via compensação com débitos do sujeito passivo perante a pessoa jurídica titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. Tal procedimento encontra amparo no art. 170 do CTN, segundo o qual, pode a lei autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

A legislação tributária federal estabelece várias hipóteses de compensação como forma de restituição de valores indevidamente arrecadados. Em alguns casos independente de autorização prévia e, em outros, condicionado à autorização prévia do órgão arrecadador. Nesse contexto, oportuna a advertência de Luciano Amaro no sentido de que a compensação do indébito tributário não equivale a fazer justiça com as próprias mãos, sem a anuência da parte contrária. *Na hipótese de ser devido o tributo utilizado como moeda de pagamento, na compensação, o sujeito passivo fica em situação análoga àquela em que estaria se simplesmente tivesse deixado de recolher o tributo que pretendeu*

*quitar por compensação. E o fisco resta igualmente credor do tributo que não terá sido pago em razão da ilegítima compensação.*²¹

1.2 – Sujeição Tributária Passiva

A pessoa obrigada a recolher o tributo, uma vez ocorrido o fato gerador tipificado em lei, é chamada de sujeito passivo da obrigação tributária principal que, consoante o art. 121 do CTN, pode ser contribuinte ou responsável. O contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da respectiva obrigação. Responsável é o que, sem revestir a condição de contribuinte, é obrigado ao recolhimento de tributo por expressa disposição legal.

Na expressão de Bernardo Ribeiro de Moraes, o Código Tributário Nacional

*admitiu dois tipos específicos de sujeito passivo, com denominações diversas: para a sujeição passiva direta, quando a pessoa do sujeito passivo tem relação pessoal e direta com o pressuposto de fato da obrigação tributária, temos o “contribuinte”, para a sujeição passiva indireta, quando a pessoa do sujeito passivo não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador da respectiva obrigação tributária, mas a lei a coloca como devedora da prestação jurídica, temos o “responsável”.*²²

Anota no mesmo sentido Rosa Junior que *normalmente, fica sujeito ao pagamento do tributo a pessoa que tenha estado em relação econômica com a situação que constitui o fato gerador respectivo, ou seja, a pessoa que dela auferiu uma vantagem*

²¹ AMARO, op. cit., p. 403.

²² MORAES, op. cit., p. 282.

*econômica, pessoa que se denomina de contribuinte, devedor propriamente dito ou sujeito passivo direto e que tem uma responsabilidade tributária originária.*²³

Entretanto, segue o autor, *em determinados casos, prefere o Estado atribuir tal responsabilidade a um terceiro, sem que este tenha tido qualquer relação econômica com o fato gerador, correspondente ao sujeito passivo indireto, que tem a responsabilidade tributária derivada, eis que deve estar expressamente regulada na lei,*²⁴ *responsabilidade que pode ir da mera solidariedade à substituição completa do contribuinte, caso em que teremos a figura do substituto legal tributário.*²⁵

1.2.1 – Sujeição Passiva Direta

Sujeição passiva direta é aquela que vincula originariamente uma pessoa física ou jurídica ao cumprimento de uma obrigação tributária. Quem encontra-se na situação de sujeito passivo direto é aquele que praticou o fato gerador da obrigação tributária - contribuinte - que tenha interesse pessoal e direto na situação que constitua o respectivo fato gerador.

Sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário é, portanto, no Sistema Tributário Nacional, o contribuinte. Sujeito passivo tributário que tenha relação pessoal e direta com o pressuposto de fato da respectiva obrigação. Pessoa devedora originária da prestação tributária.

²³ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1990, p. 319.

²⁴ *Idem*, p. 320.

²⁵ *Idem*, p. 320.

*Para haver a pessoa do contribuinte, deverá haver uma relação causal, direta, entre o pressuposto de fato que dá origem à obrigação tributária e à (sic) pessoa do sujeito passivo, que fica vinculado à situação e às respectivas conseqüências jurídicas. Para a existência da figura do contribuinte, o relacionamento com o fato gerador da respectiva obrigação tributária há de ser direto e pessoal.*²⁶

1.2.2 – Sujeição Passiva Indireta

Ocorre a sujeição passiva indireta, quando a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, tendo nascido originariamente contra uma pessoa física ou jurídica - contribuinte - em virtude de um fato novo ou por expressa determinação legal, recai sobre terceira pessoa, ligada ou não ao respectivo fato gerador - transferência - ou ainda, quando em virtude de um mandamento legal, uma pessoa passa a dever desde logo por conta de outro - substituição. Depreende-se que responsável é *não só aquele que passa a dever em virtude de inadimplência de outro, como também, aquele que deve desde logo por conta de outro em virtude de mandamento legal.*²⁷ Dessa forma, tem-se a sujeição passiva indireta por transferência e por substituição.

Ocorre a sujeição passiva indireta por transferência, quando a obrigação nascida contra uma determinada pessoa física ou jurídica recai, por circunstância natural ou por determinação legal, sobre terceira pessoa. Compreende a clássica classificação da

²⁶ MORAES, op. cit., p. 283.

²⁷ SOUZA, Rubens Gomes de. Apud MORAES, op. cit., p. 290.

responsabilidade tributária por solidariedade, responsabilidade por sucessão, e responsabilidade legal.

Nas palavras de Rosa Junior *a sujeição passiva indireta por transferência se dá quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), se transfere, em virtude de um fato posterior, para outra pessoa diferente (sujeito passivo indireto).*²⁸

Já a sujeição passiva indireta por substituição ocorre quando a lei atribui a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária a uma terceira pessoa - substituto legal tributário - que não o contribuinte, excluindo a responsabilidade deste. O único devedor passa a ser o substituto legal tributário, que ocupa o lugar do contribuinte no pólo negativo da relação jurídico-tributária. *A figura do substituto tributário pressupõe a exclusão da responsabilidade da pessoa substituída, que é o contribuinte.*²⁹ Sendo assim, *a sujeição passiva tributária por substituição vem a ser uma sujeição passiva indireta, originária e excepcional.*³⁰

Conforme anota Rosa Junior, *a responsabilidade tributária pode ir da mera solidariedade à substituição completa do contribuinte, caso em que teremos a figura do substituto legal tributário.*³¹ Nesse sentido, para o autor, *a sujeição passiva por substituição se verifica quando, em virtude de uma expressa disposição de lei, a obrigação*

²⁸ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1990, p. 320.

²⁹ MORAES, op. cit., p. 290.

³⁰ Idem, p. 290.

³¹ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1990, p. 320.

*tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com a situação tributária, pelo que é a própria lei que substitui o sujeito passivo por outro indireto.*³²

1.3 – Responsabilidade Tributária por Substituição

No mesmo sentido leciona Roque Antonio Carraza:

A responsabilidade tributária admite duas modalidades: responsabilidade por transferência e responsabilidade por substituição.

Na responsabilidade por substituição o dever de pagar o tributo já nasce, por expressa determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto.

*Já, na responsabilidade por transferência, o dever de pagar o tributo, tendo nascido na pessoa do contribuinte, desloca-se, pela ocorrência de um fato novo, prestigiado pela lei, à pessoa do sujeito passivo indireto. Admite três modalidades: solidariedade, sucessão e responsabilidade legal.*³³

Depreende-se, pois, que a substituição tributária é uma modalidade de sujeição passiva por responsabilidade. O pagamento do imposto que seria devido pelo produtor agropecuário, por exemplo, posterga-se para a etapa seguinte de circulação ficando a cargo do comerciante ou industrial adquirente - substituição regressiva - ou o imposto que seria devido pelo comerciante varejista, por exemplo, passa a ser exigido, antecipadamente, do fabricante ou importador, calculado sobre uma base de cálculo estimada ou arbitrada - substituição progressiva.

³² ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1990, p. 320.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 53.

Anota Alfredo Augusto Becker que

o sujeito passivo da relação jurídico tributária, normalmente, deveria ser aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. Entretanto, freqüentemente, colocar essa pessoa no pólo negativo da relação jurídica tributária é impraticável ou simplesmente criará maiores ou menores dificuldades para o nascimento, vida e extinção destas relações. Por isso, nestas oportunidades, o legislador, como solução, emprega uma outra pessoa em lugar daquela e, toda a vez que utiliza esta outra pessoa, cria o substituto legal tributário.³⁴

Segundo esse mesmo autor, a crescente multiplicidade de relações sócio-econômicas, a complexidade e a variedade cada vez maior de negócios, são os principais fatores que estão tornando impraticável aquela solução do legislador de escolher para sujeito passivo da relação jurídico-tributária aquele determinado indivíduo de cuja verdadeira renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. Esses fatores acabam por induzir o legislador a escolher um outro indivíduo para a posição de sujeito passivo da relação jurídico-tributária, constituindo-se esse outro indivíduo, precisamente, no substituto legal tributário.³⁵

Bernardo Ribeiro de Moraes, por sua vez, define substituição tributária como:

uma modalidade de sujeição passiva indireta, que se verifica sempre que a norma jurídica coloca pessoa diversa no lugar do contribuinte (sujeito passivo direto), passando ela a ocupar o pólo negativo da relação jurídica tributária. No caso, o único devedor passa a ser o substituto legal tributário, que ocupa o lugar do contribuinte (pessoa substituída). (...) A figura do substituto tributário pressupõe a exclusão da responsabilidade da pessoa substituída, que é o contribuinte.³⁶

³⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 553.

³⁵ Cf. BECKER, op. cit., p. 550.

³⁶ MORAES, op. cit., p. 290.

A partir dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, Roque Antonio Carraza, Bernardo Ribeiro de Moraes, Luciano Amaro e Rosa Junior, entre outros doutrinadores, pode-se definir substituição tributária como um instituto jurídico-tributário que atribui a terceira pessoa, não diretamente ligada ao fato gerador,³⁷ a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelo substituído. Há uma substituição da parte que figura no pólo passivo da obrigação tributária principal, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Não se trata de responsabilidade clássica do direito tributário, responsabilidade solidária, por sucessão ou legal. Trata-se de um instituto jurídico-tributário que visa facilitar o controle da arrecadação e fiscalização de tributos por parte dos entes tributantes, pois diminui o contingente de pessoas e estabelecimentos comerciais, industriais e prestadores de serviços a serem controlados, relativo aos produtos, mercadorias e serviços por ele abrangidos. Admite duas modalidades: a regressiva e a progressiva.

1.3.1 – Substituição Tributária Regressiva e Progressiva

Entende-se que instituto da substituição tributária foi instituído em caráter geral pela Lei Federal nº 5.172, de 15 de outubro de 1966, hoje Código Tributário

³⁷ Pelo disposto no art. 128 do CTN, a atribuição de responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária a terceira pessoa, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo, exige a vinculação da pessoa a quem a lei atribua a condição de responsável com o fato gerador da respectiva obrigação. Entretanto, entende-se que a Emenda Constitucional 03/93, ao elevar à norma constitucional o instituto da substituição tributária progressiva, acrescentando o parágrafo 7º, ao art. 150 da CF/88, inovou em matéria de responsabilidade tributária, não se exigindo, nesse particular, a vinculação do responsável com o respectivo fato gerador da obrigação tributária, pois não seria razoável

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

Os Estados Federados, desde logo, passaram a aplicá-lo tanto em relação a fatos geradores pretéritos – substituição tributária regressiva – quanto em relação a fatos geradores futuros – substituição tributária progressiva -, conforme depreende-se da análise do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação e sobre serviços de qualquer natureza, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 44, de 07/12/83.³⁸

Com o advento da CF/88 surge no Sistema Tributário Nacional brasileiro o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e, com ele, a referência constitucional à substituição tributária aplicável a este imposto, ao dispor a Constituição – art. 155, § 2º,

condicionar a exigência fiscal à vinculação do devedor a um fato futuro e incerto – fato gerador presumido.

³⁸ A Lei Complementar nº 44, de 07/12/83, acrescentou ao art. 6º, do Decreto-lei nº 406, o seguinte parágrafo:

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

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

XII, “b” - que cabe a lei complementar, em relação ao ICMS, dispor sobre substituição tributária.

Além disso, a própria CF/88, através do art. 34, § 9º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituiu, de pronto, a denominada substituição tributária progressiva e regressiva, em relação às operações praticadas pelas distribuidoras de energia elétrica.³⁹

Por força do artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os Estados legislaram, através de convênio – Convênio 66/88 -, sobre normas gerais relativas ao ICMS, até o advento da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Tanto o Convênio 66/88, quanto a Lei Complementar 87/96, previram o instituto da substituição tributária progressiva aplicável ao ICMS, tal qual já previa o Decreto-lei nº 406/68, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 44/83.

A substituição tributária regressiva, também conhecida por substituição tributária em relação a fatos geradores antecedentes, ou ainda, substituição tributária “para trás”, consiste na postergação do pagamento de tributo devido para a etapa seguinte de circulação de mercadorias, bens ou serviços.

³⁹ Estabelece o dispositivo: *Até que a lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado o seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.*

Na substituição regressiva a lei atribui a responsabilidade ao adquirente de uma mercadoria, por razões de comodidade, praticidade ou pela circunstância de o real contribuinte não manter organização adequada de seus negócios, caracterizando o fenômeno do diferimento, ou seja, a postergação da exigência para o momento ulterior do ciclo mercantil. O substituto torna-se responsável pelo pagamento do imposto devido pelo substituído na etapa anterior do processo de circulação da mercadoria.⁴⁰

A substituição tributária progressiva, também conhecida por substituição tributária em relação a fatos geradores subseqüentes, ou ainda, por substituição tributária “para frente”, atribui a responsabilidade, principalmente, ao industrial, ao importador e ao atacadista, pela retenção e recolhimento do tributo devido sobre etapas subseqüentes de circulação de mercadorias, produtos e serviços, ou seja, consiste numa antecipação do imposto devido sobre fatos geradores que provavelmente irão ocorrer no futuro, calculado sobre uma base de cálculo estimada ou arbitrada. *Consiste em uma forma de antecipação de tributo, pela qual o substituto deve recolher o tributo que seria devido pelo substituído em momento posterior do ciclo econômico, ou seja, o imposto é pago pelo substituto, com recursos que lhe são fornecidos pelo substituído, embora o fato gerador normalmente só ocorreria posteriormente.*⁴¹

Na substituição tributária “para frente” parte-se do pressuposto de que o fato imponible (fato gerador “in concreto”) ocorrerá no futuro e que, portanto, se justifica a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador daquele fato futuro praticará evasão fiscal). Para acautelar interesses fazendários, tributa-se, na substituição

⁴⁰ Cf. ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 13. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 507.

⁴¹ *Idem*, p. 508.

tributária “para frente”, fato que ainda não aconteceu (e que, portanto, ainda não existe e, em tese, poderá nunca vir a existir).⁴²

Encontra-se atualmente fundada em norma constitucional, elevada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, nos seguintes termos: *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.*

1.3.2 – Regras Básicas da Substituição Tributária Progressiva

A submissão de certos fatos econômicos ao regime de substituição tributária progressiva retira-os do regime normal de tributação, impondo a terceira pessoa a obrigação pela retenção e recolhimento de tributo incidente sobre fato gerador que provavelmente irá ocorrer no futuro, calculado sobre uma base de cálculo estimada. Em não ocorrendo o fato gerador é assegurado expressamente o direito à restituição do tributo pago.

Há que se distinguir, neste sentido, as regras básicas do próprio instituto da substituição tributária progressiva, das regras específicas aplicáveis para a determinação da base de cálculo estimada, relativa ao fato gerador que provavelmente irá ocorrer no futuro,

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 291.

sobre o qual recairá a exigência tributária e em relação ao qual a lei constituirá um substituto legal tributário.

A sistemática da substituição tributária progressiva adotada em relação aos tributos não-cumulativos é relativamente simples se comparada com a sistemática aplicável aos tributos ditos cumulativos. Com efeito, sendo o tributo não-cumulativo a lei pode atribuir, por exemplo, ao industrial, fabricante, importador ou atacadista, a responsabilidade pelo pagamento do tributo relativo a fato gerador subsequente, praticado por um ou todos os agentes que promovam atos de intermediação para fazer chegar ao consumidor final o bem, a mercadoria, o produto ou o serviço. Não importa o número de intermediários que figuram entre o substituto legal tributário e o consumidor final, pois, o encargo total com o tributo não-cumulativo deve corresponder exatamente ao valor decorrente da aplicação de sua alíquota sobre o valor da operação final, ou seja, de venda ao consumidor final.

Importa assim, a previsão de regras claras, precisas e mais próximas possíveis da realidade, quanto à determinação da base de cálculo estimada ou, em última instância, do valor da operação praticada pelo estabelecimento varejista diretamente ao consumidor final.

A legislação do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) adota três critérios básicos para determinação dessa base de cálculo estimada, previstos no art. 8º da Lei Complementar 87, de 13.09.96:

- a) tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido;
- b) existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço; ou
- c) não havendo preço, único ou máximo, fixado por órgão público competente nem preço sugerido pelo fabricante ou, havendo preço sugerido pelo fabricante e a lei não estabelecer este como base de cálculo para fins de substituição tributária progressiva, esta será determinada pelo somatório das seguintes parcelas: o valor da operação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviços; a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Já em relação aos tributos cumulativos, a sistemática da substituição tributária progressiva torna-se mais complexa e de difícil aplicação, razão porque, sua aplicação deve ser mais restrita, encontrando campo propício em duas hipóteses básicas: tratando-se de substituição de apenas um dos agentes econômicos ou intermediários do processo de circulação; e, em relação a produtos que se possa apurar o número de agentes econômicos ou intermediários que fazem circular o produto entre o substituto tributário – importador, industrial ou atacadista - e o consumidor final.

Na primeira hipótese, pode-se aplicar os mesmos critérios adotados para os tributos não-cumulativos. Na segunda hipótese, porém, precisa-se estabelecer critérios e regras específicas, de modo que de sua aplicação resulte a apuração de um valor o mais

próximo possível do resultante da tributação segundo o regime normal, ou seja, a aplicação da alíquota sobre o valor de cada uma das operações realizadas, desde o importador, industrial ou atacadista – substituto legal tributário - até o consumidor final. Nesse mister, é imprescindível a determinação do número de operações necessárias para fazer circular o produto, desde o substituto até o consumidor final, para a fixação da base de cálculo do tributo devido por substituição.

Como decorrência, surgem regras no Sistema Tributário Nacional, a primeira vista, bastante estranhas em relação á apuração de tributos retidos por substituição tributária, principalmente no âmbito da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da contribuição para o PIS/PASEP, incidente sobre cigarros e combustíveis.

