

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – MESTRADO

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

Velocino Pacheco Filho

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

FLORIANÓPOLIS

1999

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

A dissertação: **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS**

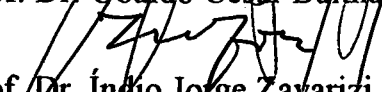
Elaborada por: **VELOCINO PACHECO FILHO**

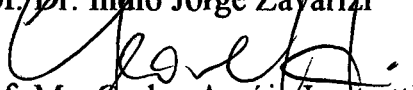
E aprovada por todos os membros da Banca Examinadora, foi julgada adequada para a obtenção do título de **MESTRE EM DIREITO**.

Florianópolis, 23 de fevereiro de 1999.

BANCA EXAMINADORA:


Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar (Presidente)


Prof. Dr. Índio Jorge Zayarizi


Prof. Ms. Carlos Araújo Leonetti

Prof. Ms. Humberto Pereira Vecchio (suplente)


Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Coordenador do Curso

Aos professores e Funcionários do Curso de Pós-Graduação em Direito da UFSC, os agradecimentos pela dedicação.

Especialmente, ao orientador desta dissertação Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar, os agradecimentos pelo estímulo e valiosa troca de experiências.

A todos os parentes e amigos pela paciência demonstrada durante a elaboração desse trabalho.

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo o estudo do direito tributário brasileiro em relação ao imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS). Cuida-se de examinar a imputação de responsabilidade pelo pagamento do imposto a alguém diferente do contribuinte, sobretudo no caso da exigência do imposto preceder a ocorrência do seu fato gerador.

O trabalho é dividido em três capítulos: no primeiro é feito um apanhado geral do imposto, demonstrando suas características e técnicas de cálculo; no segundo examina-se a substituição tributária como é praticada no Brasil e, finalmente, é feita a crítica em função das modificações introduzidas pela Lei Complementar nº 87/96.

Do ponto de vista do método, este trabalho procurou pôr em evidência as contradições normativas entre, de um lado, os princípios constitucionais e a teoria do imposto e, de outro, as leis fiscais e os regulamentos. A abordagem escolhida é sobretudo uma visão crítica do fenômeno tributário.

RÉSUMÉ

Ce travail a pour but l'étude du droit fiscal brésilien par rapport à l'impôt sur la circulation des marchandises et la prestation de services (ICMS). Il s'agit d'examiner l'imputation de la responsabilité pour le paiement de l'impôt à quelqu'un différent de l'assujéti, surtout dans le cas de l'exigence de l'impôt avant l'occurrence de son fait générateur.

Le travail est composé de trois chapitres: dans le premier, on fait un aperçu général de l'impôt, en cherchant démontrer ses caractéristiques et les aspects techniques du calcul; le second chapitre examine la substitution fiscale comme elle est pratiquée au Brésil et, par dernier, on fait la critique d'après les modifications introduites par la Loi Complémentaire n° 87/96.

En résumant le travail d'après sa méthode, on a cherché mettre en évidence les contradictions normatives entre, d'une part, les principes constitutionnels et la théorie de l'impôt et, d'autre part, les lois fiscales et les règlements. L'abordage choisie est surtout une vision critique du phénomène fiscal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO I : MATRIZ TEÓRICA E CONSTITUCIONAL DO ICMS	17
1.1. Hipótese de incidência do ICMS	17
1.2. Princípios informadores	25
1.3. ICMS como imposto neutro	31
1.4. ICMS como imposto não-cumulativo	37
1.5. A base de cálculo do ICMS	44
1.6. O sujeito passivo do ICMS	49
CAPÍTULO II: A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS	53
2.1. Notícia histórica	53
2.2 Natureza jurídica da substituição tributária	59
2.3. O destinatário legal tributário	69

2.4. Substituição tributária “para trás”	71
2.5. Substituição tributária “para frente”	77
2.6. A substituição tributária e o princípio da legalidade: o papel dos convênios	80
2.7. A Emenda Constitucional nº 3/93	84
2.8. A questão da repetição do indébito	87
2.9. Constitucionalidade da substituição tributária	92
CAPÍTULO III: A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEGUNDO A LEI	
COMPLEMENTAR Nº 87/96	97
3.1. O sujeito passivo da substituição tributária	97
3.2. Modalidades de substituição tributária	103
3.3. A substituição tributária nas operações interestaduais	105
3.4. A base de cálculo da substituição tributária	109
3.5. O contribuinte substituído e a restituição do imposto retido	114
CONCLUSÕES	128
ANEXO	132
Lei Complementar nº 87/96	133
Convênio ICMS nº 81/93	137
BIBLIOGRAFIA	145

INTRODUÇÃO

A utilização do instituto da substituição tributária, principalmente em relação às operações subseqüentes, no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem suscitado algumas dificuldades teóricas e práticas que serão examinadas ao longo deste trabalho.

A forma como os Estados, titulares da competência para instituir o imposto, têm aplicado o instituto conflita tanto com a concepção teórica do imposto como com os princípios informadores do direito tributário albergados na Constituição Federal.

Uma questão preliminar que deve ser esclarecida refere-se ao objeto do estudo, discussão essa que envolve o próprio objeto da ciência jurídica. Como sabido, o paradigma da ciência, tal como se desenvolveu a partir da Renascença, com os trabalhos pioneiros de Galileu, Vessalio e outros, é o das ciências naturais onde há um distanciamento claro entre o observador e o seu objeto de estudo. O mesmo não acontece quando passamos para o campo das ciências sociais em que o observador faz parte do universo estudado. A grande dificuldade, entretanto, consiste em estabelecer o caráter científico dos estu-

dos jurídicos, dado o caráter normativo do direito. Modernamente, procura-se ampliar o conceito de ciência, ultrapassando os limites estreitos das ciências da natureza. Nesse sentido a definição de ciência registrada em Lalande (1993; 155):

Conjunto de conhecimentos e de investigações com um suficiente grau de unidade, de generalidade, e suscetíveis de trazer aos homens que se lhe consagram conclusões concordantes, que não resultam nem de conclusões arbitrárias, nem de gostos ou de interesses individuais que lhes são comuns, mas de relações objetivas que se descobrem gradualmente e que se confirmam através de métodos de verificação definidos.

Um dado ramo de conhecimento é considerado como ciência, portanto, na medida em que seja dotado de unidade, generalidade e verificabilidade. No caso da ciência jurídica, o seu objeto deve ser a própria produção do direito, compreendida tanto a produção legislativa quanto a sua aplicação aos casos individuais, seja pelos tribunais, seja pelas autoridades administrativas. “A aplicação do direito existe tanto na produção de normas jurídicas gerais pela via legislativa e consuetudinária como nas resoluções das autoridades administrativas e nos atos jurídico-negociais” (Kelsen, 1987; 255). Prossegue o mesmo autor:

Do ponto de vista de uma consideração centrada sobre a dinâmica do direito, o estabelecimento da norma individual pelo tribunal representa um estágio intermediário do processo que começa com a elaboração da Constituição e segue, através da legislação e do costume, até a decisão judicial e desta até a execução da sanção. Este processo, no qual o Direito como que se recria a cada momento, parte do geral (ou abstrato) para o individual (ou concreto). É um processo de individualização ou concretização sempre crescente.

A aparente contradição em seus termos da expressão *ciência normativa* somente existe se ficarmos restritos ao modelo das ciências naturais. Mas “nada impede que existam certas ciências que tenham por objeto determinar as relações lógicas ou psicológicas que liguem proposições normativas entre si, das quais umas seriam as premissas e outras as conseqüências, que constatem evidências normativas ou coloquem postulados normativos” (Lalande, 1993; 159)

A delimitação do objeto da ciência jurídica, entretanto, deve cercar-se da cautela de manter-se dentro dos limites do jurídico, sem cair no sociologismo ou psicologismo. Não devemos confundir o objeto da ciência jurídica com disciplinas afins como, entre outras, a sociologia jurídica. “São as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é (...) na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas”(Kelsen, 1987; 77) O objeto da ciência do direito é o direito como produção da cultura de um povo. O objeto do direito é um objeto cultural. “A ciência do direito tem por objeto os sistemas particulares, considerados individualmente para cada povo em um dado tempo” (Del Vecchio, 1979; 304). Isto porque é a partir da observação do fenômeno jurídico concreto que o cientista do direito pode construir uma teoria explicativa da realidade observada. “Quando a experiência jurídica encontrou suas correspondentes *estruturas lógicas*, surgiu a Ciência do Direito como sistema autônomo e bem caracterizado de conhecimento” (Reale, 1987; 63).

O método hipotético-dedutivo caracteriza-se pela verificação *a posteriori* das conclusões da teoria, confrontadas com a realidade fenomênica, ou seja sua validade será julgada “segundo a sua aptidão ou a sua insuficiência para produzir como conseqüências lógicas um conjunto dado de proposições” (Lalande, 1993; 470). Assim distingue-se tanto

do método indutivo quanto do método dedutivo. Deste último porque depende da verificação de suas proposições e do primeiro porque a verificação se dá *a posteriori*. A prova empírica, a confrontação com a realidade, então, confirma ou infirma as conclusões da teoria. Segundo Popper (1972; 43):

Contudo, só reconhecerei um sistema como empírico ou científico se ele for passível de comprovação pela experiência. Essas considerações sugerem que deve ser tomado como critério de demarcação, não a *verificabilidade*, mas a *falseabilidade* de um sistema. Em outras palavras, não exigirei que um sistema científico seja suscetível de ser dado como válido, de uma vez por todas, em sentido positivo; exigirei, porém, que sua forma lógica seja tal que se torne possível validá-lo através de recurso a provas empíricas, em sentido negativo; *deve ser possível refutar, pela experiência, um sistema científico empírico.*

A aplicação, aos estudos jurídicos, da concepção metodológica referida, esbarra na questão de saber se é possível, ou não, a prova empírica no campo do direito, dada a sua natureza normativa. A seguinte passagem de Bobbio (1997; 47) que comenta a diferença entre o jusnaturalismo moderno e o medieval acena para uma resposta afirmativa para essa indagação.

Com o direito natural moderno teria havido:

- 1) a passagem de uma concepção ontológica e metafísica da natureza para uma concepção empírica;
- 2) a passagem da idéia de que a razão é uma adequação à ordem do universo para a idéia de que a razão é o conjunto dos procedimentos intelectuais com os quais o homem resolve os problemas relacionados com a sua posição e a sua afirmação no mun-

do.

Enquanto para o jusnaturalismo medieval as leis naturais são normas categóricas que pretendem impor-se à conduta sem quaisquer condições, para o jusnaturalismo moderno elas não passam de expedientes deduzidos da observação dos fatos - a chamada "natureza das coisas" - com o propósito de regular cada vez, da melhor maneira, as relações de convivência.

A pretensão à construção de uma ciência jurídica, como conjunto de conhecimentos sistematizado e geral, não pode prescindir da confrontação de suas conclusões com o direito concreto, tal como é efetivamente aplicado. Isto envolve o estudo das contradições entre a doutrina e o direito posto. Mais ainda, entre as normas jurídicas e sua aplicação. De especial interesse são as "contradições valorativas, que Engisch designa como aquelas em que o legislador não se mantém fiel às valorações por ele próprio criadas" (Pires, 1994; 16). "Nas ficções jurídicas, comuns em direito tributário, não são raras as oportunidades em que se evidenciam as contradições valorativas".

A contradição valorativa fica a um passo da contradição normativa, porém com ela não se confunde. Além disso, não pode ser removida via interpretação, pois é imanente à lei. O ideal de igualdade previsto pela Lei Maior e pela própria lei do imposto de renda logo em seu artigo inicial conflita com o disposto em outra norma legal que põe por terra valores sociais inestimáveis, como os da igualdade e da generalidade.

A aplicação ao estudo do direito tributário do método proposto implica no reconhecimento da existência de contradições valorativas. Elas se manifestam no confronto entre os princípios tributários insculpidos na Constituição com as normas infraconstitucionais. Tais contradições são reforçadas na concreção dessas normas pelos tribunais e pelas

autoridades fazendárias, bem como pela sua aceitação pela sociedade civil. Seguindo essa ótica, faz sentido o comentário, um tanto provocador, de Poulantzas (1990; 95):

Freqüentemente o Estado age transgredindo a lei-regra que edita, desviando-se da lei ou agindo contra a própria lei. Todo o sistema autoriza, em sua discursividade, delineando como variável da regra do jogo que organiza, o não respeito pelo Estado-poder de sua própria lei. Chama-se a isso razão de Estado; que significa que a legalidade é compensada por “apêndices” de ilegalidade, e que a ilegalidade do Estado está sempre inscrita na legalidade que institui: o stalinismo e os aspectos totalitários do poder nos países do Leste não se devem especialmente às “violações da legalidade socialista”. Todo sistema jurídico inclui a ilegalidade assim como comporta, como parte integrante de seu discurso, vazios e brancos, “lacunas da lei”: não se trata de simples descuidos ou cegueira causados pela operação ideológica de ocultação que sustenta o direito, porém de dispositivos expressamente previstos, brechas para permitir ir além da lei, sem falar das violações puras e simples que o Estado faz de sua lei, que embora pareçam transgressões selvagens, pois não foram previstas na lei, assim mesmo fazem parte do funcionamento estrutural do Estado.

O autor, ao mesmo tempo que constata o fato do Estado abrigar, ao lado do direito, o não-direito, ou o não-direito camuflado de direito, coerente com sua orientação teórica, o atribui ao conteúdo ideológico do estado e do direito. Naturalmente, nesse ponto, o autor sai do domínio do estritamente jurídico para adentrar no do pré-jurídico. Indo um pouco além, não se pode negar que, num certo sentido, o direito tem um caráter ideológico. Nesse sentido, o comentário de Kelsen (1987; 18):

Somente quando se entende “ideologia” como oposição à realidade dos fatos da ordem do ser, isto é, quando por ideologia se entende tudo que não seja realidade determina-

da por lei causal ou por descrição dessa realidade, é que o Direito, como norma - isto é, como sentido de atos da ordem do ser causalmente determinados mas diferente destes atos - é uma ideologia. Nesse caso, uma teoria do Direito, que não descreve estes atos na sua conexão causal com outros fatos da ordem do ser mas apenas descreve as normas que constituem o sentido desses atos - e o faz, na verdade, através de proposições jurídicas, isto é, em leis que não afirmam como as leis naturais, uma conexão causal mas uma conexão de imputação - vai dirigida à legalidade própria de uma ideologia.

Nesse sentido, todo o sistema jurídico contém uma ideologia implícita. Ao mesmo tempo que o direito é um produto cultural, o seu caráter normativo o faz interagir com a sociedade procurando modificá-la de acordo com determinados valores aceitos. “O direito tutela determinados valores, que reputa positivos, e impede determinados atos, considerados negativos de valores: até certo ponto, poder-se-ia dizer que o direito existe porque há possibilidade de serem violados os valores que a sociedade reconhece como essenciais à convivência” (Reale, 1987; 189). “Na verdade, o Direito que constitui o objeto deste conhecimento, é uma ordem normativa da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam o comportamento humano” (Kelsen, 1987; 4)

O estudo do direito, todavia, como produção normativa da sociedade, mostra que os valores eleitos pela sociedade e albergados pela ordem jurídica não são necessariamente reconhecidos em todas as instâncias de produção normativa, dando origem às contradições normativas que, como salienta Poulantzas, “são necessárias ao funcionamento do sistema”.