Com efeito, a base de cálculo da COFINS devida pelos fabricantes e importadores de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, será obtida multiplicando-se o preço de venda no varejo por 118% (art. 3º da LC nº 70/91). A aplicação da alíquota de 3% sobre aquela base de cálculo resulta na contribuição devida pelo fabricante e pelo comerciante varejista. Já em relação á contribuição para o PIS/PASEP devida pelos mesmos estabelecimentos, a base de cálculo da contribuição devida na condição de contribuintes e de substituto dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o preço fixado para venda do produto no varejo, multiplicado por 138% (art. 5º da Lei nº 9.715/98).

Ora, por que razão teria o legislador fixado esses critérios para a determinação das bases de cálculo das contribuições PIS/PASEP e COFINS? Os

fabricantes e importadores de cigarros poderiam calcular a contribuição devida na condição de contribuintes, aplicando a alíquota do tributo sobre o valor da operação praticada e, sendo conhecido o preço de venda no varejo, poderiam esses mesmos estabelecimentos calcular a contribuição devida na condição de substituto dos varejistas, aplicando-se a alíquota do tributo sobre este preço.

Ainda, por que razão teria o legislador fixado, para o mesmo produto e em relação às mesmas operações, bases de cálculos diversas para as contribuições PIS/PASEP e COFINS? Teria a COFINS onerado demasiadamente o custo dos cigarros? A essas indagações não se encontram respostas racionais, senão políticas.

Os arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718/98 cuidam da incidência da COFINS sobre as receitas decorrentes de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás, e álcool para fins carburantes. O art. 4º dispõe que as refinarias de petróleo ficam obrigadas a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, a COFINS devida pelos distribuidores e comerciantes varejistas, mediante aplicação da alíquota sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro. Com isso as distribuidoras e varejistas não recolhem a COFINS sobre as receitas desses produtos. Aplicam-se essas mesmas regras à contribuição para o PIS/PASEP.

Feitas essas considerações gerais, definidos e situados os institutos básicos que envolvem o objeto do presente estudo, passa-se ao estudo de um dos primeiros e mais polêmicos debates doutrinários que se tem estabelecido em torno da elevação do instituto da substituição tributária progressiva à norma constitucional, ou seja, o debate quanto à sua (in)constitucionalidade.

2. (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

A Emenda Constitucional nº 3, de 18 de março de 1993, acrescentou o § 7º, ao art. 150 da CF/88, facultando à lei atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou de contribuição, cujo fato gerador seja presumido, assim entendido o fato gerador que deva ocorrer posteriormente, mas que pode não se realizar, razão porque, para essa hipótese, a restituição, imediata e preferencial, da quantia paga.

Essa possibilidade inserida e consagrada expressamente na Carta Magna pela Emenda Constitucional nº 03/93, enfrentou e enfrenta forte resistência, ao argumento de agressão ao princípio da segurança jurídica, por tangenciar o esquema clássico fato gerador-obrigação-lançamento. Afirmam seus opositores que os impostos apenas incidem sobre fatos geradores e nunca sobre hipóteses. Seus defensores, sob o influxo da praticidade fiscal, admitem a possibilidade desde que aplicada em tributos plurifásicos sobre o consumo e com as necessárias salvaguardas - imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.⁴³

⁴³ Cf. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT Nº 2.055/96. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 19, p. 97-103.

De um lado tem-se o fisco, fundado no princípio da praticidade da tributação, tendo necessidade de evitar a evasão - a substituição, neste mister, é instrumento de justiça fiscal, vez que a carga tributária é distribuída igualmente, evitando, até mesmo, a concorrência desleal entre contribuintes que cumprem e aqueles que não cumprem suas obrigações tributárias - aliada à necessidade, não menor, de assegurar a previsibilidade de arrecadação. De outro lado encontra-se o contribuinte que tem o seu tributo recolhido por antecipação, não podendo arcar, injustamente, com uma carga maior do que aquela que seria praticada na forma normal de tributação, necessitando para tanto, de “salvaguardas”.⁴⁴

2.1 – Teoria da Inconstitucionalidade

Alfredo Augusto Becker,⁴⁵ analisando a embriogenia do Estado, chega à conclusão de que o Poder - capacidade de agir imanente ao Estado - pertence ao Estado como um dos elementos essenciais aos quais ele deve sua existência. O Estado não é titular de um direito ao Poder ou titular de um direito de soberania. É, por sua própria natureza, Soberano, ou seja, tem Poder.

Esse Poder estatal é essencialmente unitário, entretanto, isto não obsta a que, especialmente nas fases avançadas de sua evolução, em função da especialização de suas funções, tal Poder se cinda e se articule em vários órgãos que cumprem ações distintas mas coordenadas ao fim comum de todo o sistema.

⁴⁴ Cf. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Op. cit., p. 97-103.

⁴⁵ Cf. BECKER, op. cit., p. 201-212.

A ação do Estado se realiza pela atuação de órgãos funcionais nos quais o Poder está subdividido em virtude da especialização das funções do Estado. Com exceção de um único órgão, todos os demais órgãos são entidades jurídicas, com ou sem personalidade jurídica, criados pelo Estado. Esse único órgão que não é jurídico e que exerce o Poder em toda a sua plenitude, sem qualquer limitação, é a assembleia constituinte e a sua produção jurídica é a Constituição.

O Estado, por intermédio deste primeiro órgão não-jurídico, modernamente, costuma criar diversos órgãos jurídicos - atribuindo-lhes uma parcela de Poder, a competência -, cujas distintas funções podem ser reunidas em três gêneros: legislativa, executiva e judiciária. Aos órgãos jurídicos de função legislativa compete a ampliação e desenvolvimento do sistema original de regras jurídicas (Constituição), mediante a criação de novas regras jurídicas, condicionadas à observância dos limites de sua competência, impostos pelo órgão não-jurídico (assembleia constituinte).

Nesse mesmo sentido, Norberto Bobbio em sua *Teoria do Ordenamento Jurídico* ensina que, quando um órgão superior atribui a um órgão inferior um poder normativo, não lhe atribui um poder ilimitado, ou seja, estabelece-lhe limites. Assim, o exercício do Poder Legislativo é limitado pelo Poder Constitucional. Os limites com que o poder superior restringe e regula o poder inferior são de dois tipos: relativos ao conteúdo e relativos à forma.⁴⁶ *A observação desses limites é importante, porque eles delimitam o âmbito em que a norma inferior emana legitimamente: uma norma inferior que exceda os limites materiais, isto é, que regule uma matéria diversa da que lhe foi prescrita, ou*

⁴⁶ Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 9. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997, p. 53-54.

*exceda os limites formais, isto é, não siga o procedimento, está sujeita a ser declarada ilegítima e a ser expulsa do sistema.*⁴⁷

Kelsen, em sua *Teoria Pura do Direito*, já lecionara o que mais tarde afirmaria Norberto Bobbio em sua *Teoria do Ordenamento Jurídico*, que o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma⁴⁸ e que

*entre uma norma de escalão superior e uma norma de escalão inferior, quer dizer, entre uma norma que determina a criação de uma outra e essa outra, não pode existir qualquer conflito, pois a norma do escalão inferior tem seu fundamento de validade na norma do escalão superior. Se uma norma do escalão inferior é considerada como válida, tem de considerar-se como estando de harmonia com a norma do escalão superior.*⁴⁹

Decorre desse pressuposto que a inconstitucionalidade nutre estreita semelhança com a ilegalidade. Em ambas as hipóteses, está-se a apontar a existência de um vício formal ou material que vitima o subordinado. O que distingue uma da outra é a qualidade do ato imediatamente ofendido. Se se tratar da Constituição, tem-se a inconstitucionalidade. Se se tratar de lei, tem-se a ilegalidade.

Alfredo Augusto Becker considera, inclusive, a ilegalidade como uma modalidade de inconstitucionalidade, distinguindo entre inconstitucionalidade imediata e mediata. A primeira, segundo o autor, ocorre quando o ato desrespeitou diretamente regra jurídica criada por aquele único órgão legislativo de primeiro grau (assembléia constituinte); a segunda, quando a desobediência foi à regra jurídica criada por órgão de

⁴⁷ BOBBIO, op. cit., p. 54.

⁴⁸ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Babilista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 215.

⁴⁹ Idem, p. 232.

grau inferior à assembléia constituinte, porém superior ao grau do próprio órgão cujo ato foi argüido de ilegalidade (inconstitucionalidade mediata).⁵⁰

No mesmo sentido, Celso Ribeiro Bastos afirma que a inconstitucionalidade de uma lei é *a circunstância de uma determinada norma inferior infringir a Constituição, quer quanto ao processo a ser seguido pela elaboração legislativa, quer pelo fato de, embora a norma respeitando a forma de criação da lei, desrespeitar a Constituição quanto ao conteúdo adotado.*⁵¹

Ainda, segundo o autor, o controle da constitucionalidade das leis pressupõe ou implica a existência de superioridade de uma em relação às outras, uma hierarquia de normas, sendo seus pontos capitais: *sendo a lei inconstitucional nula, a ninguém obriga, e muito menos vincula o Poder Judiciário à sua aplicação; por outro lado, diante de um conflito entre lei ordinária e a Constituição, ao Poder Judiciário incumbe inelutavelmente preferir uma em desfavor da outra.*⁵² Tal preferência *inevitavelmente deve ser dada à Lei Constitucional, que é superior a qualquer outra.*⁵³

2.2 – Teoria das Normas Constitucionais Inconstitucionais

Uma das discussões que surgem no âmbito da (in)constitucionalidade do instituto jurídico-tributário da substituição tributária progressiva, face a sua elevação à norma constitucional, é se poderia uma norma constitucional ser inconstitucional.

⁵⁰ BECKER, op. cit., p. 211.

⁵¹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 18. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 384.

⁵² Idem, p. 393.

⁵³ Idem, p. 393.

2.2.1 – Considerações Gerais

Na doutrina alemã, há muito – 1951 - Otto Bachof preconizou a chamada *Teoria da Normas Constitucionais Inconstitucionais* partindo do pressuposto de haver uma contradição intransponível entre as normas constitucionais originárias e as normas de direito supra-positivo ou supralegal, ou seja, admitindo um poder transcendental e vinculativo ao próprio constituinte. Contemporaneamente, principalmente nos Estados de legalidade democrática, não tem mais aplicação essa teoria.

A moderna teoria da inconstitucionalidade tem por pressuposto básico a hierarquia entre as normas, sendo que as normas constitucionais decorrem, ou de um poder constituinte originário ou de um poder constituinte derivado. Em relação às normas constitucionais originárias, oriundas de um mesmo poder, só se poderia admitir a inconstitucionalidade caso se admitisse uma hierarquia interna entre essas normas. Poderia assim, por exemplo, ocorrer a inconstitucionalidade de uma norma constitucional transitória, caso contrariasse uma disposição permanente.

Entretanto, entre uma norma constitucional originária, decorrente do poder constituinte originário, e uma norma constitucional derivada, decorrente do poder constituinte derivado, pode e deve estabelecer-se um juízo de adequação, pois o poder constituinte originário, através das normas constitucionais que elabora, estabelece limites materiais e formais de atuação ao poder reformador do constituinte derivado, objetivando assegurar certa estabilidade à nova ordem jurídica que se instala pela outorga ou promulgação de uma nova Constituição.

Na atual Constituição da República Federativa do Brasil, esses limites formais – procedimentos - e materiais - cláusulas pétreas - encontram-se previstos em seu art. 60. Não observados esses limites pelo poder constituinte derivado, a norma constitucional por este criada e aprovada torna-se manifestamente inconstitucional.

Nesse sentido, assinala Jorge Miranda que é possível inconstitucionalidade de normas oriundas de revisão constitucional em contradição com certas normas constitucionais já existentes, não sendo possível, porém, a inconstitucionalidade de normas constitucionais originárias:

Pode haver inconstitucionalidade por oposição entre normas constitucionais preexistentes e normas constitucionais supervenientes, na medida em que a validade destas decorre daquelas; não por oposição entre normas feitas ao mesmo tempo por uma mesma autoridade jurídica. Pode haver inconstitucionalidade da revisão constitucional, porque a revisão funda-se, formal e materialmente, na Constituição; não pode haver inconstitucionalidade na Constituição.⁵⁴

2.2.2 – Posição do Supremo Tribunal Federal

Não é outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal, admitindo a possibilidade de incompatibilidade de normas constitucionais oriundas do poder constituinte derivado com normas constitucionais emanadas do poder constituinte originário, desde que aquelas atinjam as, entre estas, elevadas a cláusulas pétreas.

⁵⁴ MIRANDA, Jorge. Apud Paulo Bonavides. *A Constituição Aberta: Temas Políticos e Constitucionais da Atualidade, Com ênfase no Federalismo das Regiões*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 218.

Em 1993, conhecendo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7 DF, pela primeira vez em sua história,⁵⁵ o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de enfrentar, discutir e decidir sobre a possibilidade de normas constitucionais (emendas) inconstitucionais, no ordenamento jurídico pátrio.

Referido julgamento considerou parcialmente inconstitucional o § 2º do art. 2º da Emenda Constitucional 03/93,⁵⁶ relacionado à instituição do Imposto Provisório sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF), por ferir cláusula pétreia da Constituição, ao excepcionar o novo imposto ao princípio da anterioridade e à imunidade tributária recíproca, atentando contra os direitos e garantias individuais do contribuinte e ao postulado institucional da Federação.⁵⁷

Do voto do Ministro Celso de Mello, que constitui verdadeira lição sobre o tema, extrai-se:

⁵⁵ Do voto do Ministro Paulo Brossard extrai-se: *É pela primeira vez que se discutem aspectos constitucionais de uma emenda constitucional. (...) Pela primeira vez, a constitucionalidade de emenda constitucional ou de aspectos de uma emenda constitucional chega até o Supremo Tribunal e é por ele enfrentada, discutida e decidida.*

⁵⁶ Art. 2º – *A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.*

.....
 § 2º *Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, “b”, e VI, nem o disposto no § 5º do art. 153 da Constituição.*

⁵⁷ Em seu voto o ministro Celso de Mello assim se expressa: *Tenho por irrecusável que a norma inscrita no art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional n. 3/93 – ao reduzir, ainda que temporariamente, a abrangência da cláusula de proteção representada pelo princípio da anterioridade – vulnera, nas múltiplas dimensões em que ele se projeta, o regime jurídico-constitucional dos direitos e garantias individuais dos contribuintes. (...) O ato estatal ora questionado transgride, de outro lado, o postulado da Federação, que constitui um dos princípios nucleares da organização política brasileira. A imunidade tributária recíproca – consagrada pelas sucessivas Constituições republicanas brasileiras – representa um fator indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes da Federação.*

*O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes. Não conheço que se cuida, como qualquer outro direito, de prerrogativa de caráter meramente relativo, posto que as normas constitucionais **originárias** já contemplam hipóteses que lhe excepcionam a atuação.*

*Note-se, porém, que as derrogações a esse postulado emanaram de preceitos editados por órgão exercente de funções constituintes **primárias**: a Assembléia Nacional Constituinte. As exceções a esse princípio foram estabelecidas, portanto, pelo próprio poder constituinte **originário**, que não sofre, em função da própria natureza dessa magna prerrogativa estatal, as limitações materiais e tampouco as restrições jurídicas impostas ao poder reformador.*

(...)

*É preciso não perder de perspectiva que as emendas constitucionais podem revelar-se incompatíveis, **também elas**, com o texto da Constituição a que aderem. Daí a sua sindicabilidade jurisdicional, especialmente em face do núcleo temático protegido pela cláusula de imutabilidade inscrita no art. 60, § 4º, da Carta Federal.*

*As denominadas **cláusulas pétreas** representam, na realidade, categorias normativas subordinantes que, achando-se pré-excluídas, por decisão da Assembléia Nacional Constituinte, do poder de reforma do Congresso Nacional, evidenciam-se como temas insuscetíveis de modificação pela via do poder constituinte **derivado**.*

*O poder reformador, portanto, é um poder derivado e subordinado às prescrições jurídicas condicionantes que, estabelecidas com **absoluta supremacia** pelo texto da Lei Fundamental do Estado, pautam, **necessariamente**, a ação do Parlamento no exercício dessa competência institucional.*

*Desse modo, não assiste ao Congresso nacional qualquer poder de rever ou de reapreciar o sistema de valores essenciais consagrados pela Constituição, dentre os quais avultam, por sua indiscutível relevância, o postulado da Federação e o princípio tutelar dos direitos e garantias individuais, **inclusive aqueles de índole jurídico-tributária**.⁵⁸*

Em conseqüência, encontrando-se, atualmente, o instituto da substituição tributária progressiva previsto em norma constitucional, elevado pela Emenda nº 3/93,

⁵⁸ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7 - Distrito Federal. Pleno. Relator Ministro Sydney Sanches.

oriunda do poder constituinte derivado, é perfeitamente possível a verificação de sua adequação com o texto constitucional originário ou a verificação da observância dos limites formais e materiais impostos pelo poder constituinte originário ao poder constituinte derivado. É perfeitamente possível a apreciação de sua (in)constitucionalidade.

2.3 – Posições Doutrinárias

A doutrina pátria divide-se em relação a (in)constitucionalidade do instituto da substituição tributária progressiva. Para os defensores da constitucionalidade do regime, trata-se de um mecanismo alternativo às técnicas tradicionais de arrecadação tributária, sufragados pela jurisprudência, desde que presentes as salvaguardas consistentes na parte final do § 7º, do art. 150, da Carta Constitucional de 1988. Daí, o que sustenta a legalidade do dispositivo é a determinação expressa do legislador constitucional que instituiu as referidas salvaguardas, garantindo, em conseqüência, a atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do tributo a agentes do ciclo econômico de bens e serviços, que não o contribuinte, ainda mais quando tal instituto é utilizado em impostos plurifásicos sobre consumo. É que nesse tipo de tributo é razoável a presunção de que haverá operação subsequente, sendo seu não acontecimento obra do acaso.⁵⁹

Para os opositores ao regime, o § 7º, do art. 150 é inconstitucional: primeiro, sob o argumento de que os tributos incidem sobre fatos geradores e nunca sobre hipóteses; segundo, porque fere vários princípios constitucionais - legalidade, igualdade, tipicidade, não-cumulatividade, segurança jurídica, capacidade contributiva, vedação ao confisco - e

⁵⁹ Cf. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Op. cit., p. 97-103.

os direitos e garantias individuais - direito de propriedade - estrapolando o legislador constituinte derivado os limites estabelecidos à sua competência reformadora, limites estes estabelecidos pelas cláusulas pétreas previstas no art. 60, § 4º, da mesma Carta.