O direito tributário, como ramo do direito público que normatiza a arrecadação

de tributos, imprescindíveis para o financiamento do Estado, é um campo fecundo para o estudo dessas contradições. Para este estudo, elegeu-se um instituto tributário particular, qual seja, a substituição tributária no ICMS, como ilustrativa dessas contradições.

A matéria foi distribuída em três capítulos, em ordem decrescente de generalidade. O primeiro capítulo procura traçar, em grossas pinceladas, a matriz teórica e constitucional do ICMS. A matriz é descrita como constitucional porque o constituinte brasileiro optou por tratar com muita minúcia da matéria tributária, no texto da Lei Maior. Pode-se dizer que o direito tributário brasileiro acha-se, em larga medida, constitucionalizado, principalmente no que se refere ao ICMS.

Assim, o primeiro capítulo discute os elementos constitutivos da norma tributária do ICMS, contidos tanto na hipótese quanto no mandamento da norma (elementos subjetivos e quantitativos) e as relações entre eles. Discute-se ainda os princípios constitucionais que informam o ICMS e estruturam a sua regra matriz. Maior ênfase foi dada ao exame do que se considera as principais características do imposto: a sua neutralidade em relação ao sistema econômico e a não-cumulatividade como instrumentalização do caráter neutro da imposição tributária.

O segundo capítulo trata especificamente do instituto da substituição tributária. Após breve nota histórica que situa o momento de sua introdução no ordenamento jurídico tributário brasileiro, é discutida a natureza jurídica do instituto e suas modalidades. Na caracterização da substituição tributária, especial ênfase foi dada à sujeição passiva (inclusive suas implicações quanto à repetição do indébito tributário) em contraponto com as demais formas de responsabilidade tributária.

Coerentemente com a proposta metodológica anteriormente discutida, nesse capítulo são abordadas algumas contradições entre a matriz jurídica constitucional e a concretização do direito através das práticas administrativas e da produção legislativa infraconstitucional. Sob este aspecto, é de particular interesse a prática consagrada de legislar sobre substituição tributária, inclusive definindo sujeição passiva e impondo obrigações tributárias mediante convênios celebrados entre os Estados-membros, em clara afronta ao princípio da legalidade tributária.

Ainda no mesmo capítulo, é abordada a polêmica questão da constitucionalidade do instituto, particularmente da possibilidade de exigir o imposto antecipadamente (antes da ocorrência do fato gerador) e em que condições isso é possível.

O terceiro capítulo trata das inovações (e das distorções) introduzidas pela Lei Complementar nº 87/96 que, oito anos após a promulgação da Constituição da República, veio dotar o ICMS da necessária lei de normas gerais, em cumprimento ao mandamento constitucional. Discute-se em particular a sujeição passiva nessa modalidade de imposição tributária e como a L.C. 87/96 modifica a relação jurídica tributária. O novo diploma legal consagra a distinção, já aceita pela doutrina, da substituição tributária “para frente” e “para trás”. Outro ponto polêmico é a aplicação da substituição tributária nas operações interestaduais, particularmente nos casos ao abrigo de imunidade.

A questão mais controvertida, relativamente ao tema, é o da base de cálculo, estimada ou arbitrada pela legislação tributária e a da restituição do imposto retido a maior (ou sua complementação, na hipótese inversa) para restabelecer a relação necessária entre a definição da hipótese de incidência, no seu aspecto material, e a base de cálculo da imposição tributária.

O trabalho completa-se trazendo em anexo os textos da Lei Complementar nº 87/96, na parte que trata de substituição tributária, e do Convênio ICMS nº 81/93 que trata de normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária, complementando assim as disposições do Convênio ICM nº 66/88. Lembremos que esses dois convênios, editados com base no § 8º do art. 34 do ADCT, perderam a vigência após a publicação da Lei Complementar nº 87/96.

CAPÍTULO I

MATRIZ TEÓRICA E CONSTITUCIONAL DO ICMS

1.1. Hipótese de incidência do ICMS

A obrigação tributária resulta da concretização, no mundo fático, da hipótese, prevista em lei, como necessária à incidência do tributo. Ataliba (1984; 56) distingue entre a previsão abstrata do fato tributável (hipótese de incidência) e a sua concretização (fato imponible). A primeira é a “descrição legal de um fato; é a formulação hipotética, prévia e genérica contida na lei de um fato. É portanto, mero *conceito*, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração absoluta de qualquer fato concreto. Por isso, é mera previsão legal”. Entretanto, não basta a previsão legal do fato para fazer surgir a obrigação tributária. É preciso que ele efetivamente ocorra no mundo real. No dizer de Fábio Fanucchi (1986; 217):

(...) a manifestação unilateral da vontade do Estado, o exercício do seu poder de imperio, se verifica no instante em que é consagrado em lei o fato capaz de gerar o tributo, e, depois daí, não só se estabelece uma igualdade na relação como também, para que a imposição se concretize, torna-se necessário que o sujeito passivo, por manifes-

tação exclusiva de sua vontade, ou pratique o ato descrito em lei como justificador do aparecimento da obrigação (produzir lucros ou rendimentos tributáveis pelo imposto de renda, por exemplo), ou, que ele se capacite, por simples aceitação de circunstâncias, a assumir a posição de sujeito capaz de contribuir para os cofres públicos (aceitar herança que envolva a transmissão, de bens imóveis, por exemplo). Se a pessoa não laborar nesse sentido, não se transformará em contribuinte.

A ocorrência do fato tributável (fato imponible) estabelece uma relação jurídica, de natureza obrigacional, entre o Estado e o sujeito passivo. Comenta Sacha Calmon Navarro Coelho (1990; 25) que “a obrigação tributária que já se continha *in abstracto* no mandamento da norma de tributação instala-se no mundo fático com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese da norma”. Somente nesse momento, quando a hipótese de incidência se concretiza no mundo real, é que surge a obrigação tributária, ou seja, a pretensão do Estado exigir do particular uma prestação pecuniária, a qual decorre exclusivamente do poder de império do estado. Nessa mesma ordem de idéias, Rubens Gomes de Sousa (1960; 63) define obrigação tributária como “o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação).”

A norma tributária é norma de conduta (prescreve um comportamento). Compreende a descrição de um fato ou de uma situação jurígena (descriptor da norma) e uma consequência ou mandamento (prescritor da norma). O descumprimento da obrigação tributária, por sua vez, poderá ensejar a aplicação de penalidade. Trata-se, porém, de outra norma, de natureza sancionatória e que confere efetividade à norma tributária. “A re-

lação jurídica que tem por objeto o tributo e a relação central do direito tributário é a que propriamente merece o nome de relação jurídica tributária (Jarach, 1986; 69). A bem conhecida fórmula que descreve a norma tributária como sendo “hipótese, mandamento e sanção” nada mais é que uma simplificação.