2.3.1 – Corrente Oposicionista

Para Edvaldo Brito, a elevação do instituto da substituição tributária progressiva à norma constitucional fere o princípio constitucional tributário da vedação ao confisco, considerado como uma reafirmação do direito de propriedade, este, um direito inato do homem, abrangido pelas cláusulas pétreas da Constituição. Segundo o autor,

não há fato gerador presumido (...). O acréscimo do § 7º, na redação que lhe deu a Emenda nº 3/93, ao art. 150 da Constituição jurídica, consiste em subtrair, sem causa justa, a propriedade, cuja aquisição e exercício é um direito inato do homem. Esse dispositivo permite a usurpação da propriedade particular, pelo Estado; veja-se que, mesmo o poder constituinte, teve a cautela de preservá-la nos casos de iminente perigo público (art. 5º, XXV), quanto mais a competência reformadora que é limitada, inclusive quanto à modificação desses direitos inatos (art. 60, § 4º).⁶⁰

Também no entender de Hugo de Brito Machado a Emenda Constitucional 03/93 é inconstitucional, em relação à elevação do instituto da substituição tributária progressiva à norma constitucional, por ferir as cláusulas pétreas da Constituição, anotando:

Em face do que estabelece o art. 60, § 4º, inciso IV, da vigente Constituição, a proposta da qual resultou a Emenda nº 3 nem poderia ter sido objeto de deliberação. Sua inconstitucionalidade é flagrante, porque afronta um dos mais elementares direitos

⁶⁰ BRITO, Edvaldo. Reforma Tributária Inconstitucional. In: *Curso de Direito Tributário*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). Vol. 2. Belém: Cejup, 1997, p. 440.

*individuais, qual seja, (...), o de não se submeter a qualquer efeito de incidência de norma jurídica antecipadamente. Admitir-se a cobrança de um imposto em face de um fato gerador futuro é submeter o contribuinte ao efeito da incidência de uma norma de tributação sobre um fato que ainda não aconteceu. Tanto é assim que o próprio dispositivo, introduzido na Constituição com a referida Emenda, preocupou-se em garantir ao contribuinte substituído imediata e preferencial restituição na hipótese de não se realizar o fato gerador presumido.*⁶¹

No entender de Ives Gandra da Silva Martins, o instituto da substituição tributária progressiva fere, além do direito de propriedade e do princípio da vedação ao confisco, também o princípio da legalidade, caracterizando-se como verdadeiro empréstimo compulsório. Com efeito, para o autor,

a substituição tributária em relação a fato gerador inexistente – irreal, fantasioso, spielberguiano, próprio da “Disneilândia” na Caso dos Terores – gera, por haver cobrança de tributo sem fato econômico a sustentá-la, o efeito confisco e fere o princípio da legalidade, ambas cláusulas pétreas, que a E.C. nº 3/93 não poderia atingir.

*O § 7º introduzido no artigo 150 pela E.C. 3/93 fala, inclusive, em “fato gerador presumido” e presumido, sequer entre os léxicos, pode ser considerado “fictício”. Presume-se fato existente embora desconhecido, mas não se presume fato inexistente. Pode-se criar uma ficção sobre o fato inexistente, que nunca será presumido pelo simples fato de inexistir. E a E.C. nº 3, embora fazendo clara menção a fato gerador presumido, de rigor, não é presumido, mas fictício, pois não existe e, se nunca vier a existir, a imposição tributária se transformará em empréstimo compulsório e deverá ser devolvida, imediata e preferencialmente, a quantia confiscada, ao sujeito passivo escolhido para suportá-la.*⁶²

Também Roque Antonio Carazza, referindo-se ao acréscimo do § 7º, ao art. 150 da CF/88, pela Emenda Constitucional nº 3/93, protesta:

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. A Substituição Tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 26, p. 29.

⁶² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária sem Fato Gerador Real – Imposição Confiscatória – Lei Complementar 87/96 – Inconstitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 22, p. 79-80.

A referida Emenda Constitucional “criou” a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro, ou, como querem alguns, da substituição tributária “para frente”. Deveras, o supracitado preceito “autoriza” a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, tudo indica, ocorrerão. Noutras termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.

(...)

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

(...)

Aparentemente, agora é possível a tributação antecipada, desde que se garanta ao contribuinte a devolução preferencial do indébito tributário na hipótese de, a final, ino correr o fato imponible.

Temos para nós, entretanto, como já adiantamos, que o referido § 7º é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, que, aplicado ao Direito Tributário, exige, dentre outras coisas, que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponible.⁶³

Ao contrário daqueles que admitem a constitucionalidade do instituto, para o autor, a inconstitucionalidade perdura, mesmo “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Deveras, a eventual recomposição do dano não restabelece o primado da segurança jurídica, que, aliás, resta irremediavelmente atropelado com a simples tributação de fato imaginário, isto é, que ainda não aconteceu (mesmo que, depois, ele realmente aconteça).⁶⁴

⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 290-293.

⁶⁴ Idem, p. 293.

2.3.2 – Corrente Defensora ou Moderada

Entre aqueles que admitem a cobrança antecipada de tributos em relação a fatos geradores que provavelmente irão ocorrer no futuro – substituição tributária progressiva -, ou até defendem a constitucionalidade desse mecanismo de cobrança, encontram-se, entre outros, Antônio de Pádua Ribeiro e Marco Aurélio Greco.

Para Antônio de Pádua Ribeiro⁶⁵ o instituto não padece dos defeitos apontados por seus opositores: o da violação de praticamente todos os princípios constitucionais tributários - legalidade, tipicidade, capacidade contributiva, não-cumulatividade, vedação ao confisco e igualdade ou isonomia - e, o de que o instituto constitui autêntico empréstimo compulsório.

Para o autor,

da mesma forma que o Direito Processual passa por verdadeira revolução visando a concretizar o princípio da efetividade da jurisdição, com a criação de diversos institutos novos (ampliação das cautelares e antecipação de tutela, dentre outros), o Direito Tributário não pode passar imune a essa evolução da sociedade, deixando de acolher a figura da substituição tributária para frente, que, numa visão analógica, apresenta certo caráter cautelar: objetiva tornar efetiva a responsabilidade tributária.⁶⁶

Também para Marco Aurélio Greco, a presunção do fato gerador - característica fundamental do instituto da substituição tributária progressiva - não constitui óbice à exigência antecipada do tributo das mãos do substituto, esclarecendo, entretanto:

⁶⁵ Cf. RIBEIRO, Antônio de Pádua. *Substituição Tributária Para Frente*. Internet – cjf.gov.br, 28/03/00, p. 1-8.

⁶⁶ RIBEIRO, op. cit., p. 2.

Isto não significa que o chamado “fato gerador” como evento indicado pela lei como indispensável para dar fundamento à existência tributária, tenha perdido importância, passando a um plano secundário. Ao contrário, o “fato gerador” continua sendo o núcleo do fenômeno impositivo, assumindo ora a posição de gerador da obrigação (se antecede a ela), ora a posição de legitimador do recolhimento antecipado (se posterior a ele). Mas sempre deverá existir o fato previsto na lei. Daí preferir a denominação de ‘fato tributável’ e não de fato “gerador”, pois este será um dos modelos possíveis e não o único”.⁶⁷

Sobre a (in)constitucionalidade do instituto, conclui o autor:

Em suma, não vejo incompatibilidade constitucional na figura examinada. Ao revés, a mais moderna doutrina do Direito Tributário nacional e estrangeiro sustenta sua validade. As dificuldades que sua interpretação e análise ensejam, ao invés de conduzirem a inconstitucionalidade, propõe, isto sim, um desafio para todos os aplicadores do Direito Tributário, qual seja o de identificar os seus contornos e limites em função das peculiaridades de cada tributo e realidade econômica ou jurídica por ele atingida.⁶⁸

2.4 – Jurisprudência

A par de todas essas discussões doutrinárias, também os Juizes e Tribunais de todo o País não chegaram a um entendimento uniforme sobre a questão, havendo muitas divergências em suas decisões. Percebe-se, no entanto, que passados mais de seis anos de existência da Emenda Constitucional nº 03/93, aos poucos os Tribunais vêm pacificando seu entendimento pela constitucionalidade deste regime ou técnica de tributação.

⁶⁷ Supremo Tribunal Federal. RE 213.396-5 SP. Voto do relator Ministro Ilmar Galvão. Acórdão Publicado no Diário da Justiça de 13/08/99.

⁶⁸ Idem.

Em recente julgamento, o Supremo Tribunal Federal, apreciando o RE 213.396-5 SP relativo ao regime de substituição tributária progressiva, afastou diversas objeções concernentes a sua constitucionalidade.

A primeira objeção, concernente à constitucionalidade do regime de substituição tributária progressiva, posta pela doutrina, tem sido a exigência de tributo sem fato gerador, afastada pelo Ministro Ilmar Galvão nos seguintes termos:

Um dos fundamentos do recurso extraordinário é o de que não é possível exigir o tributo antes da ocorrência do fato gerador. Cuida-se, na verdade, do mais repisado argumento utilizado pelos que se insurgem contra a substituição tributária, o qual sempre exsurge de envolta com a questão da base de cálculo calcada em valores desconhecidos.

Está ele, entretanto, desautorizado – diga-se de logo – pela própria Carta de 1988, que, no art. 34, § 9º, do ADCT, instituiu, de pronto, a substituição tributária, para trás e para frente, na hipótese de energia elétrica.⁶⁹

A presunção do fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, das mãos do substituto, afirma contundente o relator, respaldando-se nos ensinamentos de Marco Aurélio Greco, para quem

isto não significa que o chamado “fato gerador” como evento indicado pela lei como indispensável para dar fundamento à existência tributária, tenha perdido importância, passando a um plano secundário. Ao contrário, o “fato gerador” continua sendo o núcleo do fenômeno impositivo, assumindo ora a posição de gerador da obrigação (se antecede a ela), ora a posição de legitimador do recolhimento antecipado (se posterior a ele). Mas sempre deverá existir o fato previsto na lei. Daí preferir a denominação de “fato tributável” e não de fato “gerador”, pois este será um dos modelos possíveis e não o único”.⁷⁰

⁶⁹ Supremo Tribunal Federal. RE 213.396-5 SP. Voto do relator Ministro Ilmar Galvão. Acórdão Publicado no Diário da Justiça de 13/08/99.

⁷⁰ Idem.

Como decorrência natural da exigência de tributo sem a ocorrência de fato gerador, apontada e criticada pela doutrina, o regime de substituição tributária feriria também o princípio da capacidade contributiva, argumento afastado pelo Ministro Ilmar Galvão nos seguintes termos:

Além da finalidade arrecadatória, permite o instituto seja alcançada maior justiça fiscal, pela distribuição equitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação. Por meio dele, a obrigação tributária é transferida àquele que melhores condições oferece para o seu cumprimento, isto é, para o contribuinte de fato o que houver pago, como parcela do preço. Não há falar-se, portanto, em violação do princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que é considerada.⁷¹

Igualmente, na visão do Ministro Ilmar Galvão, o regime da substituição tributária progressiva não fere o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS: *Por igual se mostra descabida a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, se, no preço do produto passado do industrial para o varejista não se embute mais do que se embutiria na hipótese de tratar-se de operações regulares, seja, o tributo devido pela saída do bem do estabelecimento do industrial, mais a parcela incidente sobre o valor acrescido até sua entrega ao consumidor final.⁷²*

Haja vista o julgamento tratar-se de recurso extraordinário, originário do Estado de São Paulo, analisando a legislação daquele Estado, afasta, igualmente, as

⁷¹ Supremo Tribunal Federal. RE 213.396-5 SP. Voto do relator Ministro Ilmar Galvão. Acórdão Publicado no Diário da Justiça de 13/08/99.

⁷² Idem.

objeções à constitucionalidade do instituto em virtude de ofensa aos princípios da legalidade e da tipicidade:

*De outra parte, cumpridos se acham, na substituição tributária, os princípios da legalidade e da tipicidade, conforme acima restou demonstrado, instituído que foi o regime, no Estado de São Paulo, por lei, com observância das normas ditadas pela Constituição e pela lei complementar que a regulamentou, com exaustão de todos os aspectos legitimadores da exação, com especificidade tão-somente quanto ao fato gerador e à respectiva base de cálculo, que serão adiante apreciados.*⁷³

Afastada encontra-se também, segundo o Ministro, a possibilidade de confisco: *Quanto ao confisco, não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituto, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído; reembolsando-se esse, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor.*⁷⁴

Valendo-se mais uma vez dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco, refuta, também, o Ministro Ilmar Galvão as alegações de que a substituição tributária progressiva corresponde a um empréstimo compulsório que os Estados não estão constitucionalmente autorizados a instituir. Com efeito, segundo Marco Aurélio Greco,

quanto ao tema do empréstimo compulsório, cumpre distinguir duas questões: (a) a natureza da antecipação não é a mesma do empréstimo compulsório, com ele não se confundindo; (b) a circunstância de haver devolução do excesso não transforma uma figura na outra, salvo se, por uma disfunção funcional, a existência de excessos constantes e significativas vier a se transformar em meio indireto de geração de receita para ser futuramente devolvida, hipótese em que haverá efetiva inconstitucionalidade.

⁷³ Supremo Tribunal Federal. RE 213.396-5 SP. Voto do relator Ministro Ilmar Galvão. Acórdão Publicado no Diário da Justiça de 13/08/99.

⁷⁴ Idem.

(...) a antecipação, com ou sem substituição, nada tem a ver com o empréstimo compulsório. Primeiro, porque a substituição não é critério definidor de espécies tributárias. As espécies tributárias estão definidas na Constituição. Antecipação é uma mera técnica arrecadatória adotada pelo legislador dentro do âmbito da competência que lhe foi constitucionalmente atribuída. Assim, as figuras encontram-se em planos distintos.

Segundo, porque, sendo uma técnica operacional de tributação, pode surgir tanto em impostos como em contribuições. Aliás, até mesmo a arrecadação do empréstimo compulsório pode, em tese, ser viabilizada mediante a técnica da antecipação. Se e quando for compatível com o respectivo pressuposto de fato.

Terceiro, porque, ainda quando a antecipação é instituída em impostos, isto não altera a natureza destes que são figuras sujeitas à validação condicional; a antecipação não é um instrumento para atingir uma finalidade (atender despesa, atender à seguridade etc.), recolhe-se antecipadamente em contemplação de um evento futuro que é condição de validade da própria exigência.

Quarto, porque o perfil ideal da antecipação é aquele que não implica necessidade de haver devolução, em que a fixação do valor a antecipar não é excessivo, o que é exatamente o oposto do empréstimo compulsório que, por definição, implica restituição de todo o valor recolhido.⁷⁵

2.5 – Efeitos da Decisão do Supremo Tribunal Federal

Cumprido ressaltar que as decisões do Supremo Tribunal Federal, embora definitivas, nem sempre são infalíveis. Ademais, conforme leciona Bernardo Ribeiro de Moraes, no sistema de jurisdição adotado no Brasil, em regra, os precedentes judiciais não têm efeito vinculante, não tendo o juiz o dever de manter a mesma interpretação para determinada norma jurídica, pois a sua liberdade no julgar é completa, sendo-lhe lícito decidir contra a jurisprudência uniforme e reiterada se sua convicção jurídica o levar a uma solução diferente.⁷⁶

⁷⁵ Supremo Tribunal Federal. RE 213.396-5 SP. Voto do relator Ministro Ilmar Galvão. Acórdão Publicado no Diário da Justiça de 13/08/99.

⁷⁶ Cf. MORAES, op. cit., p. 182.

Nem mesmo o Supremo Tribunal Federal, em regra, encontra-se preso às suas decisões anteriores e, por isso mesmo, muitas vezes tem modificado suas súmulas, adaptando o direito à realidade social vigente, sendo assim oportuna a advertência de Carlos Maximiliano:

O Direito é ciência de raciocínio; curvando-nos ante a razão, não perante o prestígio profissional de quem quer que seja. O dever do jurisconsulto é submeter a exame os conceitos de qualquer autoridade, tanto a dos grandes nomes que ilustram a ciência, como a das altas corporações judiciárias. Estas e aqueles mudam freqüentemente de parecer, e alguns têm a nobre coragem de o confessar; logo seria insânia acompanhá-los sem inquirir dos fundamentos dos seus assertos, como se eles foram infalíveis.⁷⁷

Entretanto, não se pode olvidar a existência de certa dose de conteúdo normativo que possuem as decisões dos tribunais superiores, imanente à estrutura constitucional do Poder Judiciário.

No sistema de controle de constitucionalidade adotado no Brasil coincidem dois tipos de controle: o controle difuso, por via de defesa ou por via de exceção, e o controle concentrado, abstrato ou por via de ação – art. 102 da CF/88. *O traço diferencial apartador de uma ou outra das vias de provocação da atividade jurisdicional reside, (...) no fato de pela via de exceção pretender apenas o interessado ser subtraído da incidência da norma viciada, ou do ato inconstitucional.⁷⁸*

A via de ação tem por condão expelir do sistema a lei ou ato inconstitucionais, objetivando o bom funcionamento da mecânica constitucional,

⁷⁷ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 272-273.

⁷⁸ BASTOS, op. cit., p. 384.

restabelecendo a ordem jurídica ofendida. A via de defesa ou de exceção limita-se a subtrair alguém dos efeitos de uma lei ou ato com o mesmo vício, objetivando a garantia dos direitos subjetivos.

*Na via de exceção ou defesa, o que é outorgado ao interessado é obter a declaração de inconstitucionalidade somente para o efeito de eximi-lo do cumprimento da lei ou do ato, produzidos em desacordo com a Lei Maior. Entretanto, esse ato ou lei permanecem válidos no que se refere à sua força obrigatória com relação a terceiros.*⁷⁹

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, declarando a constitucionalidade do instituto da substituição tributária progressiva, decorreu do sistema de controle difuso de constitucionalidade, sendo seus efeitos os de fazer coisa julgada apenas entre as partes, não vinculando outras decisões, inclusive do próprio Supremo Tribunal Federal.

A decisão julgou improcedente o recurso extraordinário fundado na inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva, logo, seus efeitos para a recorrente, equívalem á improcedência de uma ação direta de inconstitucionalidade ou à procedência de uma ação declaratória de constitucionalidade, mecanismos do controle concentrado de constitucionalidade.

Embora possa ser revertida a decisão do Supremo Tribunal Federal em relação ao tema, mas não olvidando a existência de certa dose de conteúdo normativo que

⁷⁹ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 44.

possuem os precedentes judiciais, a corrente doutrinária opositora ao instituto da substituição tributária progressiva, defensora de sua inconstitucionalidade, tem-se enfraquecido. Os enfoques doutrinários correntes voltam-se à análise dos efeitos práticos e problemas decorrentes da aplicação do instituto, entre eles, o problema da restituição dos valores recolhidos indevidamente ou maiores que os devidos por força desse instituto - direito e sua titularidade.

Com base no estudo da relação jurídico-tributária, investiga-se, no capítulo seguinte, a titularidade do direito à restituição dos valores pagos indevidamente ou maiores que os devidos por força do instituto da substituição tributária progressiva.