Considera-se, no caso, duas normas distintas: a norma que contém o mandamento (norma tributária propriamente dita) e a norma que contém a sanção pelo seu descumprimento. Uma visão sancionatória do direito integra as duas normas, originando essa visão tricotômica da norma tributária (hipótese, mandamento e sanção). A subordinação da norma à sanção (efetividade da norma) é típico do pensamento de Kelsen. De fato, leciona esse autor (1987; 36): “Uma outra característica comum às ordens sociais a que chamamos Direito é que elas são coativas, no sentido de que reagem contra situações consideradas indesejáveis, por serem socialmente perniciosas - particularmente contra condutas humanas indesejáveis - com um ato de coação, isto é, com um mal - , um mal que é aplicado ao destinatário mesmo contra a sua vontade, se necessário empregando até a força física - coativamente, portanto”. Paulo de Barros Carvalho, adotando a nomenclatura de Cossio, refere-se à norma tributária como *endonorma tributária*. A norma que contém a sanção pelo descumprimento da obrigação tributária seria a *perinorma*.

Paulo de Barros Carvalho, em seu bem conhecido estudo sobre a norma tributária assevera (1981; 65/6):

(...) a noção de tributo pressupõe observação inicial, em que se faz mister estabelecer diferença entre duas realidades jurídicas de estruturas diversas, pois correspondem a momentos distintos: a) tributo considerado como endonorma jurídica, em que só temos critérios para identificação de fatos (hipótese ou suposto) e critérios para o reco-

nhecimento de uma relação jurídica (conseqüência), que haverá de instaurar-se quando da ocorrência do fato previsto na hipótese; e b) tributo como relação jurídica (já regularmente configurada), que surgiu por virtude do acontecimento de fato, identificado segundo os critérios de suposto da regra endonormativa.

(...)

O momento em que atua a endonorma tributária, por haver ocorrido o fato descrito hipoteticamente, deve ser estudado caso a caso, pois pressupõe o conhecimento de acontecimento determinado, que terá a virtude de gerar relação igualmente individualizada. O campo de eleição do tributo, na sua acepção dinâmica, é aquele dos casos já identificados, em que conhecemos o fato realizado, as pessoas a ele ligadas, direta ou indiretamente, o preciso conteúdo do direito subjetivo que a ordenação jurídica atribui ao sujeito ativo da relação, bem como o correlato dever jurídico a cargo do sujeito passivo. Esse estudo, obviamente, não pode ser empreendido antes que a relação surja no mundo jurídico, anteriormente a que suceda, no âmbito da realidade objetiva, aquele evento que o legislador entendeu adequado para desencadear o único instrumento que disciplina comportamentos humanos - a relação jurídica.

Por influência do direito penal, concebe-se essa descrição hipotética do fato tributável como um *tipo* tributário. Fala-se mesmo de uma *tipicidade cerrada*.¹ Entretanto, como demonstrou Misabel Derzi, o conceito de tipicidade no direito tributário deve ser encarado com certa reserva. Essa autora alerta para os raciocínios tipicizantes que levariam à inclusão de fatos que não corresponderiam perfeitamente à hipótese prevista em lei como necessária ao surgimento da obrigação tributária, sob a alegação de constituírem

¹ Leciona Ives Gandra da Silva Martins (1983; 32) que “À estrita legalidade, à indelegabilidade de competência deve-se acrescentar a tipologia cerrada, fechada, inelástica, contendo toda a configuração pertinente e própria à imposição pretendida”.

tipos tributários. Isso ocorre quando se trabalha com valores médios e tendências para caracterizar os diferentes aspectos da hipótese de incidência.

Os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei, inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem umas das outras por notas fixas e irrenunciáveis.

Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis que são os tipos. Esses, por sua vez, levariam à aceitação das formas mistas ou novas, deduzidas e descobertas, implicitamente, no ordenamento ou criadas, no tráfego jurídico, pela prática administrativa, segundo as necessidades do Tesouro, o que se chocaria com os princípios vigentes no sistema tributário. (Derzi, 1988; 248)

Ataliba sobrevaloriza a hipótese de incidência nela concentrando toda a problemática da norma tributária. “Na hipótese se concentram as questões mais tormentosas e complexas. Diante de cada problema, a dissecação da hipótese é que desafia o jurista. Reconhecer as coisas e pessoas qualificadas, desvendar as imputações e seus efeitos, contidos na lei, interrelacionar normas, aí está a grande e difícil tarefa do hermeneuta, em cada caso concreto”. (Ataliba, 1984; 41)

Para fins didáticos, podemos distinguir, na hipótese de incidência, diversos aspectos: o aspecto material (descrição do fato), o aspecto temporal (o momento em que se considera ocorrido o fato), o aspecto espacial (onde se considera ocorrido o fato) e o aspecto pessoal (elemento subjetivo do fato). Leciona Ataliba (1984; 74) que:

É sabido que a hipótese de incidência descreve um fato jurígeno. Como tal, é uma

unidade, embora os elementos pré-jurídicos arrecadados pelo legislador, para descrevê-los, possam ser múltiplos ou complexos.

Preferimos falar em *aspectos* da hipótese de incidência, porque, na verdade esta unidade conceitual pode ser encarada, examinada e estudada sob diferentes prismas sem se destituir do seu caráter unitário e sem que a compreensão, exame e estudo de um aspecto possa permitir negligenciar ou ignorar os demais, partícipes da unidade e nela integrados.

Há uma certa divergência na doutrina quanto ao aspecto pessoal da hipótese de incidência. Para Paulo de Barros Carvalho (1991; 154/5) a hipótese de incidência (descriptor da norma) compreende apenas os seguintes critérios (aspectos): material, espacial e temporal. Já a consequência (prescritor) compreende os critérios pessoal e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Sacha Calmon Navarro Coelho (1990; 17), por sua vez, distingue entre *aspecto pessoal* e o *aspecto subjetivo*. Entende esse autor que: “A doutrina, com errônea, costuma chamar de ‘aspecto subjetivo’ da hipótese de incidência aos dois polos da relação jurídica mediatizada pelo dever jurídico. Isto, veremos, é profundamente ilógico, porque o *dever* e seus sujeitos, o ativo e o passivo, surgem como consequência da realização da hipótese de incidência, não podendo, portanto, fazer parte dessa mesma hipótese. O aspecto subjetivo está no mandamento e não na hipótese da norma de tributação. Na hipótese o que há é o ‘aspecto pessoal’ servindo para dar textura e especificidade ao fato eleito como jurígeno. Por tais razões somos pela existência desse aspecto enquanto elemento estrutural da hipótese de incidência, em que pese a opinião do Mestre Paulo de Barros Carvalho, com quem estamos em divergência no pormenor”. Feita a digressão acima, podemos voltar ao estudo da hipótese de incidência no tributo de que estamos tra-

tando, ou seja, no ICMS.

A hipótese de incidência do ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) compreende, na verdade, três fatos típicos, a saber: a) operação de circulação de mercadorias, b) prestação de serviços de transporte (exceto os estritamente municipais) e c) prestação de serviços de comunicação.

Questão tormentosa, na caracterização da hipótese de incidência do ICMS, relativamente a (a), reside na conceituação de *mercadoria*, problema que nos vem do antigo ICM. Embora o direito tributário lhe dê uma abrangência maior que o direito comercial, prevalece o conteúdo subjetivo do conceito. Entende-se por mercadoria uma categoria de bens que se distinguem dos outros bens quanto à sua destinação ou à intenção dos sujeito passivo. Depreende-se que a condição de mercadoria é transitória, enquanto prevalecer essa destinação, perdendo essa condição ao ser entregue ao consumidor final ou readquirindo-a se reintroduzida no comércio. Esclarece Hugo de Brito Machado (1997; 113) que:

Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias.

Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para ven-

da. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio.