3. TITULARIDADE DO DIREITO À RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS RETIDOS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

A presente investigação atinge a fase de desenvolvimento em que se impõe uma aproximação das categorias ou institutos relacionados ao seu objeto. Com efeito, para determinar-se a titularidade do direito a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de tributo, por força do regime de substituição tributária progressiva, há que se trabalhar os dois institutos de forma inter-relacionada, com base no estudo da relação jurídico-tributária, suas características e seus elementos constitutivos.

3.1 – Relação Jurídico-Tributária

O vocábulo relação expressa a idéia de referência, de ligação, de liame, de vínculo. Relação jurídica é a relação disciplinada pelo direito, envolvendo pessoas, seres capazes de direitos e obrigações, em razão de uma causa jurídica. Implica poder, de um lado, e dever de outro. Envolve sujeito ativo e sujeito passivo, tendo em vista um objeto. Pela relação jurídica, submete-se esse objeto ao poder do sujeito ativo, afirmando o dever do sujeito passivo.⁸⁰ *A norma jurídica disciplina o complexo dos direitos e obrigações que*

⁸⁰ Cf. MORAES, op. cit., p. 233-236.

*vinculam os indivíduos e este liame é, substancialmente, bilateral, pois ao dar direito a um, impõe ao outro o dever de cumpri-lo. É exatamente este vínculo, entre sujeito do direito e o sujeito do dever, que produz a relação jurídica.*⁸¹

Relação jurídico-tributária é o vínculo que se estabelece entre o Estado e o particular, pelo qual, aquele detém o poder de exigir deste, com base exclusiva na lei, uma prestação positiva ou negativa de natureza tributária. É positiva a obrigação, quando o sujeito passivo tem o dever de dar ou fazer alguma coisa, e negativa quando importa uma abstenção da prática de um ato. Anota Alfredo Augusto Becker⁸² que a relação jurídica é uma consequência ou efeito jurídico da incidência da regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência realizada. *A relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar uma predeterminada prestação e atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação.*⁸³

Rosa Junior, tomando por direitos obrigacionais aqueles que concedem ao seu titular o direito de exigir, de uma determinada pessoa ou de um certo grupo de pessoas, a prática ou a abstenção de um ato, conclui que a relação jurídico-tributária é tipicamente obrigacional, pois, em virtude dela, o Estado tem o poder de exigir do contribuinte o pagamento do tributo criado por lei. Para o autor, nem mesmo o fato da relação jurídico-tributária decorrer do poder de império do Estado, impede de considerá-la como obrigacional, porque a obrigação tributária não cria apenas um dever para o contribuinte,

⁸¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 140.

⁸² Cf. BECKER, op. cit., p. 261.

⁸³ BECKER, op. cit., p. 261.

mas também para o Estado que ficará limitado a cobrar o tributo dentro das condições estabelecidas em lei.⁸⁴

Sendo de natureza eminentemente obrigacional, segundo o CTN, o objeto da relação jurídico-tributária pode consistir em dar, fazer ou deixar de fazer alguma coisa em virtude de lei. A obrigação de dar caracteriza a obrigação tributária principal, pois esta, segundo o CTN, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, enquanto as obrigações de fazer ou deixar de fazer caracterizam a obrigação tributária acessória, pois esta, segundo o CTN, tem por objeto o cumprimento das prestações, positivas e negativas, a cargo do sujeito passivo e a favor do fisco, no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos.

Geraldo Ataliba tecia uma crítica a esses dispositivos do CTN, afirmando que não existem duas espécies de obrigações tributárias: principal e acessória. Para o autor, relação jurídica tributária é aquela que tem por objeto uma prestação que se constitui no pagamento de tributo. As obrigações de fazer e não fazer (prestações positivas e negativas a cargo do sujeito passivo e a favor do fisco, no interesse da arrecadação e fiscalização tributárias), são meros deveres administrativos e não obrigações de natureza tributária. Nem mesmo as penalidades pecuniárias, moratórias ou compensatórias e as punitivas, seriam objeto específico da obrigação tributária. Em relação às primeiras, anota que a compensação do credor pela mora do devedor é instituto universal do direito e, em relação às segundas, que o direito administrativo as reconhece com uma amplitude e abundância

⁸⁴ Cf. ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1990, p. 300-302.

fantásticas.⁸⁵ *O que está denominado pelo Código Tributário Nacional e por muitos autores como “obrigação acessória”, não existe porque é mero dever de direito administrativo, não tendo, na maioria das vezes, cunho patrimonial e nem sendo transitório.*⁸⁶

Apontando como característica de toda e qualquer obrigação o seu caráter transitório, adverte o autor, que

*não podemos afirmar ou designar por obrigação acessória aquilo que, em direito administrativo, se convencionou chamar de dever administrativo e que é conveniente, do ponto de vista científico, não ser confundido com obrigação tributária porque esta tem por objeto um pagamento, que, uma vez efetuado extingue a obrigação, liberando ambas as partes, ao passo que, no caso de deveres acessórios, o sujeito os continua cumprindo e nunca fica livre deles.*⁸⁷

3.1.1 – Características da Relação Jurídico-Tributária

A relação jurídico-tributária é uma relação de direito. O vínculo jurídico, com reciprocidade de direitos e obrigações, que se estabelece entre credor (sujeito ativo) e devedor (sujeito passivo) da prestação jurídica é uma relação de direito, disciplinada pela norma jurídica tributária, e não uma relação de poder, de força ou de supremacia.⁸⁸ É uma relação de direito *“uma vez que o Estado não exerce livremente o poder fiscal, mas, ao*

⁸⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo. Direito Material Tributário. Relação Jurídica Tributária e Hipótese de Incidência. In: *Elementos de Direito Tributário*. Geraldo Ataliba (coordenador). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 29-43. O mesmo tema é abordado pelo autor na segunda parte de sua obra “Hipótese de Incidência Tributária”, considerada já, por muitos autores, um clássico do Direito Tributário brasileiro, cuja primeira edição data de 1973.

⁸⁶ ATALIBA, op. cit., p. 43.

⁸⁷ Idem, p. 43.

⁸⁸ Cf. MORAES, op. cit., p. 245-247.

*contrário, está limitado na sua atuação às condições fixadas na lei, em decorrência do princípio da legalidade”.*⁸⁹

Também para Geraldo Ataliba, *a obrigação tributária é ‘ex lege’, ou seja, nasce da lei e não da vontade das pessoas. Se nascesse da vontade das pessoas, não seria compulsória, mas voluntária. Na verdade, a obrigação tributária é compulsória. É ‘ex lege’. É exclusivamente a vontade da lei que faz nascer a obrigação tributária, não contribuindo para tal nascimento a vontade das partes.*⁹⁰

A obrigação que vincula sujeito ativo e sujeito passivo é *ex lege*, obrigação por força de lei. No entanto, a norma jurídica tributária, isolada, nada cria. É simples texto genérico e abstrato. Para o surgimento da obrigação tributária e conseqüente nascimento da relação jurídico-tributária, além da lei, é necessário a ocorrência do pressuposto de fato nela previsto. Os dois elementos – norma jurídica e situação fática – são indispensáveis para a criação da obrigação tributária e conseqüente nascimento da relação jurídico-tributária. Sendo *ex lege* a obrigação tributária, o vínculo obrigacional surge sem que se leve em conta a vontade do sujeito passivo, decorrendo tal liame apenas da ocorrência de um pressuposto legal de incidência. É exclusivamente a vontade da lei que faz nascer a obrigação tributária, não contribuindo para tal nascimento a vontade das partes interessadas.⁹¹

⁸⁹ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1990, p. 300-301.

⁹⁰ ATALIBA, op. cit., p. 37.

⁹¹ Cf. MORAES, op. cit., p. 247-249.

Trata-se de um vínculo de caráter pessoal e obrigacional. *A relação jurídica tem dois pólos: o positivo e o negativo. A pessoa (física ou jurídica) é o único pólo admissível das relações jurídicas. Por isto, toda e qualquer relação jurídica (inclusive a que atribui direito real ao sujeito ativo) é sempre pessoal: entre pessoa e pessoa, nunca entre pessoa e coisa.*⁹² Para a configuração de um vínculo jurídico mister se faz a existência de dois sujeitos, pessoas, seres a quem o Direito atribui direitos e obrigações. A relação jurídica tributária, como toda relação jurídica, é de natureza pessoal, pois reúne pessoas, abrangendo o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor), aquele com o direito de exigir, deste último, a prestação jurídica. Pelo fato de vincular pessoas tendo em vista um débito e um crédito, a relação jurídico-tributária se reveste de um caráter eminentemente obrigacional.⁹³

A par de todo esforço doutrinário em apontar as características da relação jurídico-tributária, adverte, com muita propriedade, Alfredo Augusto Becker, que o “Poder Tributário” não é um poder *sui generis* que teria características próprias e específicas. O caráter pessoal e obrigacional são características de toda e qualquer relação jurídica que, por serem jurídicas, decorrem sempre da incidência de uma norma jurídica sobre sua hipótese de incidência, sendo, portanto, *ex lege*.⁹⁴

Com efeito, *as relações jurídicas são sempre pessoais, isto é, somente existem entre pessoa e pessoa, nunca entre pessoa e coisa.*⁹⁵ Inclusive a relação que confere ao sujeito ativo um direito real, é relação jurídica pessoal, portanto entre sujeito

⁹² BECKER, op. cit., p. 341.

⁹³ Cf. MORAES, op. cit., p. 249-251.

⁹⁴ Cf. BECKER, op. cit., p. 264-266.

⁹⁵ BECKER, op. cit., p. 279.

ativo e sujeito passivo total (todas as demais pessoas existentes no mundo, com exclusão daquela que assumiu posição de sujeito ativo). Por isso, é costume tratar-se os direitos reais como direitos *erga omnes*.⁹⁶

Da mesma forma, toda relação jurídica ao assegurar a uma determinada pessoa um direito, impõe um dever a outra. *O direito tem como correlativo o dever; não pode existir aquele sem este e vice-versa*.⁹⁷ Por isso, toda relação jurídica é uma relação obrigacional. A este conteúdo mínimo de qualquer relação jurídica – direito e correlativo dever – podem somar-se originariamente, ou em virtude de um fato jurídico posterior, a pretensão e correlativa obrigação, a coação e correlativa sujeição.⁹⁸

Por fim, *todo e qualquer dever jurídico é – sempre e necessariamente – ex lege, porque nasce como efeito de incidência de regra jurídica. Todo e qualquer dever jurídico é conteúdo de uma relação jurídica e esta, para existir, pressupõe a incidência de uma regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência realizada*.⁹⁹

3.1.2 – Nascimento da Relação Jurídico-Tributária

O vínculo jurídico entre o Estado e o particular, concernente às obrigações de pagar tributo, surge como decorrência natural da prática do fato ou da só existência da situação descrita em lei (hipótese de incidência), ensejadora do nascimento da obrigação tributária. Com a ocorrência do fato gerador do tributo surge a obrigação tributária

⁹⁶ Cf. BECKER, op. cit., p. 341-342 e 349.

⁹⁷ BECKER, op. cit., p.344.

⁹⁸ Cf. BECKER, op. cit., p. 343-344.

⁹⁹ BECKER, op. cit., p. 264.

principal – art. 113 do CTN. Existente a obrigação tributária, existente também um vínculo entre aquela pessoa obrigada e a pessoa titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Ensina Alfredo Augusto Becker que a regra jurídica tributária, como toda e qualquer regra jurídica, tem uma estrutura lógica e uma atuação dinâmica. Em sua estrutura lógica a regra jurídica se decompõe em duas partes: a regra (norma, regra de conduta, preceito) e a hipótese de incidência (fato gerador, suporte factício, pressuposto de fato). Em sua atuação dinâmica observa-se uma seqüência de fatos: realização da hipótese de incidência; incidência da regra jurídica sobre a hipótese de incidência realizada; juridicização da hipótese de incidência em virtude da incidência; irradiação dos efeitos jurídicos ou eficácia jurídica (irradiação da relação jurídica, irradiação do conteúdo jurídico da relação jurídica, determinação da prestação jurídica e determinação do objeto da prestação jurídica); e, extinção da relação jurídica pela realização da prestação jurídica.¹⁰⁰

*Em conclusão, realizando-se sua hipótese de incidência, a regra jurídica sobre ela incide e esta incidência é infalível. A relação jurídica irradia-se depois da incidência da regra jurídica sobre a sua hipótese de incidência. A irradiação da relação jurídica é um efeito (conseqüência) jurídico da incidência da regra jurídica.*¹⁰¹

Segundo Geraldo Ataliba, o CTN toma a expressão fato gerador de forma a abranger duas realidades distintas: a primeira no sentido de uma disposição normativa

¹⁰⁰ Cf. BECKER, op. cit., p. 293-299.

¹⁰¹ BECKER, op. cit., p. 339.

(hipótese de incidência), a segunda, no sentido de uma realidade fenomênica (fato imponível). A hipótese de incidência é uma descrição legal genérica de um fato; o fato imponível é um fato concreto. *A hipótese de incidência é uma imagem abstrata de fatos concretos, imagem esta que está contida na lei. É uma descrição, que a lei faz, de determinados fatos. Se acontecer, no mundo fenomênico, um fato que corresponda exatamente àquela descrição legal, diremos que este fato se subsume àquela hipótese e que isto acarretará a incidência do mandamento.*¹⁰²

Explica o autor que *uma vez acontecidos fatos que foram descritos hipoteticamente surge a consequência que é o nascimento de um vínculo jurídico, que coloca o Estado como credor e o contribuinte como devedor, nascendo um vínculo jurídico entre ambos. A ocorrência dos fatos descritos por lei, tem, assim a força jurídica de causar dada consequência atribuída pela lei.*¹⁰³

Para o surgimento do direito à prestação tributária e correlativo dever de prestá-la, com o conseqüente nascimento da relação jurídico-tributária, além da lei, é necessário a ocorrência do pressuposto de fato nela previsto – realização de sua hipótese de incidência. Os dois elementos – norma jurídica e situação fática – são indispensáveis para o nascimento da relação jurídico-tributária. Embora a relação jurídico-tributária seja sempre decorrente de lei, obrigação por força de lei, a norma jurídica tributária, isolada, nada cria. É simples texto genérico e abstrato.

¹⁰² ATALIBA, op. cit., p. 45.

¹⁰³ Idem, p. 45.

Embora existente o direito à prestação tributária desde a ocorrência do seu fato gerador – realização da hipótese de incidência tributária -, ela não é, desde logo, exigível. A liquidez e certeza da obrigação tributária, pressupostos de sua exigibilidade, são conferidos através de um procedimento administrativo chamado lançamento. Com o lançamento constitui-se o crédito tributário a favor do sujeito ativo e, portanto, atribui-se a este o poder de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação.

O lançamento aperfeiçoa e enriquece a relação jurídico-tributária, adicionando ao seu conteúdo mínimo¹⁰⁴ - direito e correlativo dever - a pretensão a obter a prestação e correlativa obrigação de satisfazê-la. Antes do lançamento, o direito existe, porém sem exigibilidade (não pode ser exigido). A regra jurídica do lançamento acrescenta o efeito jurídico da pretensão (exigibilidade) e correlativa obrigação àquela preexistente relação jurídica de conteúdo mínimo.¹⁰⁵

3.1.3 – O Pólo Negativo da Relação Jurídico-Tributária

A relação jurídico-tributária é uma relação de caráter pessoal e eminentemente obrigacional. Nela o credor (sujeito ativo) detêm o poder de exigir do

¹⁰⁴ *Os efeitos jurídicos (eficácia jurídica) que formam o conteúdo de qualquer relação jurídica, estão dispostos na seguinte tripartição vertical:*

- a) *direito à prestação e correlativo dever de prestá-la;*
- b) *pretensão a obter a prestação e correlativa obrigação de satisfazê-la;*
- c) *coaçoão para efetivar a obtenção da prestação e correlativa sujeição*

Como toda e qualquer relação jurídica, a relação jurídica tributária tem conteúdo jurídico que poderá ser:

- a) *ou mínimo: direito e correlativo dever;*
- b) *ou médio: direito, pretensão e correlativos dever, obrigação;*
- c) *ou máximo: direito, pretensão, coaçoão e correlativos dever, obrigação, sujeição.* (In: BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 285).

¹⁰⁵ Cf. BECKER, op. cit., p. 352-361.

devedor (sujeito passivo) a prestação (obrigação tributária) devida em decorrência da prática, própria ou alheia, do pressuposto de fato previsto em lei, necessário e suficiente ao seu surgimento.

Há na relação, portanto, dois pólos: um positivo e um negativo. O pólo positivo é ocupado pelo credor ou sujeito ativo, titular da competência ou poder para exigir o cumprimento da prestação que constitui o objeto da relação jurídica e, o pólo negativo é ocupado pelo devedor ou sujeito passivo, pessoa obrigada ao cumprimento daquela prestação.¹⁰⁶

Consoante o CTN, o sujeito passivo pode ser contribuinte ou responsável. Contribuinte é aquele que pratica o pressuposto de fato previsto em lei como necessário e suficiente ao surgimento da obrigação tributária ou, de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. É aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que enseja o nascimento da obrigação tributária vinculando-o ao sujeito ativo. Responsável é aquele que sem revestir a condição de contribuinte, ou seja, sem praticar o fato descrito em lei (pressuposto de fato), necessário e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, esteja expressamente obrigado por lei ao seu cumprimento.¹⁰⁷

Alfredo Augusto Becker afirma que o legislador, ao estruturar a regra jurídico-tributária, tem liberdade de escolher qualquer pessoa, física ou jurídica, para sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Este sujeito passivo poderá ser pessoa que

¹⁰⁶ Cf. BECKER, op. cit., p. 340.

¹⁰⁷ Sobre sujeição passiva direta e indireta conferir capítulo 1, página 21-25.

esteja ligada à hipótese de incidência por relação de qualquer natureza, como também, poderá ser pessoa que nenhuma relação tenha com a hipótese de incidência.¹⁰⁸

*Esclarece o autor, que esta liberdade do legislador pode, no plano filosófico-financeiro, ser fonte de gritantes injustiças: entretanto a injustiça não tem influência no tocante a validade (juridicidade) da regra jurídica. A regra jurídica injusta incide e irradia efeitos jurídicos com fenomenologia jurídica idêntica à regra jurídica justa. Os efeitos jurídicos daquela exigem a mesma respeitabilidade jurídica que os desta.*¹⁰⁹

A sujeição passiva divide-se, dessa forma, em direta e indireta. Diz-se direta quando quem figura no pólo negativo da relação jurídico-tributária for aquela pessoa que pratica o fato necessário ao surgimento da obrigação tributária ou, de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. Diz-se indireta a sujeição passiva quando quem ocupa o pólo negativo da relação jurídico-tributária não é aquela pessoa que pratica o fato gerador da obrigação tributária ou, de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo, isto é, terceira pessoa, expressamente obrigada por lei.¹¹⁰

Aquele dever de cumprir obrigação tributária por responsabilidade (sujeição passiva indireta), sempre decorrente de lei, ocorre por transferência ou por substituição. Por transferência, quando a obrigação nascida contra uma determinada pessoa física ou

¹⁰⁸ Cf. BECKER, op. cit., p. 279.