A seu turno, Fernando Brockstedt conceitua mercadoria (1972; 75) como “todo *bem* econômico, isto é, suscetível de avaliação em dinheiro e que possa satisfazer necessidades humanas, que seja *móvel* por natureza ou por destinação (p.ex. árvores vendidas independentemente do solo, também chamadas móveis por antecipação ou por vontade das partes), de existência material, cuja circulação seja promovida por contribuinte do imposto legalmente definido”. Esse autor observa, ainda, com propriedade, que o núcleo da hipótese de incidência do imposto não está no conceito de mercadoria mas no de *circulação de mercadorias*, conceito este próprio do direito tributário e que não é encontrado no direito privado.² Ora, a circulação referida na lei é uma circulação econômica e não jurídica (desde que a Emenda Constitucional nº 18/65 privilegiou fatos econômicos como hipóteses de incidência dos impostos). Comenta Brockstedt³ que:

(...) para que ocorra a circulação econômica, é necessária a ocorrência de uma situação de fato, e não de uma situação de direito (como ocorreria com o IVC, em relação à compra-e-venda e à consignação), eis que a causa jurídica da circulação é irrelevante para o imposto.

Portanto, o legislador teria de indicar as “circunstâncias materiais necessárias a que” - a circulação - “produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”.⁴ E, para que a circulação produza os seus efeitos, como também já vimos, é necessário que a mercadoria passe da disposição de uma pessoa, isto é, saia de sua disposição, para a disposição de outra pessoa, isto é, entre na sua disposição (tidas as pessoas no sentido fiscal

² Brockstedt, op. cit. p. 74

³ op. cit. p. 70

⁴ Código Tributário Nacional, art. 116, I

próprio, considerando-se autônomos cada um de seus estabelecimentos).

Destarte, a *saída*, a *entrada*, o *fornecimento*, etc., são meros fatos de exteriorização, ou circunstâncias materiais, que revelam ter-se concretizado a circulação de mercadorias, pelos quais ou pelas quais esta se torna conhecida e evidente.(4)

1.2. Princípios informadores

A noção de princípio está ligada à noção de sistema. Entende-se por sistema um conjunto cujas partes relacionam-se de forma ordenada e consistente. Para Paulo de Barros Carvalho (1991; 83) “há sistema ali onde encontrarmos elementos que se relacionem entre si e uma forma na qual elementos e relações se verifiquem”. Acrescenta esse autor que “é indispensável um vínculo que enlace os integrantes, unificando-os numa organização coerente”.

Esse *vínculo* que une as diferentes parte que compõe o sistema é representado pelos seus *princípios informadores*. Assim o sistema jurídico, como sistema de normas, é ordenado pelos princípios que lhe dão forma e consistência. “Princípios são linhas diretivas que informam e iluminam a compreensão de segmentos normativos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”. (Carvalho, 1991; 90). Já para Roque Antonio Carrazza (1991; 25), “princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

O sistema tributário é um subsistema compreendido pelo sistema jurídico, mais amplo. Assim, os princípios que informam o sistema jurídico também informam o subsistema tributário. É o caso dos princípios da legalidade, da igualdade, da república,⁵ da federação, do devido processo legal, do contraditório etc.

O direito formal e o direito estrutural, em sua projeção financeira, não prescindem da percepção preliminar de alguns princípios que alicerçam a espinha dorsal das normas que os regulamentam.

São eles os princípios da capacidade contributiva e da redistribuição das riquezas, enquanto direito estrutural, ou seja, enquanto direito vinculado às próprias raízes essenciais da vida em sociedade, assim como os princípios da legalidade e da tipicidade de tributação enquanto direito formal. (Martins, 1983; 27)

Os princípios podem ainda ser implícitos ou explícitos. Entre os primeiros podemos citar o princípio da não-surpresa, ou seja, que o contribuinte não será surpreendido no seu planejamento financeiro por mudanças bruscas nas regras de tributação. Esse princípio não está expresso no nosso ordenamento jurídico, embora possa ser deduzido de outros princípios, como os da anterioridade da lei tributária.⁶

Mas nos interessam, principalmente, os princípios tributários expressos no texto constitucional, por representarem direito positivado e, portanto, de observação compulsória. No § 1º do art. 145 da Constituição Federal encontramos os princípios da pessoalidade e da capacidade econômica. Determina a Carta que “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”.

⁵ O termo “república” deve ser entendido no seu sentido etimológico de “coisa pública” e não em oposição à monarquia.

⁶ Para uma melhor caracterização desse princípio ver MANEIRA, Eduardo. Direito Tributário: princípio da não-surpresa. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

Isto porque nem sempre é possível identificar quem suporta o ônus tributário (quem de fato contribui com os seus rendimentos para o financiamento do estado). É o caso dos chamados *tributos reais*, ou *tributos indiretos*, que se caracterizam pela possibilidade do tributo repercutir financeiramente, via preços, sobre o consumidor do bem ou serviço. No entanto, em sendo possível, é obrigatória a observância, pelo legislador, dos princípios da pessoalidade e da capacidade econômica.

A classificação dos impostos em diretos e indiretos é bastante criticável, por não se tratar de classificação jurídica, mas tomada da ciência econômica. Ora, do ponto de vista econômico, a repercussão financeira do tributo depende do mecanismo de formação de preços no mercado. Em particular, depende da elasticidade-preço da demanda (η) que é uma característica do mercado de cada bem (a elasticidade, considerada no ponto, depende da derivada da função demanda em relação ao preço). Por outro lado, podemos dizer que qualquer tributo, cobrado de uma empresa comercial ou industrial, repercute em certa medida sobre os preços, já que representa um componente dos custos. Já Alfredo Augusto Becker (1972; 492) manifestava sua perplexidade por ainda proferirem-se acordãos e promulgarem-se leis “baseadas na ‘obviedade científica’ dessa teoria. Salienta o referido autor que “nos últimos trinta anos, a doutrina demonstrou que a classificação dos tributos em diretos ou indiretos, sob qualquer critério, não tem fundamento científico nem é praticável e deve ser abolida no triplice plano: técnico, administrativo e jurídico”. Prossegue o mesmo autor dizendo que “os fatores decisivos da repercussão econômica dos tributos são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social”.

A natureza jurídica do tributo é obrigacional. Assim, o que realmente importa na imposição tributária é a relação que se estabelece entre o sujeito ativo (titular do direi-

to) e o sujeito passivo (pessoa obrigada ao cumprimento da prestação). A repercussão financeira do tributo, por ser fenômeno meramente econômico, é irrelevante para o direito tributário. O Código Tributário Nacional a ela se reporta apenas quando trata de repetição do indébito (art. 166), estabelecendo como condição para a devolução que o requerente prove não ter repassado o ônus tributário para o adquirente da mercadoria ou usuário do serviço.

O art. 150 da Constituição Federal, nos seus cinco primeiros incisos, enumera os seguintes princípios, caracterizados como “garantias asseguradas ao contribuinte” e “limitações impostas ao poder de tributar do Estado”: legalidade, igualdade, anterioridade da lei tributária, proibição à utilização da tributação com efeito de confisco e proibição à limitação da circulação de pessoas e bens, por meio de tributos. O inciso VI trata das imunidades, ou seja, limitações à competência tributária dos entes tributantes. Tal é a importância das disposições do art. 150 que alguns autores o chamam de “estatuto do contribuinte”, de observância obrigatória pelo legislador ordinário e pelas autoridades fiscais.

Entre esses princípios devemos destacar os da legalidade e da igualdade. São princípios gerais de direito, consagrados no art. 5º da Carta Magna, mas que no direito tributário assumem singular importância. Pelo princípio da legalidade, a imposição tributária tem por fundamento único e exclusivo a lei. Ensina Dino Jarach (1989; 53) que:

O princípio fundamental que no moderno Estado é próprio dos tributos é o princípio “*nullum tributum sine lege*”, em consequência da qual não surge uma pretensão da administração do tributo e de maneira correspondente uma obrigação para o particular, se uma lei, no sentido material e não somente no sentido formal, não prevê o fato jurídico que lhe dá nascimento, os sujeitos aos quais correspondem a pretensão e a obri-

gação, e as medidas delas.