¹⁰⁹ BECKER, op. cit., p. 279.

¹¹⁰ Cf. ROSA JUNIOR, Luiz Emigdio F. da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1990, p. 319-320.

jurídica recai, em virtude de um fato posterior ou por expressa determinação legal, sobre terceira pessoa. Por substituição, quando a lei atribui a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária a uma terceira pessoa (substituto legal tributário) que não o contribuinte (substituído tributário), excluindo a responsabilidade deste. O único devedor passa a ser o substituto legal tributário, que ocupa o lugar do contribuinte no pólo negativo da obrigação tributária.¹¹¹

Após afirmar categoricamente que o legislador, ao estruturar a regra jurídica tributária, tem liberdade de escolher qualquer pessoa para sujeito passivo da relação jurídico-tributária, pondera, porém, Alfredo Augusto Becker, que nos países cujo sistema jurídico encontra-se integrado com regra jurídica constitucional que impõe o “princípio da capacidade contributiva”, o legislador ordinário tem o dever jurídico de escolher, para sujeito passivo da relação jurídico-tributária, aquela pessoa de cuja renda ou capital, a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo ou, quando escolher qualquer outra pessoa (substituto legal tributário), tem o dever de lhe outorgar o direito de reembolso ou de retenção do tributo contra o substituído (contra aquela pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato signo-presuntivo).¹¹²

3.2 – Substituto e Substituído Tributário

Tomando por base as idéias Achille Donato Giannini, Soares Martinez, Perulles Bassas, Amílcar de Araújo Falcão e Alberto Xavier, que procuram examinar a substituição tributária como figura típica de direito tributário, Bernardo Ribeiro de Moraes

¹¹¹ Cf. ROSA JUNIOR, Luiz Emigdio F. da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1990, p. 320-321.

¹¹² Cf. BECKER, op. cit., p. 280.

conclui que a idéia do substituto tributário pressupõe a existência de uma relação jurídica entre a Fazenda Pública e o substituto tributário, devendo esta ser previamente fixada em lei. O contribuinte (substituído) acha-se ligado de forma pessoal e direta ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, enquanto o substituto tributário se apresenta alheio ao aludido fato gerador, embora a obrigação tributária tenha o substituto como devedor originário. O contribuinte não fica no pólo negativo da relação jurídica, mas o substituto. O substituto tributário é devedor originário da obrigação tributária, por dívida própria, ocorrendo uma sujeição passiva indireta originária e excepcional. O substituto tributário paga dívida própria e não dívida alheia, por isso mesmo, não pode esquivar-se à relação jurídico-tributária, ainda que apresente prova evidente da impossibilidade da repercussão econômica.¹¹³ Por fim, arremata o autor:

*O substituto não substitui ninguém (a denominação da figura apresenta-se enganosa). O substituto tributário, na relação jurídica, apenas ocupa o lugar do contribuinte (este nem chega a fazer parte da relação jurídica respectiva), sem o substituir (o substituto tributário aparece, na relação jurídica, como devedor originário e único). Em verdade, a obrigação tributária já nasce com a pessoa do substituto tributário como devedora (o contribuinte não chega a fazer parte dessa relação jurídica). Eis a substituição tributária, uma das formas de sujeição passiva indireta. Os sujeitos dessa relação jurídica são o Estado e o substituto tributário. Este é que é o devedor.*¹¹⁴

3.3 – Repetição de Indébito: Titularidade do Direito

Ao sujeito passivo é assegurado, nos termos do art. 165 do CTN, o direito à restituição dos valores pagos indevidamente ou maior que o devido a título de tributo, seja

¹¹³ Cf. MORAES, op. cit., p. 294-296.

¹¹⁴ MORAES, op. cit., p. 295.

em virtude de exigência administrativa-fiscal seja em decorrência de erro cometido pelo próprio sujeito passivo na apuração ou no recolhimento de tributo.

Em relação aos tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, a restituição somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la - art. 166 do CTN. Esta norma, entretanto, não confere, em relação aos tributos indiretos, legitimidade ao contribuinte de fato (aquele que suportou o ônus tributário) para propor ação de repetição de indébito, salvo se este se confundir com a pessoa do contribuinte de direito (aquele que tem o dever jurídico de recolher o tributo ao erário), pois, só este figura como parte na relação jurídica.

Tal qual ocorre no regime normal de tributação, pode ocorrer pagamento indevido ou maior que o devido na tributação pelo regime de substituição tributária, decorrente de erro ou exigência indevida por parte de autoridade administrativa-fiscal ou de erro por parte do sujeito passivo, sendo mais comuns os casos de determinação incorreta da base de cálculo ou da alíquota aplicável.

Na relação jurídico-tributária, que tem por objeto o pagamento de tributo, o sujeito ativo ou credor, aquele que ocupa o pólo positivo da relação, é o Estado ou a Fazenda Pública e o sujeito passivo ou devedor, aquele que ocupa o pólo negativo da relação, é um particular, pessoa física ou jurídica, ou uma entidade estatal, obrigada ao cumprimento da prestação que constitui o seu objeto.

Na relação jurídica que tem por objeto a repetição de indébito, a relação jurídica se inverte, passando o particular ou a entidade estatal a ter um direito perante a Fazenda Pública. Sujeito ativo, credor, ocupante do pólo positivo da relação é o particular ou a entidade estatal e, sujeito passivo, devedor, ocupante do pólo negativo da relação, a Fazenda Pública.

Com base nos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker¹¹⁵ sobre a estrutura lógica e atuação dinâmica das normas jurídicas, percebe-se que se tratam de duas relações jurídicas distintas: uma tributária, outra administrativa. É possível afirmar que o pagamento do tributo extingue uma relação jurídica (relação jurídico-tributária), ao passo que o pagamento indevido ou maior que o devido enseja o nascimento de uma nova relação jurídica (relação jurídica administrativa), que vincula o sujeito passivo (Administração, Fazenda Pública, Estado) ao sujeito ativo (pessoa física ou jurídica que recolheu o respectivo valor).

O pagamento indevido ou maior que o devido realiza a hipótese de incidência da regra jurídica que determina a restituição daqueles valores. Realizada a hipótese de incidência (pagamento indevido ou maior que o devido a título de tributo), sobre ela incide a regra jurídica, tendo como efeitos: a irradiação de uma relação jurídica e seu conteúdo jurídico; a determinação da prestação jurídica e seu objeto. Esse objeto é, precisamente, a restituição dos referidos valores.

¹¹⁵ Cf. BECKER, op. cit., p. 293-299.

Em conclusão, com base nos ensinamentos daquele mestre sobre a estrutura lógica e atuação dinâmica das normas jurídicas, somente aquele que recolheu valor indevido ou maior que o devido a título de tributo, pode figurar na relação jurídica relativa à restituição do indébito, pois a obrigação da Fazenda Pública perante o particular e o correspondente crédito deste perante àquela, surge no exato momento em que este recolhe valor indevido a título de tributo àquela (hipótese de incidência), vinculando as duas partes.

No mesmo sentido, conclui Bernardo Ribeiro de Moraes, ao afirmar que em verdade, *o contribuinte legalmente obrigado ao pagamento do tributo é o contribuinte 'de jure' (definido na lei tributária). Este deve ter juridicamente direito à restituição do tributo nos casos de pagamento indevido. O fato desse contribuinte ter recuperado o respectivo valor, acrescentando-o ao preço, é fato econômico e não jurídico (mesmo o tributo indireto é repassado, às vezes, no preço).*¹¹⁶

Na tributação pelo regime de substituição tributária progressiva, quem figura no pólo negativo da relação jurídica é o substituto legal tributário. Este, mesmo não tendo relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária, ocupa desde logo o pólo negativo da relação jurídico-tributária, obrigando-se ao cumprimento da prestação que constitui o seu objeto. É devedor originário, a obrigação tributária recai sobre ele desde o seu nascimento, excluindo a responsabilidade do contribuinte.

¹¹⁶ MORAES, op. cit., p. 489.

*Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.*¹¹⁷ Portanto, titular do direito à restituição de tributo retido e recolhido indevidamente ou maior que o devido, em face da aplicação do regime de substituição tributária progressiva é o substituto legal tributário, aquele que tem o dever jurídico de efetuar o recolhimento dos tributos aos cofres públicos.

Mesmo na hipótese em que a lei faculte ao substituto legal tributário o reembolso ou a retenção na fonte do tributo junto ao contribuinte, não cabe a este, tendo pago àquele valor maior que o devido em face da legislação aplicável, direito de ação contra a Fazenda Pública. Não tem legitimidade, pois, conforme anota Fernando Albino de Oliveira:

*Não interessa ao campo do Direito Tributário se o substituto, depois do cumprimento da obrigação, cobra, ou, não, do contribuinte, isto é, daquele diretamente vinculado ao fato impositivo, o valor despendido. Por vezes, tal cobrança resulta de ajuste negocial entre substituto e substituído; outras vezes, é a própria lei tributária que confere direito ao substituto de exigir do substituído o valor pago. Mesmo neste último caso, o exercício desse direito é facultativo, o que mostra integrar ele o campo regulado pelo denominado Direito Privado.*¹¹⁸

¹¹⁷ BECKER, op. cit., p. 513.

¹¹⁸ OLIVEIRA, Fernando Albino de. Apud SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda. Resolução Normativa nº 18. Diário oficial do Estado de 18/07/97.

Não dispõe, igualmente, o substituído, de instrumentos jurídicos tributários para ir contra a pessoa do substituído (contribuinte), pois, *o substituído não paga tributo ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas sim de natureza privada.*¹¹⁹

Embora tenha-se concluído, com base nos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker sobre a estrutura lógica e atuação dinâmica das normas jurídicas, que o titular do direito a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de tributo, por força do regime de substituição tributária progressiva, seja o substituto legal tributário, a conclusão do autor é em sentido contrário. Com efeito, conclui o autor que *o contribuinte 'de jure' tem 'legitimatío ad causam' para obter a restituição de tributo pago indevidamente, naqueles casos em que a repercussão econômica do tributo tem como fato presuntivo a natureza do tributo ou a existência de substituição legal tributária sem direito de reembolso ou retenção,*¹²⁰ *no entanto, não tem legitimidade para pedir a restituição do tributo por ele pago indevidamente, no caso de repercussão jurídica do tributo, isto é, quando a lei outorga ao contribuinte 'de jure' o direito de reembolso ou retenção do tributo perante uma terceira pessoa.*¹²¹

Percebe-se uma contradição na posição do saudoso mestre, pois, além de seus ensinamentos sobre a estrutura lógica e atuação dinâmica das normas jurídicas, o autor enfatiza categoricamente, ao lecionar sobre o substituído e substituto legal

¹¹⁹ BECKER, op. cit., p. 513.

¹²⁰ Idem, p. 574.

¹²¹ Idem, p. 575.

tributário,¹²² que não existe qualquer relação jurídica entre o Estado e o substituído, bem como, que a relação jurídica que se estabelece entre substituto e substituído é de natureza privada.

Evidentemente, o autor justifica sua posição, anotando que se a retenção ou reembolso, por parte do substituto contra o substituído foi maior do que o devido, exigiu ilicitamente deste os valores recolhidos ao Erário, ou seja, o substituto legal pagou tributo indevido exigindo indevidamente esses valores do substituído, a título de reembolso ou retenção, o que justifica a legitimidade do substituído a obter perante a Fazenda Pública a restituição dos valores.¹²³

Porém, se não existe qualquer relação jurídica entre o Estado e o substituído, conforme afirma o mesmo autor, não pode o substituído, em caso de recolhimento indevido ou maior que o devido, ter legitimidade, salvo disposição legal em contrário, para pleitear a restituição desses valores. Somente a lei pode conferir *legitimatío ad causam* para o substituído obter restituição de valores pagos indevidamente a título de tributo, por força do regime de substituição tributária progressiva.

3.4 – A Solidariedade Passiva na Substituição Tributária Progressiva

O Código Civil, em seu art. 896, parágrafo único, dispõe que *há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito ou obrigado à dívida toda.*

¹²² Cf. BECKER, op. cit., p. 531-578.

¹²³ Idem, p. 575-578.

No Direito Tributário, entretanto, a solidariedade ocorre somente entre devedores, ou seja, há somente a solidariedade passiva. Nos termos do art. 124 do CTN, são solidariamente obrigadas *as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as expressamente designadas por lei*. Dispõe, ainda, o mesmo artigo, que *a solidariedade não comporta benefício de ordem*.

Em alguns casos, especialmente em relação ao ICMS, a lei, ao instituir o regime de substituição tributária progressiva em relação a determinadas mercadorias e serviços, atribuindo a terceira pessoa não diretamente ligada ao fato gerador da respectiva obrigação, o dever de reter e recolher o imposto devido sobre presumida ou provável futura ocorrência de fato gerador, designa devedor solidário o destinatário da mercadoria ou serviço, relativamente à operação sujeita ao regime de substituição tributária e a este não submetida. Trata-se, por um lado, de uma garantia atribuída ao crédito tributário, por outro, de um mecanismo que facilita a arrecadação e a fiscalização tributária.

Nas operações e prestações interestaduais sujeitas ao ICMS, nos termos do art. 9º da Lei Complementar 87/96, pode ser instituído o regime de substituição tributária progressiva, dependendo, porém, de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. Isso implica a atribuição, a determinadas pessoas jurídicas (fabricantes, importadores, atacadistas), da condição de sujeitos passivos (substitutos tributários) do ICMS em relação a todos os Estados a quem destinem mercadorias e serviços sujeitas ao regime de substituição tributária.

Dessa forma, encontram-se obrigados à observância da legislação específica de cada Estado em relação aos quais tornam-se sujeitos passivos (substitutos tributários),

bem como, obrigados a recolher os tributos devidos por força da substituição tributária progressiva, a cada Estado participe de acordo e aos quais destinem mercadorias ou serviços sujeitos ao regime.

Em não havendo a retenção e recolhimento do tributo devido por força da substituição tributária progressiva nas operações interestaduais, seja qual for o motivo (medida liminar em mandado de segurança, acordo entre remetente e destinatário, etc.), encontra-se, o Estado prejudicado, no direito de fiscalizar contribuintes situados em outros Estados. Esse procedimento, entretanto, por vezes, pode ser difícil. Por isso mesmo, nessas operações e prestações, a lei pode atribuir ao destinatário da mercadoria ou do serviço a condição de responsável solidário, conferindo ao Estado prejudicado o poder de exigir do destinatário situado em seu território o tributo que deixou de ser recolhido pelo remetente.

O mesmo ocorre em operações internas, em que o substituto legal tributário (fabricante, importador, atacadista) não retém e recolhe o tributo devido por força da substituição tributária, seja qual for o motivo. Ao destinatário da mercadoria ou serviço pode ser atribuída a condição de responsável solidário, podendo o fisco exigir tanto do remetente quanto do destinatário da mercadoria o tributo devido, pois a solidariedade não comporta o benefício de ordem.

Havendo o contribuinte substituído recolhido tributo por força da solidariedade e, sendo esses valores indevidos ou maiores que os devidos em face da legislação aplicável, seja por erro próprio ou por exigência fiscal, ele, e não o substituto, fará parte da relação jurídica que se estabelece entre Estado e particular, concernente á restituição do indevido. Tratando-se de valores pagos indevidamente ou maior que o

devido a título de tributo, cabe a quem pagou, o direito de restituição, ocupando o pólo positivo da relação jurídica que lhe confere esse direito, nesse caso o substituído e não o substituto.

3.5 – Repetição de Indébito: Titularidade do Direito na Lei Complementar 87/96

Com o advento da CF/88, introduziu-se no âmbito do Sistema Tributário Nacional a competência, atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, para a instituição de Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Trata-se de um novo imposto. Embora abrangendo hipóteses de incidência do antigo Imposto Sobre Circulação de Mercadorias - ICM, com este não se confunde, sendo mais abrangente, incidindo, inclusive, sobre serviços de transporte e comunicações.

Tratando-se de um novo imposto, necessário fixar, por lei complementar, as normas gerais a ele relativas, especialmente, quanto á definição de seu fato gerador, de sua base de cálculo e de seus contribuintes (art. 146, III, “a”, CF/88), bem como, quanto a aplicação e funcionamento do regime de substituição tributária relativo a este imposto (art. 155, § 2º, XII, “b”, CF/88).

Por força do art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os Estados e o Distrito Federal legislaram, provisoriamente, através de convênio (Convênio ICM 66/88), instituindo as normas gerais relativas ao ICMS, até o advento da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. Tanto o Convênio, quanto a Lei Complementar 87/96, previram o regime da substituição progressiva aplicável ao

ICMS, tal qual já previa o Decreto-lei nº 406/68, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 44/83, em relação ao antigo ICM.

A Lei Complementar nº 87/96 trouxe, no entanto, inovação importante em relação à titularidade do direito à restituição de valores retidos e recolhidos indevidamente ou em valor maior que o devido, por força do regime de substituição tributária progressiva. Até então, a legitimidade para as ações de repetição de indébito era exclusiva do substituto legal tributário e, a partir de então, passou o substituído (contribuinte) a ter legitimidade, quando o fato gerador presumido não se realizar. Isso por força do art. 10, da referida Lei Complementar que estabelece: *É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.*

A norma é específica, aplicando-se aos casos de substituição tributária progressiva relativos ao ICMS. Sendo atribuído ao substituto legal tributário o direito de retenção do imposto a ser recolhido ao Erário, junto ao substituído, e incidindo essa retenção e recolhimento sobre um fato que presumidamente irá ocorrer no futuro, em não ocorrendo este, indevido se torna o valor retido e recolhido pelo substituto ao Erário. Entretanto, quem suporta o encargo, nesse caso é o substituído.

Com base no estudo da relação jurídico-tributária, concluiu-se que na tributação com base no regime de substituição tributária progressiva, quem figura no pólo negativo da relação jurídica é o substituto legal tributário e, uma vez recolhendo ao Erário valor indevido ou maior que o devido, salvo disposição legal em contrário, é ele quem

passa a figurar no pólo positivo da relação jurídica de natureza administrativa, que tem por objeto a restituição desses valores.

A Lei Complementar 87/96 reconheceu, expressamente, legitimidade àquele que efetivamente suporta o ônus tributário, a obter a restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de ICMS, por força do regime de substituição tributária progressiva. Antes do advento da referida lei, o substituído buscava ressarcimento junto ao substituto legal tributário, que por sua vez, buscava junto à Fazenda Pública a restituição dos valores recolhidos indevidamente.

Resta assim, em relação à restituição de valores recolhidos indevidamente a título de tributo ou maiores que os devidos, por força do regime de substituição tributária progressiva, a investigação – núcleo do presente estudo - quanto ao significado e alcance da expressão constitucional que assegura, expressamente, o direito à *restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido*. Esse o objeto específico do capítulo seguinte.

4. AMPLITUDE DO DIREITO À RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS RETIDOS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Chega-se ao núcleo da presente investigação. Busca-se uma interpretação adequada, ou pelo menos razoável, quanto ao significado e alcance da expressão final da norma constitucional que estabelece o instituto da substituição tributária progressiva, ou seja, em relação à salvaguarda, imposta pelo legislador constituinte, consistente à *restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido*.

Objetiva-se, a partir da pesquisa e da investigação e à luz da hermenêutica e interpretação jurídica,¹²⁴ encontrar uma solução à questão da amplitude do direito à restituição de tributo retido por substituição tributária progressiva. Verificar se esse direito à restituição limita-se às hipóteses de não ocorrência do fato gerador presumido ou, ao contrário, estende-se às hipóteses de ocorrência do fato gerador presumido por valor inferior ao que serviu de base de cálculo do tributo retido por substituição.

¹²⁴ *A Hermenêutica Jurídica tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito. A Hermenêutica é a teoria científica da arte de interpretar.* In: MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 01.

4.1 – Fato Gerador Presumido

José Afonso da Silva aponta como o grande drama da metodologia jurídica o problema da linguagem. Não raro o legislador rebusca os escaninhos da rica língua portuguesa e não depara uma expressão adequada para exprimir o objeto que tem em mente, cunhando uma expressão própria, tomado ainda pela dúvida sobre se expressa com precisão o pretendido.¹²⁵

Nesse sentido, expõe com propriedade Gabriel Lacerda Troianelli, *não raras vezes a má redação dada a um dispositivo legal é a responsável pelos questionamentos doutrinários quanto à sua licitude. Foi, justamente, o que ocorreu no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, quando nesse refere ao “fato gerador presumido”*.¹²⁶

Valendo-se dos ensinamentos de Ernesto Eseverri Martinez, define o autor a presunção como:

um processo lógico dedutivo pelo qual, dado um fato conhecido – fato base -, admite-se como certo um fato desconhecido ou duvidoso -, fato presumido -, extraindo-se daí determinadas conseqüências jurídicas. (...) na presunção, tanto o fato base quanto o fato presumido são fatos necessariamente passados, não havendo, se observar o rigor da linguagem, qualquer sentido num fato presumido que deva ocorrer posteriormente. Não se presume para o futuro, havendo, portanto, contradição entre as expressões “cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente” e “fato gerador

¹²⁵ Cf. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3. ed., 3. tiragem, rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 117-118.

¹²⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Imediata Restituição do Tributo Indevidamente Pago por Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 21, p. 25.

*presumido”, ambas contidas no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.*¹²⁷

Em conclusão, para o autor, *deve-se, assim, entender o “fato gerador presumido” a que se refere o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal como sendo “fato gerador provável”, tratando-se, na verdade, a “substituição para frente” do pagamento antecipado de tributo relativo a fato gerador que provavelmente ocorrerá no futuro.*¹²⁸

4.2 – As Várias Interpretações

O regime da substituição tributária progressiva atribuí a terceira pessoa, não diretamente ligada ao fato gerador, a obrigação pela retenção e recolhimento de tributo incidente sobre fato gerador que provavelmente irá ocorrer no futuro, calculado sobre uma base de cálculo estimada. Em não ocorrendo o fato gerador é assegurado, expressamente, o direito à restituição do valor recolhido a título de tributo.

Sendo a antecipação calculada sobre uma base de cálculo estimada, além da possibilidade de não ocorrência do fato gerador presumido - hipóteses de sinistro, perecimento da mercadoria ou sua destinação ao consumo -, pode sua ocorrência dar-se em valor diverso da base de cálculo estimada.

Estando expressamente assegurado o direito à restituição, caso não se realize o fato gerador presumido, sobre o qual incidiu a retenção e recolhimento de tributo por substituição, *remanesce a questão de saber se na hipótese de venda final com preço*

¹²⁷ TROIANELLI, op. cit., p. 25.

¹²⁸ Idem, p. 25-26.

*diverso daquele previsto como base de cálculo do imposto cobrado do substituto deve ser feito, ou não, o ajuste correspondente, restando devida a diferença, pelo contribuinte substituído, ou cabendo ao fisco restituir o que lhe cobrara, antecipadamente, a maior.*¹²⁹

4.2.1 – Interpretações Doutrinárias

A interpretação doutrinária, também denominada científica ou teórica, é a que promana do jurisconsulto, do teórico, do doutrinador ou do professor, inclusive dos advogados mais experimentados, manifestando-se sobre casos concretos. É a decorrente de obra dos juristas, cultores de Ciência do Direito. Caracteriza-se por ser mais livre do que a interpretação judiciária, pois é puramente teórica. Embora com autoridade de razão, uma vez que a sua maior valia se encontra no seu caráter especulativo e científico, na força de convicção do raciocínio envolvido, a interpretação doutrinária não possui força obrigatória. Todavia, mesmo carecendo de força obrigatória, tem grande influência na jurisprudência, no costume e até no próprio órgão legislativo.¹³⁰

Segundo a doutrina dominante, senão unânime, a submissão de certos fatos econômicos ao regime de substituição tributária progressiva não pode resultar em tributação mais grave que a decorrente da aplicação do regime normal de tributação. Sendo o tributo calculado e recolhido sobre uma base de cálculo estimada, impõe-se o ajuste, segundo o regime normal de tributação, considerando-se aquele valor recolhido uma mera

¹²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. ICMS: Preço Final Diverso do Previsto na Antecipação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 19, p. 32.

¹³⁰ MORAES, op. cit., p. 183.

antecipação do valor do tributo devido, tanto na hipótese de não ocorrência do fato gerador quanto na hipótese de sua ocorrência em valor diverso da base de cálculo estimada.

O argumento doutrinário mais contundente centra-se na idéia de que o pagamento a título de tributo, por força da substituição tributária progressiva, acontece antes da ocorrência do fato gerador, assumindo a natureza tributária somente após a sua ocorrência. Nesse sentido, pela clareza de sua exposição, transcreve-se os ensinamentos de Gabriel Lacerda Troianelli, para quem,

tratando-se a “substituição tributária para a frente”, da antecipação de pagamento de tributo cujo fato gerador provavelmente ocorrerá, a não ocorrência desse fato, ou a sua ocorrência em base diversas das supostas no momento da substituição, implicará na posse ilegítima, por parte do ente tributante, de quantia que não corresponde a tributo. De fato, a quantia paga antecipadamente ao Estado na substituição tributária só se incorpora, legitimamente, ao patrimônio do Estado se e quando, efetivamente ocorrer o fato gerador, pois só nesse momento a quantia paga, antecipadamente, a título de “tributo” provável, terá confirmado, em definitivo seu caráter tributário; caso contrário, quedará o Estado como possuidor sem causa de quantia de natureza não tributária, decorrendo, daí, a obrigação do ente tributante de restabelecer o ‘status quo ante’ do modo mais perfeito possível.¹³¹

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado anota ser *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, porque este somente surge com a ocorrência do fato gerador.*¹³²

¹³¹ TROIANELLI, op. cit., p. 27.

¹³² MACHADO, Hugo de Brito. ICMS: Preço Final Diverso do Previsto na Antecipação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 19, p. 33.

Sendo a antecipação menor que o valor do tributo devido segundo o regime normal de tributação (base de cálculo estimada menor que a base de cálculo efetiva), tem o sujeito ativo direito a exigir a complementação do recolhimento. Ao contrário, sendo a antecipação maior que o tributo devido segundo o regime normal de tributação, impõe-se a restituição da diferença, pois, não tem o sujeito ativo título jurídico que justifique a incorporação daqueles valores ao seu patrimônio.

Nesse sentido pondera Hugo de Brito Machado:

*Podem, assim, as leis estaduais estabelecer que nenhuma diferença será devida pelo contribuinte substituído, pois com isto os Estados estarão abrindo mão de seu poder de cobrar tais diferenças, e se o fazem através da lei ninguém certamente a isto se oporá. Não podem, porém, as leis estaduais, excluir o direito do contribuinte substituído às diferenças, nas hipóteses de operação final com preço inferior ao valor que serviu de base para a antecipação. Disposição nesse sentido seria inconstitucional (...).*¹³³

Em excelente estudo sobre a denominada substituição tributária “para a frente” no campo do ICMS, anota Clélio Chiesa que, *como não há um ICMS cumulativo na Constituição Federal, de igual modo não há autorização para a tributação de “fatos geradores presumidos” sem que seja assegurada a (...) restituição de eventuais valores pagos a maior. Tal diretriz integra a própria estrutura da tributação antecipada.*¹³⁴

Para o autor, *somente dentro dessa perspectiva é que se poderá intentar suplantando o óbice intransponível da vedação da tributação de fatos jurídicos tributários*

¹³³ MACHADO, Hugo de Brito. ICMS: Preço Final Diverso do Previsto na Antecipação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 19, p. 34.

¹³⁴ CHIESA, Clélio. ICMS. A Denominada Substituição Tributária “Para Frente”. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n° 29. São Paulo: Revista dos Tribunais, out/dez 1999, p. 62.

*ainda não ocorridos, pois só assim se poderá mitigar os nefastos efeitos da tributação antecipada, buscando harmonizá-la com os princípios da capacidade contributiva, do não-confisco, da vedação do enriquecimento sem causa, entre outros.*¹³⁵

Percebe-se que, segundo a doutrina, a substituição tributária progressiva é mera *técnica de arrecadação*, na expressão utilizada por Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho,¹³⁶ sendo comum a utilização da expressão *fato gerador presumido e não realizado, total ou parcialmente*.¹³⁷

4.2.2 - Interpretações Administrativas

Interpretação administrativa é aquela decorrente dos órgãos encarregados de aplicar as leis. Essa interpretação, em virtude do regime de jurisdição única adotado no Brasil, não tem caráter conclusivo.¹³⁸ Segundo esse regime, todos os litígios, de natureza administrativa ou de caráter exclusivamente privado sujeitam-se à apreciação do Judiciário.¹³⁹

Administrativamente, o instituto da substituição tributária progressiva tem sido interpretado como uma forma de tributação definitiva, o que leva a efeitos bem

¹³⁵ CHIESA, op. cit., p. 64.

¹³⁶ Cf. DERZI, Mizabel Abreu Machado & COELHO, Sacha Calmon Navarro. Base de Cálculo do ICMS no Regime de Substituição Tributária Para a Frente – Exclusão dos Descontos Incondicionais. *Cadernos de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário n° 72*, julho/1999, p. 58-75.

¹³⁷ Cf. MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS – Substituição Tributária “Para Frente” e a Lei Complementar n° 87/96, art. 10. In: *O ICMS e a LC 87/96*. Valdir de Oliveira Rocha (coordenador). São Paulo: Dialética, 1996, p. 18.

¹³⁸ *A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito* (art. 5º, inciso XXXV da Constituição da República Federativa do Brasil).

¹³⁹ Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 18ª ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 48-54.

diversos daqueles decorrentes de sua interpretação como uma mera técnica de antecipação de tributo relativo a fato gerador que provavelmente ocorrerá no futuro.

Essa interpretação tem sido levada a efeito visando negar os pedidos de restituição fundados na ocorrência de fato gerador em valor inferior à base de cálculo estimada, sobre a qual incidiu o recolhimento antecipado a título de tributo.

Diante de pedidos dessa natureza, têm as autoridades administrativas manifestado-se pelo seu indeferimento, sob o argumento de que ocorreu o fato gerador presumido e o que a Constituição assegura é, simplesmente, a restituição caso não se realize o fato gerador presumido.

Encontram, ainda, as autoridades administrativas, amparo a seus procedimentos de indeferimento em parecer emitido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – Parecer PGFN/CAT nº 2.055/96¹⁴⁰ – em virtude de consulta formulada pela Comissão Técnica Permanente do ICMS – Cotepe/ICMS. O parecer foi, inclusive, assim intitulado: *Substituição tributária. Restituição de quantias pagas. Fato gerador presumido não realizado. Exegese da expressão final constante no § 7º do artigo 150 da CF.*¹⁴¹

¹⁴⁰ Publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 19, p. 97-103.

¹⁴¹ Do parecer extrai-se: *A prática da substituição pode ocorrer em três situações: na primeira, a mercadoria é tabelada a nível de consumidor final, como nos cigarros; na segunda, o imposto é calculado sobre um valor de pauta, adrede fixado pela Administração Fiscal; na terceira, o imposto é calculado por estimativa, tomando como referência os preços médios alcançados pela mercadoria nas operações de varejo.*

A restituição, em si, do imposto que se apure indevidamente, em virtude de não ocorrência do fato gerador, não oferece problemas.

Agora, quando se fala de valor da operação em base menor do que aquele utilizado para o recolhimento, temos de examinar o caso com maior cautela. (...) a forma de recolhimento preconizada na substituição, além da função de arrecadar, possui também a função de evitar a sonegação do imposto, e de simplificar o seu recolhimento, sendo por essas razões instrumento de justiça fiscal. E para esse fim, a lei estabelece base de cálculo específica para apuração do imposto devido.

O parecer conclui que *cabe restituição (...) do imposto pago, quando o fato gerador presumido não vier a se realizar, bem como, quando houver pagamento a maior de ICMS devido, pela aplicação da alíquota cabível sobre valor superior à base de cálculo estabelecida em lei, ou pelo uso da alíquota superior à aplicável.*

Pela análise do parecer, percebe-se que o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, fundamentado no art. 146, III, “a”, da Constituição Federal é o de que se a Constituição determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, sobre a definição das bases de cálculo dos impostos previstos na Constituição, pode a lei fixar base de cálculo que nenhuma correlação tenha com a expressão monetária do fato imponible.

Numa conclusão simplista, o parecer acaba afirmando que a lei pode tudo, inclusive negar a existência e observância de certos comandos e princípios fundamentais da Constituição, entre eles, o comando que determina que os impostos, sempre que possível, terão o caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, o princípio da vedação ao confisco e o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Base de cálculo é matéria sob reserva de lei complementar, a teor do que dispõe o art. 146, § 3º, III, “a”, da Carta Constitucional de 1988. Esta matéria está agora regulada pelo art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, cujo inciso II, combinado com o § 4º desse artigo, estabelece as regras para determinação da base de cálculo, no caso de substituição tributária.

Quando da instituição das salvaguardas, tanto na Constituição, quanto na Lei Complementar, tratou-se de fato gerador não ocorrido, hipótese da restituição, e nunca da repetição com relação a valor inferior ao estabelecido para base de cálculo, já que esta é determinada pela lei. Nesse mister o legislador constitucional e o da lei complementar foram perfeitos.

4.2.3 – Interpretações Judiciais

À interpretação realizada pelos órgãos encarregados de administrar a justiça dá-se o nome de interpretação judicial ou judiciária. Tal interpretação torna-se obrigatória para o caso examinado, vinculando as partes, com a autoridade de coisa julgada, embora tão-somente em relação à espécie de fato, a que a decisão se refere. Uma decisão transitada em julgado vincula as partes à sua observância, dentro dos limites da coisa julgada.¹⁴²

A interpretação de observância reiterada, constante, de uma norma jurídica, num determinado sentido, passa a incorporar-se à jurisprudência, tornando-se de observância relativa ou quase obrigatória para outros casos que se apresentem. Nesse sentido, a força dos precedentes assume o valor de uma interpretação doutrinária, competindo ao magistrado apenas o dever de fundamentar devidamente a sua decisão.¹⁴³

No sistema de jurisdição adotado no Brasil, em regra, os precedentes judiciais não têm efeito vinculante, não tendo o juiz o dever de manter a mesma interpretação para determinada norma jurídica, pois a sua liberdade no julgar é completa, sendo-lhe lícito decidir contra a jurisprudência uniforme e reiterada se sua convicção jurídica o levar a uma solução diferente.¹⁴⁴

Não pode, porém, o juiz julgar contra decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em Ação Declaratória de Constitucionalidade,

¹⁴² Cf. MORAES, op. cit., p. 181.

¹⁴³ Idem, p. 182.

¹⁴⁴ Idem, p. 182.

pois estas produzem eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo – art. 102, § 2º da CF/88.

Embora, no sistema de jurisdição adotado no Brasil, em regra, os precedentes judiciais não tenham efeito vinculante, vislumbra-se um movimento em sentido contrário, sendo inegável que eles exercem um efeito enorme sobre as decisões proferidas por juizes e tribunais, ou seja, possuem uma certa dose de conteúdo normativo. Nesse sentido, Carlos Maximiliano anota que *a jurisprudência tem, na atualidade, três funções muito nítidas, que se desenvolvem lentamente: uma função um tanto automática de aplicar a lei; uma função de adaptação, consistente em pôr a lei em harmonia com as idéias contemporâneas e as necessidades modernas; e uma função criadora, destinada a preencher as lacunas da lei.*¹⁴⁵

Ainda, para o autor, *a jurisprudência é a fonte mais geral e extensa de exegese, indica soluções adequadas às necessidades sociais, evita que uma questão doutrinária fique eternamente aberta e dê margem a novas demandas: portanto diminui litígios, reduz ao mínimo os inconvenientes da incerteza do Direito, porque de antemão faz saber qual será o resultado das controvérsias.*¹⁴⁶

Em relação à restituição de tributos retidos e recolhidos indevidamente, por força do regime de substituição tributária progressiva, especialmente quanto ao excesso, decorrente da base de cálculo estimada ou arbitrada ser maior do que a efetivamente praticada pelo substituído, caberá ao Poder Judiciário indicar uma solução adequada,

¹⁴⁵ MAXIMILIANO, op. cit., p. 178.

¹⁴⁶ Idem, p. 179.

pondo fim às divergências entre as interpretações administrativas e doutrinárias e aos litígios entre fisco e contribuinte, restabelecendo-se a certeza do Direito.

4.3 – Interpretação em Face dos Princípios Constitucionais Tributários

Contemporaneamente pacificou-se a distinção entre regras e princípios como espécies do gênero norma de direito.¹⁴⁷ Seguindo os ensinamentos de Paulo Bonavides, Ruy Samuel Espíndola aponta três funções relevantes outorgadas atualmente aos princípios.¹⁴⁸

Em primeiro lugar, outorga-se aos princípios uma “função fundamentadora da ordem jurídica”, segundo a qual, os princípios ostentam uma eficácia derogatória e diretiva. Por ela, as normas que se contraponham aos núcleos de irradiação normativa assentados nos princípios constitucionais, perderão sua validade e ou sua vigência.

Em segundo lugar, atribui-se aos princípios uma “função interpretativa”, segundo a qual, os princípios cumprem o papel de orientarem as soluções jurídicas a serem processadas diante dos casos submetidos à apreciação do intérprete. São verdadeiros vetores de sentido jurídico às demais normas, em face dos fatos e atos que exijam compreensão normativa.