Este princípio estabelece um estreito paralelismo entre o direito tributário e o direito penal, que se baseia sobre os princípios “nullum crimen” e “nulla poena sine lege”. Estes princípios significam a existência de um conjunto de normas destinadas a prever os fatos que constituem ilícitos penais e estabelecer as penas que a eles correspondem. Da mesma maneira, o princípio “nullum tributum sine lege” significa a existência de um corpo de normas jurídicas destinadas a prever os fatos que dão lugar ao nascimento de obrigações tributárias e o montante destas os sujeitos aos quais a obrigação corresponde.

A obrigação tributária não decorre de contrato (acordo de vontades) ou de ilícito (reparação do dano). O tributo é uma exigência unilateral, imposta ao contribuinte pelo Estado, que, como tal, deve ser exercida estritamente nos termos da lei. A lei é que diferencia o tributo da exigência de prestação pecuniária, baseada no uso da força, feito pelo meliante ao incauto transeunte. O direito tributário, como o direito penal, constituem o mais poderoso meio do Estado intervir nos direitos do cidadão. No caso do tributário, o Estado avança sobre o patrimônio dos particulares. No caso do penal, atinge a própria liberdade. Esta a razão porque da peculiar importância do princípio da legalidade nesses dois ramos do direito.

No Direito Tributário sempre foi reclamada a reserva de lei formal em consideração à intensidade da intervenção do poder na propriedade dos particulares, decorrentes dos tributos. E, mesmo quando se supera a idéia de autotributação com a necessária votação dos tributos pelas assembleias legislativas, no âmbito do Direito Tributário, ainda assim, o princípio da Reserva legal abrange dupla função de garantia: exclusão do direito consuetudinário como fonte de produção legal, o que resul-

ta na exigência de *lex scripta*, e a exclusão de regulamentos como fontes de criação dos tributos, impondo a vinculação estrita do Poder Executivo ao Poder Legislativo. (Oliveira, 1980; 36)

Quanto ao princípio da igualdade, este deve ser entendido no sentido aristotélico de *tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais*. Isto porque as pessoas não são iguais, distinguindo-se pela fortuna, patrimônio, talento etc. Tratar igualmente os desiguais gera a desigualdade. O princípio da igualdade não é, portanto, uma proibição absoluta de dar tratamento diferenciado aos contribuintes, mas obriga a graduar esse tratamento na medida da desigualdade entre as pessoas. Do magistério de Celso Antônio Bandeira de Mello (1993; 12) extraímos o seguinte trecho:

O princípio da igualdade interdita tratamento desuniforme às pessoas. Sem embargo, consoante se observou, o próprio da lei, sua função precípua, reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais. Isto é, as normas legais nada mais fazem que discriminar situações, à moda que as pessoas compreendidas em umas ou em outras vêm a ser colhidas por regimes diferentes. Donde, a algumas são deferidos determinados direitos e obrigações que não assistem a outras, por abrigadas em diversa categoria, regulada por diferente plexo de obrigações e direitos.

A questão reside precisamente na vinculação existente entre o *discrimem* e o critério de *discrimem*. Conclui o autor citado (op. cit.; 21):

Esclarecendo melhor: tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, á vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente,

impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.

O conceito de igualdade tão bem desenvolvido por Bandeira de Mello encontra ressonância no texto constitucional quando veda (art. 150, II) à União, aos Estados e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. Segundo ensina Hugo de Brito Machado (1989; 59), “Esse critério discriminatório não pode ser arbitrariamente adotado pelo legislador. Ao incluir, ou excluir, alguém, de determinado grupo de pessoas às quais se dirige uma norma qualquer, o legislador deve adotar um critério que tenha relação lógica com a inclusão, ou exclusão”. O princípio da igualdade, no direito tributário, é instrumentalizado pelos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, na medida que se constituem critérios para a graduação dos tributos.⁷

Por derradeiro, há princípios mais restritos que informam determinados tributos. No caso do ICMS (C.F. art. 155, § 2º), temos os princípios da não-cumulatividade (que define a estrutura do imposto), da seletividade (aplicação particular do princípio da capacidade econômica) e o da tributação parcial no destino.

1.3. ICMS como imposto neutro.

O ICMS, introduzido no ordenamento tributário brasileiro pela Constituição de 1988, resultou da ampliação da base de incidência do antigo ICM (imposto de circulação de mercadorias). Essa ampliação deveu-se, por um lado da inclusão de alguns serviços

⁷ O tema tem merecido a atenção da literatura jurídica tributária, como, entre outros, os trabalhos de COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, e CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

(transporte interestadual e intermunicipal e comunicação) como novas hipóteses de incidência e, por outro, à extinção de alguns tributos federais (energia elétrica, combustíveis e minerais). A principal característica do ICMS (e do ICM) é a sua não-cumulatividade, ou seja, o cálculo do imposto a recolher abatendo, do imposto debitado, o imposto que incidu nas fases anteriores.

A característica de imposto não-cumulativo seria a responsável por uma das alardeadas virtudes desse tipo de tributação, qual seja, a sua neutralidade em relação ao sistema econômico (ou mais propriamente ao sistema de preços). Para melhor compreensão da questão, convém examinar as várias formas possíveis de tributação das vendas. São elas: tributação monofásica, plurifásica cumulativa e plurifásica não-cumulativa.

Tributação monofásica: o imposto incide em uma única fase do ciclo de comercialização, podendo ser na última operação de venda a consumidor (imposto de vendas a varejo) ou na produção (caso dos antigos impostos únicos sobre minerais, energia elétrica e combustíveis).

Tributação plurifásica cumulativa: nesse caso, o imposto incide em todas as fases de comercialização, de modo que em cada fase o imposto incide sobre o preço da mercadoria já onerado pelo imposto que incidu na fase anterior (incidência em cascata). A tributação total sobre a mercadoria é variável, pois depende do número de fases do ciclo de comercialização.

Tributação plurifásica não-cumulativa: esse último caso (que é o do IVA⁸ europeu e do nosso ICMS) o contribuinte recolherá, em cada fase apenas a diferença entre o

⁸ Imposto sobre o Valor Agregado.

imposto devido na operação e o que incidiu na etapa anterior. Com isso garante-se que, independentemente do número de fases de comercialização, a oneração tributária da mercadoria na última operação com o consumidor final será a mesma.

O quadro a seguir permite uma visualização das três modalidades de tributação. Suponhamos que uma determinada mercadoria seja inicialmente vendida pela empresa A por R\$ 100,00 para a empresa B que a revende a C por R\$ 150,00. Este último a revende a consumidor final por R\$ 180,00. Para facilitar o cálculo, vamos supor uma alíquota de 10%.

	A	B	C	TRIBUTAÇÃO FINAL
MONOFÁSICA			V = 180,00 I = 18,00	18,00
PLURIFÁSICA CUMULATIVA	V = 100,00 I = 10,00	V = 150,00 I = 15,00	V = 180,00 I = 18,00	43,00
PLURIFÁSICA NÃO CUMULATIVA	V = 100,00 I = 10,00	V = 150,00 I = 15,00 <u>- 10,00</u> 5,00	V = 180,00 I = 18,00 <u>- 15,00</u> 3,00	18,00

V = valor da operação
I = imposto a recolher

Como pode ser observado no quadro acima, a tributação plurifásica não-cumulativa equivale à tributação monofásica, mas a imposição tributária é distribuída ao longo do ciclo de comercialização. Esse tipo de tributação é dito neutro em relação ao mercado, porque assegura as condições de concorrência entre os empresas. Ninguém terá uma vantagem competitiva em função da tributação.