¹⁴⁷ Cf. ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceitos de Princípios Constitucionais: Elementos Teóricos Para uma Formulação Dogmática Constitucionalmente Adequada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 43-84.

¹⁴⁸ *Idem*, p. 43-84.

Em terceiro lugar, reconhece-se que os princípios exercem uma “função supletiva”, segundo a qual, os princípios realizam a tarefa de integração do Direito, suplementando os “vazios” regulatórios da ordem jurídica ou ausências de sentido regulador constatáveis em regras ou em princípios de maior grau de densidade normativa.

Advertem com propriedade Misabel de Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁴⁹ que o instituto da substituição tributária, que tem por supedâneo o princípio da praticabilidade da tributação em prol do Estado, é simples técnica de arrecadação e, enquanto tal, submete-se inteiramente aos princípios constitucionais tributários, de modo a não prejudicar os contribuintes, sendo deveres primários a lealdade ao contribuinte e o respeito à Constituição.

Ao intérprete incumbe a tarefa de descobrir ou desvendar o significado e o alcance das normas e institutos jurídicos, buscando afastar os conflitos e as antinomias aparentes entre as diversas normas - princípios e regras - que compõem o sistema jurídico, pois, conforme leciona Geraldo Ataliba:

O direito sempre se apresenta como um sistema, quer dizer, como um conjunto harmônico, em que as partes guardam relações de harmonia e equilíbrio entre si. O direito sempre se apresenta sistemático e harmônico. Daí a impossibilidade de haver solução de uma questão, que seja contrária a um preceito contido no sistema. Não se pode obedecer a uma norma jurídica e ao mesmo tempo estar desobedecendo a outra. O sistema, por ser uno e harmônico, é extremamente coerente e lógico, por si mesmo. Não somos nós que queremos atribuir lógica ao direito. O sistema jurídico é lógico em si mesmo. A nós bacharéis incumbe descobrir ou desvendar esta lógica.¹⁵⁰

¹⁴⁹ Cf. DERZI & COELHO, op. cit., p. 63.

¹⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. Propedêutica Jurídica. In: *Elementos de Direito Tributário*. Geraldo Ataliba (coordenador). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 22.

Nesse sentido, e considerando as funções fundamentadora da ordem jurídica, interpretativa e supletiva atribuída aos princípios,¹⁵¹ a submissão de certos fatos econômicos ao regime da substituição tributária progressiva, possibilitando a arrecadação antecipada de tributo, ou seja, antes da efetiva ocorrência de seu fato gerador, somente é possível se houver compatibilidade entre esta técnica de arrecadação e os princípios que regem a tributação, previstos, implícita ou explicitamente, na CF/88.

Não pode a instituição de uma mera técnica de arrecadação, via poder constituinte derivado, ferir os princípios fundamentais da tributação ou burlar as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado, que constituem, visto do ponto de vista do cidadão, verdadeiro sistema de garantias frente ao poder de tributar do Estado. Isto porque, como anota Aires F. Barreto:

*O direito é um sistema de normas. Conseqüentemente, as normas que o compõem só podem ser interpretadas harmônica e conjugadamente. No labor exegético, o intérprete deve ter presente que os comandos, contidos nas normas, só podem ser entendidos corretamente se harmonizados com o sistema, com suas diretrizes, com seus princípios. As normas jurídicas, vistas isoladamente, contêm um acervo de informações que não se bastam em si mesmas, porque a par do influxo que exercem sobre outras normas, delas também sofrem influências. A seu turno, a dimensão de cada uma delas só pode ser extraída quando confrontada com os princípios prestigiados pelo sistema. A dicção aparente vai recebendo temperamentos de outras normas e conformação definitiva sob a irradiação das diretrizes e princípios que norteiam o sistema jurídico.*¹⁵²

A compatibilização deve ser buscada entre o instituto da substituição tributária progressiva e os princípios da capacidade contributiva, da não-cumulatividade do

¹⁵¹ Cf. ESPÍNDOLA, op. cit., p. 67-68.

¹⁵² BARRETO, Aires F. ICMS – Limites à Vedação de Créditos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 53, p. 7.

ICMS e da vedação ao confisco. Tais princípios são apontados pela doutrina como infringidos pela interpretação restritiva que os órgãos administrativos tem levado a efeito em relação às “salvaguardas” previstas no final do § 7º, do art. 150 da CF/88 - *assegurada a (...) restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido.*

4.3.1 – Princípio da Capacidade Contributiva

Os impostos, sempre que possível, serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Trata-se de um comando previsto na CF/88 que exige, para a imposição tributária, a ocorrência de um fato econômico ou a só existência de uma situação, indicativa de capacidade contributiva, relacionada ao sujeito passivo. Sujeito passivo somente pode ser aquela pessoa, física ou jurídica, que manifesta capacidade econômica para arcar com o ônus tributário. Nesse sentido, anota Clélio Chiesa:

A tributação por meio de impostos é informada pelo princípio da capacidade contributiva, segundo o qual cada pessoa somente poderá ser compelida a pagar impostos na medida de suas forças econômicas, visando a proteger os hipossuficientes e assegurar o direito de propriedade considerado pela ordem jurídica como direito individual fundamental. Tal aferição somente poderá ser levada a efeito mediante a mensuração das reais proporções do fato tributado, quando ocorrido efetivamente no mundo fenomênico, não com espeque em presunção.¹⁵³

No regime de substituição tributária progressiva, incidindo a exigência antecipada em relação a uma provável futura ocorrência de fato gerador, sobre uma base de cálculo estimada fixada em lei, cabendo ao substituto o direito de retenção contra o substituído, considerar como definitiva este recolhimento antecipado poderá ferir a

¹⁵³ CHIESA, op. cit., p. 64.

capacidade contributiva do substituído, caso realizar a operação própria por valor inferior àquele estimado sobre o qual incidiu a retenção e recolhimento antecipado a título de tributo.

Nessa linha de raciocínio, Hamilton Dias de Souza conclui que *só com a previsão de integral e imediata restituição do imposto pago a maior será atendido o princípio da capacidade contributiva, pois esta foi a maneira encontrada de não permitir pudesse a sistemática da substituição tributária implicar nível maior de ônus fiscal, atingindo, em consequência, mais fortemente o consumidor.*¹⁵⁴

Alfredo Augusto Becker, ao lecionar sobre o sujeito passivo da relação jurídica tributária, adverte que nos países cujo sistema jurídico encontra-se integrado com regra jurídica constitucional que impõe o “princípio da capacidade contributiva”, o legislador ordinário tem o dever jurídico de escolher, para sujeito passivo da relação jurídico-tributária, aquela pessoa de cuja renda ou capital, a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo ou, quando escolher qualquer outra pessoa (substituto legal tributário), tem o dever de lhe outorgar o direito de reembolso ou de retenção do tributo contra o substituído (contra aquela pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato signo-presuntivo).¹⁵⁵

Nesse sentido esclarecem Misabel de Abreu Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho que a capacidade que deve ser atingida é a da pessoa que pratica o fato gerador e transfere o ônus ao consumidor final, e não a do substituto, considerando este o coração do

¹⁵⁴ SOUZA, Hamilton Dias de. Apud CHIESA, op. cit., p. 64.

¹⁵⁵ Cf. BECKER, op. cit. p. 280.

problema. Por isso mesmo é que se exigiu a vinculação do substituto ao fato gerador, no que tange ao responsável – art. 128 do CTN -, para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário junto ao substituído, sem maiores delongas, excluindo a possibilidade de o mecanismo ferir sua capacidade contributiva.¹⁵⁶

Diferente não é também o entendimento de Regina Helena Costa, concluindo em sua obra intitulada *Princípio da Capacidade Contributiva*:

*A problemática da designação do destinatário legal tributário apresenta-se delicada no tocante à sujeição passiva indireta, especialmente na modalidade substituição. Nesse caso, não é a capacidade contributiva do substituto que importa, senão a daquele a quem incumbiria, originariamente, responder pela imposição tributária, ou seja, o substituído, detentor da capacidade contributiva objetivada.*¹⁵⁷

Errôneo, portanto, o entendimento de parte da doutrina que sustenta a inconstitucionalidade do instituto da substituição tributária progressiva por ferir o princípio da capacidade contributiva do substituto, pois a sistemática adotada pelos entes tributantes, em face do princípio da capacidade contributiva, garante ao substituto legal tributário o direito de retenção ou reembolso contra o substituído tributário.

4.3.2 – Princípio da Não-Cumulatividade

Como expressão maior da tributação não-cumulativa, no Sistema Tributário Nacional, encontra-se o ICMS, ao lado do IPI. Com efeito, é o ICMS o alicerce da

¹⁵⁶ Cf. DERZI & COELHO, op. cit., p. 65-67.

¹⁵⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p.102.

autonomia financeira dos Estados-membros da República Federativa do Brasil, e seu princípio maior é o da não-cumulatividade.

Dispõe expressamente a CF/88, em seu art. 155, § 2º, I, que o ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Assim, *a diretriz da não-cumulatividade integra a própria estrutura do ICMS, de tal sorte que ICMS cumulativo não é ICMS; poderá até ser outro imposto qualquer, mas não será ICMS. O imposto em questão é, por imperativo constitucional, não-cumulativo.*¹⁵⁸

Sacha Calmon Navarro Coelho há muito vem demonstrando sua preocupação em relação ao dever de observância, por parte das autoridades legislativas, executivas e judiciárias, do princípio da não-cumulatividade, quando da submissão de certos fatos econômicos ao regime de substituição tributária progressiva. Em parecer elaborado em conjunto com Misabel Abreu Machado Derzi, sobre a base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária para a frente, assim se expressa em relação ao princípio da não-cumulatividade:

O princípio constitucional é cogente. A simples adoção de técnica arrecadatória simplificada, a substituição tributária, não autoriza a conclusão de que o ICMS se torna em outro imposto, e o que é pior, monofásico.

(...)

Sabido é que o ICMS é plurifásico e dominado pelo princípio da não-cumulatividade, importa dizer agora que o imposto final cobrado deve ser – tem que ser – igual ao montante decorrente da aplicação da alíquota interna sobre o valor real da última operação de circulação, ou seja, aquela destinada ao consumidor

¹⁵⁸ CHIESA, op. cit., p. 62.

*final. Somando-se as incidências ocorridas em todas as etapas do processo de circulação, não poderá o resultado exceder o valor final, sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade.*¹⁵⁹

Também Aroldo Gomes de Mattos, em análise sobre o instituto da substituição tributária progressiva no campo do ICMS, afirma que o valor da base de cálculo estimada na operação com o consumidor final, jamais poderá ser superior àquele que vier a ser efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade do tributo, salvo, evidentemente, se o excesso cobrado em razão dessa superioridade for restituído ao contribuinte substituído. Em consequência, para o autor, a cláusula da “imediate e preferencial restituição” é ontologicamente corolário do princípio constitucional da não-cumulatividade.¹⁶⁰

Clélio Chiesa, analisando a elevação do instituto da substituição tributária progressiva à norma constitucional frente ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, tomando, inclusive, as idéias de Sacha Calmon Navarro Coelho e Aroldo Gomes de Mattos conclui categoricamente que *a cláusula que impõe a “imediate e preferencial restituição” é um imperativo ditado pelo princípio da não-cumulatividade, pois, caso a EC 3/93 não tivesse assegurado a restituição dos valores pagos a maior em decorrência das bases de cálculo presumidas, a tributação de “fatos geradores presumidos” estaria eivada do vício insuperável de inconstitucionalidade.*¹⁶¹

¹⁵⁹ DERZI & COELHO, op. cit., p. 64.

¹⁶⁰ Cf. MATTOS, op. cit., p. 13.

¹⁶¹ CHIESA, op. cit., p. 63.

Inclusive o Supremo Tribunal Federal por diversas vezes teve a oportunidade de manifestar-se sobre o princípio da não-cumulatividade. Em uma dessas oportunidades assim manifestou-se:

*O princípio da não-cumulatividade de certos tributos, como o ICMS, tem por objeto impedir que, na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases de seu ciclo econômico, mormente na última, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do tributo venha representar percentual excedente do que corresponde a alíquota máxima permitida em lei. Em suma, previne excessos resultantes de tributações sucessivas. Opera ele, (...), por meio de compensação do tributo pago na entrada de mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, significando, na prática, que a operação de venda é tributada tão-somente pelo valor adicionado ao preço. Evita-se, por esse modo, cumulação do tributo.*¹⁶²

Se o direito sempre se apresenta sistemático e harmônico, de forma que é impossível haver solução de uma questão que seja contrária a um preceito contido no sistema, não se podendo obedecer a uma norma jurídica e ao mesmo tempo estar desobedecendo a outra, devendo as normas que o compõem ser interpretadas harmônica e conjugadamente, conforme lecionam Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, de concluir com Sacha Calmon Navarro Coelho e outros autores, que no regime de substituição tributária progressiva *a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade do ICMS.*¹⁶³

¹⁶² Supremo Tribunal Federal. Apud DERZI & COELHO, op. cit., p. 64.

¹⁶³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Substituição Tributária “Para a Frente”, Seu Problema e Seus Problemas – Emenda nº 3 e L.C. nº 87/96 (Art. 10) – As Esperadas Legislações Estaduais e Suas Prováveis Mas Inócuas Restrições. *Repertório IOB de Jurisprudência nº 1/97*. 1ª quinzena de janeiro de 1997, caderno 1, p. 24.

Em conclusão, enquanto princípio fundamental relativo ao ICMS, previsto originariamente na CF/88, a não-cumulatividade não pode ser revogada, implicitamente, via instituição de uma mera técnica de arrecadação do imposto pelo poder constituinte derivado.

Há que se buscar a compatibilização desta técnica de arrecadação com aquele princípio constitucional, pois, *não é lícito interpretar a lei de modo que resultem antinomias ou contradições entre os seus preceitos.*¹⁶⁴ O intérprete deve estar ciente de que *quando regras da Constituição aparentam dispor de modo conflitante, a solução deve ser buscada nas máximas da “lex superior” e da “lex specialis”. Utiliza-se a primeira quando o “conflito” se dá entre norma¹⁶⁵ e princípio, impondo a prevalência deste; a segunda utiliza-se para solver questões em que se identificam a norma geral em confronto com a norma especial, e, nesse caso, prevalece esta última.*¹⁶⁶

Considerar o recolhimento de tributo incidente sobre uma base de cálculo estimada ou arbitrada, no regime de substituição tributária progressiva, como uma forma de tributação definitiva e não uma mera antecipação do tributo devido por ocasião da efetiva ocorrência do fato gerador presumido, fere o princípio constitucional da não-cumulatividade, logo, a própria elevação do instituto à norma constitucional seria inconstitucional.

¹⁶⁴ MAXIMILIANO, op. cit., p. 189.

¹⁶⁵ Conforme os ensinamentos de Ruy Samuel Espíndola, em seu *Conceito de Princípios Constitucionais*, contemporaneamente, pacífico é o entendimento de que norma é gênero, da qual são espécies as regras e os princípios. Nesse sentido, deve-se entender a expressão utilizada pelo autor, norma, como sendo, regra.

¹⁶⁶ BARRETO, op. cit., p. 8.

4.3.3 – Princípio da Vedação ao Confisco

É vedado aos entes tributantes utilizar tributo com efeito de confisco. Trata-se de mais uma limitação constitucional ao poder de tributar ou de mais uma garantia do cidadão frente a esse poder, visando a proteção do direito de propriedade. Trata-se de uma reafirmação do direito de propriedade.

Nesse sentido anota Clélio Chiesa que *o princípio do não-confisco tem como propósito evitar que o direito de propriedade seja aviltado por meio da ação de tributar, pois se, por um lado, o Estado precisa arrecadar para suprir as necessidades públicas, por outro, há o direito de propriedade que precisa ser preservado, sob pena de se malbaratar pouco a pouco o Estado Democrático de Direito positivado.*¹⁶⁷

Por isso mesmo, a vedação à tributação confiscatória, muito embora seja de difícil conceituação no direito pátrio, face à ausência de definição objetiva que possibilite aplicá-lo concretamente, deve ser estudada em consonância com o sistema sócio-econômico vigente, observando-se a proteção do direito de propriedade e sua função social.

Rosa Junior define tributo com efeito confiscatório como *aquela que pela sua taxação extorsiva corresponde a uma verdadeira absorção, total ou parcial, da propriedade particular pelo Estado, sem o pagamento da correspondente indenização ao*

¹⁶⁷ CHIESA, op. cit., p. 64

*contribuinte. (...) tem efeito confiscatório o tributo que não apresenta as características de razoabilidade e justiça.*¹⁶⁸

Segundo Luciano Amaro, *desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória.*¹⁶⁹ Esclarecendo anota o autor que *não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, através do tributo, o Estado anule a riqueza privada.*¹⁷⁰

Não obstante a dificuldade em caracterizar quando um determinado tributo tem ou não efeito de confisco, entende-se que no regime de substituição tributária progressiva, a exigência de tributo acima dos valores devidos segundo o regime normal de tributação, caracteriza plenamente o confisco, fere o direito de propriedade. A submissão de certos fatos econômicos ao regime de substituição tributária progressiva não pode resultar em tributação mais grave do que a aquela segundo o regime normal de tributação.

Haveria nesse sentido exigência indevida ou maior que a devida a título de tributo e o Estado não teria título jurídico que legitimasse a apropriação desses valores a seu patrimônio, pois, *constitui também uma das pilastras do Estado positivado a diretriz segundo a qual se repudia o enriquecimento sem causa. Segundo essa diretriz, a ninguém*

¹⁶⁸ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 13. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 331.

¹⁶⁹ AMARO, op. cit., p. 139.

¹⁷⁰ Idem, p. 139.

*é dado apropriar-se de recursos de terceiros sem que haja uma causa justa, visando a tolher manobras escusas com o propósito de auferir riquezas à custa de outrem.*¹⁷¹

O substituto, portanto, não pode jamais ser compelido a pagar pelo substituído, por exemplo, um ICMS maior do que o real, maior do que aquele devido segundo o regime normal de tributação, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado e ferimento ao princípio do não-confisco. *O valor real da operação é a regra de ouro a comandar a base de cálculo do ICMS, que é um imposto de mercado, e não um imposto de preços administrados.*¹⁷²

Nesse sentido, *o recebimento pelos Estados de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculo reais praticados pelos contribuintes, caracteriza o confisco tributário e enseja a sua imediata restituição, por força da própria Constituição.*¹⁷³

4.4 – Breve Síntese

Não podem prosperar, portanto, segundo a melhor doutrina, os argumentos de autoridades administrativas no sentido de limitar a restituição de tributos retidos e recolhidos por substituição tributária progressiva, às hipóteses de efetiva não ocorrência do fato gerador presumido ou provável. Trata-se de uma visão ou interpretação restritiva a que nega o pedido de restituição de valores nas hipóteses de ocorrência do fato gerador por valor inferior ao que serviu de base de cálculo estimada, sob o argumento de que ocorreu o

¹⁷¹ CHIESA, op. cit., p. 64.