A tributação em cascata afeta diretamente a estrutura da economia, pois, como a tributação suportada pelo setor privado é função do número de fases porque passa a mercadoria, induz a verticalização das empresas (controle pela mesma empresa de todas

as etapas de produção ou de comercialização). Segundo Alcides Jorge Costa (1978; 7): “A primeira desvantagem é a de que o imposto de vendas do tipo multifásico cumulativo incentiva a integração vertical das empresas. Se o tributo é pago em cada operação de que resulta a passagem das mercadorias de uma empresa para outra, até a entrega ao consumidor, quanto mais integralizada verticalmente uma empresa, tanto menor será o ônus a que ficarão sujeitas as mercadorias por ela vendidas”. O mesmo autor cita exemplos do comércio de café e algodão em que “os empresários menores viram-se ameaçados de alijamento do mercado porque o algodão com que lidavam ficava sujeito a uma incidência a mais, no mínimo, ou seja, na venda do beneficiador ao industrial ou ao exportador.”

A neutralidade, atribuída à tributação não-cumulativa, deve ser compreendida apenas em relação às condições de concorrência. Em relação ao próprio sistema de preços, qualquer tributação que incida sobre as mercadorias afeta os preços. No caso, o preço percebido pelo vendedor não será o mesmo preço pago pelo comprador. A diferença é precisamente o tributo recolhido ao Estado. Como o consumidor passa a se defrontar com preços onerados pelo imposto, há um deslocamento do ponto de equilíbrio do mercado e, por conseguinte, as quantidades transacionadas devem diminuir. A tributação, dessa forma, exerce um papel inibidor sobre a atividade econômica.

Cosciani (1969; 133) enfoca outro aspecto que seria a neutralidade do ponto de vista do consumo, o que estaria relacionado com a concepção de economia clássica de finanças neutras (identidade entre o dispêndio público e a receita pública).⁹

⁹ A idéia de finanças neutras tem sido abandonada em favor das finanças funcionais, na medida em que o Estado assume o seu papel de redistribuidor de renda, corrigindo as distorções provocadas pelo sistema de preços. De qualquer forma, como comenta Cosciani, a neutralidade, nesse sentido, não é viável, pois qualquer forma de tributação que se adote deve afetar a função preferência dos consumidores, via efeito renda.

En la búsqueda del mejor sistema de imposición de las ventas, generalmente se toma como objetivo final la neutralidad del impuesto, considerando elemento negativo de una determinada forma de exacción todo eventual efecto distorsivo. Neutralidad y distorsión son palabras con significado lógico solamente cuando se conciben “finanzas neutrales”, o sea, un sistema tributario que en manera alguna perturbe la libre elección de los contribuyentes en la economía de mercado o que, a lo sumo, limite al mínimo la desviación de las elecciones individuales si no mediara el impuesto.

Pero, aun concebidas de esta manera las finanzas, adecuadas a la idea de que las mejores para lograr su mayor bienestar, los conceptos de distorsión y de neutralidad son equívocos o, por lo menos, requieren aclaraciones.

En efecto, toda exacción fiscal, aun prescindiendo de los efectos de su utilización, necesariamente origina distorsiones en las selecciones, sino por otra causa, porque contrae el poder adquisitivo del contribuyente incidido (a menos que se suponga que el Estado restituye a cada individuo una renta efectiva igual a la que le extrae).

O mesmo autor aponta ainda um outro sentido em que pode ser entendida a neutralidade do imposto: o da utilização dos fatores de produção. No caso dos impostos cumulativos, as empresas tenderiam, por uma questão de economia fiscal, o emprego de tecnologia intensiva de mão-de-obra.

El concepto de neutralidad del impuesto puede también referirse a la combinación de los recursos productivos. Desde este punto de vista, se dice que el impuesto es neutral cuando no modifica el problema de los recursos disponibles en el mercado o, por lo menos, la relación entre ellos, ni determina en el ámbito de cada combinación productiva empresarial un desplazamiento en la conveniencia de emplear un factor antes de otro; es decir, no crea un efecto de sustitución en la utilización de los factores de pro-

ducción.

Distorção mais perceptível ao ideal de um imposto neutro (entendido restritamente em relação às condições de concorrência) é representada pelas exonerações tributárias (isenções, reduções de base de cálculo e outras). “Isenções, exceto as que atuam no início do ciclo de produção ou na venda a consumidor, podem ocasionar a perda dos créditos referentes às fases anteriores. Esta perda, conjugada com o já mencionado efeito de recuperação, resulta em uma cumulatividade da carga tributária” (Costa, 1978, 36).

Impostos do tipo do ICM/ICMS devem ser encarados como tipicamente arrecadatórios, não passíveis de utilização extrafiscal. Isto porque, os benefícios fiscais (exonerações totais e parciais) provocam a cumulatividade do imposto em determinadas fases do ciclo de comercialização, distorcendo o sistema de preços e as condições de concorrência. De modo geral, esses benefícios implicam em vantagem competitiva para algumas empresas, em detrimento de outras, sem que signifique maior eficiência. Além disso, a mercadoria fica sobre-onerada para o consumidor final, devido a um efeito residual da tributação.

Se a neutralidade é desejável, pelos motivos apontados, ela é, entretanto, impraticável politicamente. Há uma tentação muito grande em utilizar o ICMS como instrumento de política econômica ou social. A exigência de convênios entre os Estados e o Distrito Federal, celebrados na forma da Lei Complementar nº 24/75, para concessão de exonerações do ICMS, não tem produzido o efeito inibidor desejado. Note-se que, por falta de sanções politicamente viáveis, aos Estados infratores, muitas isenções e outros benefícios fiscais são concedidos sem previsão em convênio. O fato de ser um imposto de competência estadual, na verdade, a principal fonte de recursos tributários próprios dos

Estados-membros, induz a uma política de benefícios e incentivos como forma de alavancar a economia dos Estados, principalmente por falta de um programa nacional definido de desenvolvimento.¹⁰

1.4. ICMS como imposto não-cumulativo

A não-cumulatividade do ICMS decorre da própria Constituição Federal que, ao atribuir aos Estados-membros a competência para instituir e cobrar esse imposto, determinou-lhes algumas regras de observância obrigatória. De fato, o art. 155, § 2º, I, diz que “o imposto previsto no inciso II (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”. A não-cumulatividade dá ao ICMS sua fisionomia característica diferenciando-o do antigo Imposto sobre Vendas e Consignações que incidia em cascata onerando o produto várias vezes. “Para evitar-se essa superposição do mesmo imposto sobre o imposto antes pago, concebeu-se a técnica designada pelos franceses como *valeur ajoutée*, *value-added* dos americanos, *Mehrwertsteuer* dos alemães: - o contribuinte terá o direito de abater o imposto já pago pelos componentes do produto final. Ou sobre ela mesma no caso de revenda comercial” (Balleiro, 1984; 207).