¹⁷² DERZI & COELHO, op. cit., p. 69.

¹⁷³ COELHO, op. cit., p. 24.

fato gerador presumido ou provável e o que a Constituição assegura é o direito à *restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido*.

Adotando-se essa interpretação restritiva em relação às “salvaguardas”, expressas constitucionalmente, referente ao instituto da substituição tributária progressiva, além de ferir o princípio da não-cumulatividade do ICMS, fere, também, os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. *A efetividade de tais princípios na tributação antecipada somente será assegurada, ainda que não com todo o seu vigor, mediante o confronto entre a base presumida e a base real, assegurados os eventuais ajustes. Esse é um imperativo constitucional que não pode ser afastado, sob pena de se subverter todo o sistema constitucional tributário.*¹⁷⁴

Não há poder sem limitações, salvo o poder constituinte originário, que exerce sua função – elaboração de uma nova ordem jurídica - em toda a sua plenitude, sem qualquer limitação.¹⁷⁵ Assim, se ao Estado é assegurado o poder de tributar, ao cidadão são asseguradas numerosas garantias frente a esse poder.

É nesse contexto que se entende o instituto da substituição tributária progressiva. Se por um lado atribui ao Estado o poder de exigir valores a título de tributo em relação a fatos geradores futuros, por outro, assegura expressamente a restituição dos valores pagos caso não se realize, total ou parcialmente, o fato gerador presumido, consectário natural das garantias da tributação não-cumulativa, não-confiscatória e conforme a capacidade econômica do contribuinte.

¹⁷⁴ CHIESA, op. cit., p. 64.

¹⁷⁵ Cf. BECKER, op. cit., p. 208 a 212.

Portanto, procurando harmonizar o princípio da praticidade da tributação com as diretrizes fundamentais do sistema constitucional tributário, conclui-se que somente há uma forma de compatibilizar a tributação antecipada às demais regras do sistema: considerar a cláusula que assegura a imediata e preferencial restituição de valores pagos a maior como regra intrínseca ao instituto, ou seja, indissociável, não há tributação antecipada sem que seja assegurado o direito à restituição.¹⁷⁶

4.5 – Projeto de Reforma Tributária

Encontra-se em andamento junto ao Congresso Nacional um projeto de reforma tributária constitucional – Proposta de Emenda Constitucional 175/95 (PEC 175/95). Em agosto de 1999 foi apresentado, pelo Deputado Federal Mussa Demes, um substitutivo global à PEC 175/95, contemplando uma alteração significativa na redação do § 7º do art. 150 CF/88, nos seguintes termos:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurados o pagamento da diferença quando a base de cálculo presumida tiver valor inferior à efetivamente ocorrida e a imediata e preferencial restituição da quantia paga, ou paga em excesso, quando não se realizar o fato gerador presumido ou realizado o fato gerador, a base de cálculo presumida tiver valor superior à efetivamente ocorrida.¹⁷⁷

Tal alteração, sendo aprovada, leva a termo as discussões em torno do núcleo da presente investigação - significado e alcance da atual expressão constitucional *assegurada a (...) restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador*

¹⁷⁶ CHIESA, op. cit., p. 64.

¹⁷⁷ Internet – camara.gov.br. - 17/08/99

presumido - haja vista, estar-se atendendo aos anseios da melhor doutrina e da comunidade científica.

Entretanto, cumpre ressaltar que, embora a atual disposição constitucional possa levantar dúvidas em relação ao seu significado e alcance, desnecessária a alteração proposta, segundo a interpretação do dispositivo frente aos princípios constitucionais tributários, como foi visto ao longo deste trabalho.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A substituição tributária progressiva, para frente ou em relação a fatos geradores futuros, tem sido um dos temas mais debatidos no âmbito do Direito Tributário, desde a sua elevação à norma constitucional pela Emenda 03/93. Conforme visto ao longo deste estudo, inúmeros problemas tem sido levantados em relação a sua compatibilidade com o Sistema Tributário Nacional vigente e em relação a sua aplicação prática, extraindo-se as seguintes considerações:

01. Esse instituto faculta à lei atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador seja presumido, assim entendido o fato gerador que deva ocorrer posteriormente, mas que pode não se realizar, razão porque, para essa hipótese, a restituição, imediata e preferencial, da quantia paga.
02. O primeiro grande debate doutrinário que se estabeleceu em torno dessa possibilidade relaciona-se a sua (in)constitucionalidade.

03. Seus opositores afirmam que o dispositivo (§ 7º do art. 150 CF/88) é inconstitucional: primeiro, sob o argumento de que os tributos incidem sobre fatos geradores e nunca sobre hipóteses; segundo, porque fere praticamente todos os princípios constitucionais tributários e os direitos e garantias individuais – direito de propriedade – estrapalando o legislador constituinte derivado os limites estabelecidos à sua competência reformadora.
04. Seus defensores, sob o influxo da praticidade fiscal, admitem a possibilidade desde que aplicada em tributos plurifásicos sobre o consumo e com as necessárias salvaguardas – imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.
05. A par dessa discussões doutrinárias, também os Juizes e Tribunais de todo País não chegaram a um entendimento uniforme sobre a questão, havendo muitas divergências em suas decisões.
06. Entretanto, passados mais de seis anos de existência da Emenda Constitucional 03/93, percebe-se que, aos poucos, os Tribunais vêm pacificando entendimento pela sua constitucionalidade.
07. Em face desse entendimento, os enfoques doutrinários correntes voltam-se à análise dos efeitos e problemas decorrentes da aplicação do instituto, entre eles, o problema da restituição dos valores recolhidos indevidamente por força desse mecanismo de cobrança – direito e sua titularidade.

08. A submissão de certos fatos econômicos ao regime de substituição retira-os do regime normal de tributação, atribuindo a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária a uma terceira pessoa (substituto legal tributário) que não o contribuinte (substituído tributário), excluindo a responsabilidade deste.
09. O legislador, ao estruturar a regra jurídico-tributária, tem liberdade de escolher qualquer pessoa, física ou jurídica, para sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Entretanto, nos países cujo sistema jurídico encontra-se integrado com regra jurídica constitucional que impõe o princípio da capacidade contributiva, deve-se escolher aquela pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo ou, quando escolher qualquer outra pessoa (substituto legal tributário), tem o dever de lhe outorgar o direito de reembolso ou de retenção do tributo contra o substituído.
10. No regime de substituição tributária progressiva quem figura no pólo negativo da relação jurídico-tributária é aquela pessoa, física ou jurídica, que tem o dever legal de recolher o tributo ao Estado – substituto legal tributário -, cabendo-lhe o direito de retenção contra o substituído, não havendo qualquer relação entre este e o Estado, salvo reconhecimento por expressa disposição legal.
11. Em relação à repetição de indébito as pessoas que figuram em ambos os pólos da relação jurídico-tributária invertem-se, passando o Estado ou Fazenda Pública a ocupar o pólo negativo e o substituto legal tributário o pólo positivo da relação jurídica administrativa.

12. Isto porque, o pagamento indevido a título de tributo realiza a hipótese de incidência da norma jurídica que determina a sua restituição, vinculando sujeito ativo ou titular do direito à restituição - aquela pessoa que efetuou o pagamento indevido – ao sujeito passivo ou pessoa obrigada à restituição dos valores recebidos indevidamente – Estado ou Fazenda Pública. Ocorre, porém, que a Lei Complementar 87/96 reconheceu, expressamente, em relação ao ICMS, o direito à restituição ao substituído tributário.
13. Assim sendo, até o advento da Lei Complementar 87/96, titular do direito à restituição de valores recolhidos indevidamente a título de tributo, por força do instituto da substituição tributária era, exclusivamente, o substituto legal tributário, e a partir de então, reconheceu-se esse direito ao substituído tributário, em relação ao ICMS.
14. Ademais, a substituição tributária progressiva trata-se de um mecanismo de cobrança ou técnica de arrecadação consistente na exigência tributária sobre presumida ou provável futura ocorrência de fato gerador, calculado sobre uma base de cálculo estimada ou arbitrada.
15. Em não ocorrendo o fato gerador presumido é assegurado, expressamente, o direito à restituição dos valores ^vantecipados. Dúvidas são suscitadas, entretanto, quanto ao direito de restituição de valores recolhidos antecipadamente, quando o fato gerador ocorrer, porém, em valor inferior ao que serviu de base de cálculo para a antecipação.
16. Segundo a doutrina dominante, senão unânime, pacífico é o entendimento de que a submissão de certos fatos econômicos ao regime de substituição tributária progressiva não pode resultar em tributação mais grave do que aquela segundo o regime normal de

apuração, considerando-se a substituição uma mera técnica de arrecadação e não um regime de tributação definitiva.

17. Se são precisamente as salvaguardas previstas pelo legislador constituinte, consistentes na restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido, que asseguram a sua constitucionalidade, não se pode dar a elas uma interpretação restritiva.
18. Entretanto, administrativamente, tem-se interpretado o instituto como um regime de tributação definitiva, e não uma técnica de antecipação tributária, que pressupõe um ajuste quando da efetiva ocorrência do fato gerador presumido.
19. Interpretação do instituto como um regime de tributação definitiva – interpretação restritiva, de modo a não abranger a restituição nas hipóteses de efetiva ocorrência do fato gerador presumido, porém, em valor inferior ao que serviu de base de cálculo para a retenção e recolhimento antecipado - fere vários princípios constitucionais, entre eles, o princípio da capacidade contributiva, da não-cumulatividade e da vedação ao confisco.
20. Esses princípios, estabelecidos na CF/88 pelo poder constituinte originário, constituem verdadeiros direitos e garantias individuais do contribuinte abrangidos pelas chamadas cláusulas pétreas da Constituição, não podendo, portanto, ser revogados, implicitamente, mediante instituição de uma mera técnica de arrecadação tributária antecipada, via poder constituinte derivado.

21. A capacidade contributiva a ser aferida é a do substituído tributário, pois é ele quem antecipa os valores a serem recolhidos por força da substituição tributária. Sua capacidade contributiva é ferida nas hipóteses em que antecipa valores calculados sobre um pretense preço a ser por ele praticado perante o consumidor final e este vier a ser inferior àquele.

22. O princípio da não-cumulatividade do ICMS, resta ferido em função dessa interpretação restritiva, por possibilitar que o imposto afinal cobrado possa ser superior ao montante decorrente da aplicação da alíquota interna sobre o valor real da última operação de circulação, ou seja, aquela destinada ao consumidor final. Somando-se as incidências ocorridas em todas as etapas do processo de circulação, não poderá o resultado exceder àquele valor.

23. Igualmente, interpretação do instituto da substituição tributária progressiva como um regime de tributação definitiva fere o princípio da vedação ao confisco, por resultar em exigência tributária acima da bases reais praticadas pelos contribuintes, gerando o enriquecimento ilícito do Estado.

24. O valor real da operação é a regra de ouro a comandar a tributação através do regime de substituição tributária progressiva. A efetividade dos princípios apontados, na tributação antecipada, somente será assegurada, ainda que não com todo o seu vigor, mediante o confronto entre a base de cálculo presumida e a base real, assegurados os eventuais ajustes.

25. Somente procedendo-se a esse ajuste é possível harmonizar o princípio da praticidade da tributação – em nome do qual admite-se a substituição tributária progressiva – com as diretrizes fundamentais do sistema constitucional tributário.
26. Embora amplamente debatido o tema a que se propôs estudar, o assunto não se esgota, merecendo um aprofundamento maior. Permanecem em aberto alguns pontos importantes a serem estudados, em especial, o significado dos adjetivos *imediata e preferencial* restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, bem como, os critérios utilizados para a fixação das bases de cálculos estimadas, sobre as quais incide a retenção e recolhimento antecipado do tributo devido por substituição tributária progressiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. *Dicionário Jurídico Brasileiro Acquaviva*. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Jurídica Brasileira, 1998.

ALVARENGA, Karen. A substituição Tributária e o Estado Democrático de Direito. *Informativo Dinâmico. IOB Informações Objetivas*, p. 2-4, fev/98.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

ANDRADE, Maria Margarida de. *Como Preparar Trabalhos para Cursos de Pós-Graduação - Noções Práticas*. São Paulo: Atlas, 1995.

ARZUA, Heron. O Ajuste Fiscal na Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 18*, p. 77-82, mar./1997.

_____. Créditos do ICMS na Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 48*, p. 65-72, set./99.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed., 6. tiragem. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. Propedêutica Jurídica. In: *Elementos de Direito Tributário*. Geraldo Ataliba (coordenador). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 13-27.

- _____. Direito Material Tributário. Relação Jurídica Tributária e Hipótese de Incidência. In: *Elementos de Direito Tributário*. Geraldo Ataliba (coordenador). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 29-71.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 18. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva: 1997.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de Direito Tributário*. Livro 1. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BARRETO, Aires F. ICMS – Limites à Vedação de Créditos. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 53, p. 7-12, fev./2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 9. ed. Brasília: UnB, 1997.
- BONAVIDES, Paulo. *A Constituição Aberta: Temas Políticos e Constitucionais da Atualidade, com Ênfase no Federalismo das Regiões*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- BRITO, Edvaldo. Reforma Tributária Inconstitucional. In: *Curso de Direito Tributário*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). Volume 2, 5. ed. rev. e atual. Belém: Cejup, 1997, p. 423-445.
- _____. ICMS: Inconstitucionalidade da Lei Complementar 87/96. Substituição Tributária. Aplicabilidade do Decreto-lei 406/68. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 16, p. 59-75, jan./1997.

CADEMARTORI, Sérgio. *Estado de Direito e Legitimidade: Uma Abordagem Garantista*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. Hermenêutica do Direito Tributário. In: *Elementos de Direito Tributário*. Geraldo Ataliba (coordenador). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 221-268.

CHIESA, Clélio. ICMS. A Denominada Substituição Tributária “Para Frente”. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n° 29. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 50-73, out-dez./1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Substituição Tributária “Para a Frente”, seu Problema e seus Problemas – Emenda n° 3 e L.C. n° 87/96 (Art. 10) – As Esperadas Legislações Estaduais e suas Prováveis mas Inócuas Restrições. *Repertório IOB de Jurisprudência* n° 1/97, p. 21-25 – 1ª quinzena de janeiro de 1997.

_____. Estudo Sobre Substituição Tributária no ICMS, nos Modelos Regressivo e Progressivo. In: *Temas de Direito Tributário*. Sacha Calmon Navarro Coelho (organizador). Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 59-93.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.

DENARI, Zelmo. Sujeito Ativo e Passivo da Relação Jurídica Tributária. In: *Curso de Direito Tributário*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). Volume 1, 5. ed. rev. e atual. Belém: Cejup, 1997, p. 191-213.

DERZI, Mizabel Abreu Machado & COELHO, Sacha Calmon Navarro. Base de Cálculo do ICMS no Regime de Substituição Tributária Para a Frente – Exclusão dos Descontos Incondicionais. *Cadernos de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário-72*, p. 58-75, jul./1999.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais: Elementos Teóricos Para Uma Formulação Dogmática Constitucionalmente Adequada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade. 4.ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

KARAN, Silvana Mancini. Substituição Tributária do Consumidor Final nas Operações Interestaduais com Derivados de Petróleo. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 16*, p. 43-49, jan./1997.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes: 1998.

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Maria de Andrade. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1993.

LEITE, Eduardo de Oliveira. *A Monografia Jurídica*. 3. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de Direito Tributário II*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

_____. ICMS: Preço Final Diverso do Previsto na Antecipação. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 19*, p. 32-35, abr./1997.

_____. A Substituição Tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 26*, p. 27-37, nov./1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Aspectos Práticos da Teoria da Imposição Tributária*. Belo Horizonte: Nova Alvorada, 1996.

_____. Restituição da Importância Recolhida a Título de ICMS sem Transferência do Encargo para Terceiros - Admissibilidade - Possibilidade de Compensação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 18, p. 83-93, mar./1997.

_____. Substituição Tributária sem Fato Gerador Real - Imposição Confiscatória - Lei Complementar n° 87/96 - Inconstitucionalidades. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 22, p. 77-85, jul./1997.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Substituição Tributária “Para Frente” e a Lei Complementar 87/96, Art. 10. In: *O ICMS e a LC 87/96*. Valdir de Oliveira Rocha (coordenador). São Paulo: Dialética, 1996, p. 21-38.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 18^a ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1993.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

NUNES, Luiz Antonio Rizzatto. *Manual da Monografia Jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1997.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo. *Curso Expositivo de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

- _____. Responsabilidade Tributária. In: *Curso de Direito Tributário*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenador). Volume 1, 5. ed. rev. e atual. Belém: Cejup, 1997, p. 231-241.
- OLIVEIRA, Júlio M. de. A Substituição Tributária Para Frente Prevista na Emenda Constitucional nº 03/93 em Face das Cláusulas Pétreas e do Poder Constituinte Derivado. *Repertório IOB de Jurisprudência nº 7/97*, p. 164-169, 1ª quinzena de abril de 1997.
- PASOLD, Cezar Luiz. *Prática da Pesquisa Jurídica: Idéias e Ferramentas Úteis Para o Pesquisador do Direito*. Florianópolis: OAB/SC, 1999.
- PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL. Parecer PGFN/CAT nº 2.055/96. Substituição Tributária. Restituição de Quantias Pagas. Fato Gerador Presumido Não Realizado. Exegese da Expressão Final Constante no § 7º do Artigo 150 da CF. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 19*, p. 97-103, abr./97.
- ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1990.
- _____. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 13. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- RIBEIRO, Antonio de Pádua. *Substituição Tributária Para Frente*. Internet: cjf.gov.br, 28/03/00.
- SALOMON, Délcio Vieira. *Como Fazer uma Monografia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. *Resolução Normativa nº 18*. Diário Oficial do Estado de 18/07/97.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3ª ed., 3ª tiragem, rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Regime da Substituição Tributária à Luz dos Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 41, p. 51-63, fev./1999.

SOUZA, Hamilton Dias de. Substituição Tributária – ICMS. *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 4/95, p. 75-78, 2ª quinzena de fevereiro de 1995.

SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira. Relações Entre Fato Gerador e Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 48. p. 137-143, set./1999.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 213.396-5 SP. Relator Ministro Ilmar Galvão. Acórdão Publicado no Diário da Justiça de 13/08/99.

_____. ADIN nº 939-7 DF. Pleno. Relator Ministro Sydney Sanches.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Imediata Restituição do Tributo Indevidamente Pago por Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 21, p. 23-33, jun./1997.