Ulhôa Canto (1984; 203) pondera que a regra da não-cumulatividade é norma autônoma, não derivando da definição da hipótese de incidência do tributo. Isto porque, o ICM/ICMS é um imposto sobre circulação (prestação) de mercadorias (serviços) e não propriamente sobre a agregação de valor. Na verdade, a agregação de valor é irrelevante

¹⁰ O uso do ICM/ICMS, tanto sob a forma de exonerações tributárias e incentivos como sob a forma de fundos de fomento, mereceu recente e polêmico estudo de MICHELS, Ido Luiz. *Crítica ao Modelo Catarinense de Desenvolvimento*. Campo Grande: UFMS, 1998.

para a sua incidência. Segundo esse autor:

A não-cumulatividade do ICM não decorre da definição do fato gerador, da base de cálculo ou do contribuinte do imposto. Ela é assegurada pela regra que prevê o abatimento, em cada operação, do montante pago nas anteriores, regra esta que não incide sobre nenhum dos elementos da própria obrigação tributária, porque diz respeito ao modo como pelo qual o tributo será recolhido. É claro que a eficácia da regra é, em termos práticos, a mesma que ela teria se em seu lugar a Constituição houvesse baseado a não-cumulatividade do tributo em elementos da própria obrigação. Mas, é importante deixar marcada a diferença porque, como regra sobre o recolhimento a compensação do imposto devido com o já pago terá de ser examinada dentro desse contexto, e a sua observância compulsória se cinge à finalidade a que se destina.

A não-cumulatividade do ICM não é apenas um fenômeno econômico ou financeiro, embora sejam desta índole alguns dos seus fundamentos. É também, e principalmente, fenômeno jurídico a partir de quando a Constituição a enuncia como característica do tributo, que em virtude dela não poderá ser instituído e cobrado “em cascata”.

Uma primeira dificuldade a ser superada é a do verdadeiro sentido da *compensação* e do, assim chamado, *crédito* do imposto.¹¹ A compensação de que fala a Constituição não presume um direito líquido e certo do contribuinte contra a Fazenda Pública. Nem o crédito representa um direito do contribuinte contra o Estado. Trata-se meramente de um direito de abater do montante devido o imposto que incidiu nas etapas anteriores. A figura é, na verdade, de recuperação de imposto já pago (pagamento, no caso, não impli-

¹¹ Leciona Roque A. Carrazza (1997; 173): “A locução ‘o ICMS deve obedecer ao princípio da não-cumulatividade’ encerra a idéia de que o montante do tributo devido, em cada operação ou prestação, deve ser deduzido nas posteriores, realizadas pelo mesmo ou outros contribuintes. Melhor explicitando, o imposto devido em cada operação ou prestação transforma-se num ‘crédito fiscal’, a ser abatido do ‘quantum’ de ICMS a recolher em virtude da celebração de novas operações ou prestações”.

cando em efetivo ingresso de numerário no Erário). Pode-se dizer que o *crédito* é vocacionado a um fim específico: a compensação do imposto devido. Pertence a uma fase subsequente que é a operação de *apuração* do imposto a recolher.

O direito de abater os montantes de ICM recolhidos em operações anteriores com o mesmo produto ou matéria prima é de natureza peculiar, específica, inconversível. Não se trata de um crédito de que o beneficiário possa fazer o uso que desejar, seja recebendo o seu equivalente em dinheiro, empregando na compra de outro bem, ou eventualmente consumindo em despesas voluptuárias. Ele só serve como elemento redutor da importância que o seu destinatário terá de recolher ao fim do período, em decorrência das operações de circulação que promover. (Canto, 1984; 208)

Em texto já clássico, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1984; 123/4) sustentam que a regra que garante o direito ao crédito fiscal não é de natureza tributária, mas financeira, posto que não se refere à própria imposição do tributo, mas à sua liquidação.

Em síntese, o débito do ICM obtém-se pela aplicação da alíquota legal sobre a base de cálculo - valor da operação. Tal débito é liquidado, em regra, parcialmente por compensação: o contribuinte utiliza o crédito de que dispõe (resultante do seu direito constitucional de abatimento do ICM referente a operações anteriores) e só recolhe, em dinheiro, o saldo devedor. Liquida, assim, o seu débito, parcialmente com créditos (compensação) e parcialmente com dinheiro (só quando os créditos igualem ou superem os débitos, não cabe falar-se em saldo e, pois, em pagamento com dinheiro).

O direito de abatimento, assim, é direito contra o Estado, de cunho patrimonial e natureza constitucional-financeira. O “crédito” em que ele se expressa é, destarte, mera moeda escritural, com a única vocação constitucional de servir como moeda de pagamento parcial do ICM.

(...)

O abatimento, que melhor se qualifica como financeiro, tem, destarte, um conteúdo econômico e uma expressão quantificável: é o montante a que se refere a Constituição. Não serve, portanto, nem se presta para toda e qualquer finalidade; pelo contrário, tem função exclusiva, contitucionalmente determinada, qual seja a visível e restrita vocação de servir tão-somente para o pagamento de ICM. não possui outra serventia, não existe para outra finalidade. No desígnio constitucional, esse “crédito” é uma moeda especial, puramente escritural, vocacionada exclusivamente à finalidade de pagar, parcial ou totalmente, o débito tributário de ICM.

Nesse sentido, é um direito patrimonial que revela certa característica particular. Não é - como poderia parecer à primeira vista - um direito creditório como os outros, que o seu titular (o contribuinte do ICM) pudesse normalmente “cobrar” do Estado. Na verdade, o Estado, na relação de abatimento, só pode ser compelido a adimplir sua obrigação (constitucionalmente criada) de uma forma: aceitar passivamente uma dedução que extingue (total ou parcialmente), por compensação, o débito do contribuinte do ICM (e seu correlativo crédito tributário). Trata-se, pois, de crédito cuja liquidação só poderá dar-se por essa via especial da compensação - e por nenhuma outra.

A dicção do texto constitucional, quando fala em compensar “o que for devido em cada operação (...) com o montante cobrado nas anteriores”, sugere uma apuração por mercadoria, em cada operação. No entanto, devido ao grande número de operações e prestações realizadas, o sistema efetivamente adotado é o da apuração periódica ou corrente fiscal, computando-se o total das entradas e das saídas de mercadorias no estabelecimento durante o período de apuração.

(...) em virtude da sistemática adotada no Brasil, o Estado não se atém ao valor acres-

cido em cada operação para cobrar o imposto, que é tarefa complicada demais. Adotou-se aqui o sistema de apuração por período, calculando-se em cada operação o total do imposto devido, admitida porém a dedução do imposto pago na operação anterior. Ambos - o imposto devido, de um lado, e o pago na operação anterior, de outro - são confrontados após lançamento em livros próprios. O referido imposto pago na operação anterior é lançado como crédito do contribuinte e o seu conjunto constitui os créditos (...) (Potiens, 1978; 83).

A apuração por período rompe a vinculação do débito, relativo a cada operação de saída de mercadoria ou prestação de serviço, com o crédito correspondente à entrada da mesma mercadoria ou dos insumos utilizados na prestação do serviço. Assim, toda mercadoria entrada, desde que tenha sofrido a incidência do imposto, origina um crédito apropriável no mesmo período, independentemente da mercadoria ter saído do estabelecimento ou prestado o serviço. Apesar das óbvias implicações da sistemática, de antecipar o momento da apropriação do crédito, a apuração periódica é considerada mera "técnica", sem maiores conseqüências sobre a natureza do imposto. De qualquer forma, salvo em casos específicos, a apuração por mercadoria, em cada operação, revela-se impraticável do ponto de vista operacional.

A apuração do saldo devedor (ou credor) - através da diferença entre o imposto relativo às saídas e o correspondente às entradas de mercadorias - é, assim, tão-somente, uma técnica ou uma mecânica especial de tributação, uma sistemática própria do imposto que - sem interferir na base de cálculo, nem no fato gerador, assegura ao contribuinte o direito (determinando o correlativo dever ao poder tributante) de deduzir, do montante do imposto que deveria recolher, o que já foi recolhido ou que incidiu sobre as operações anteriores.

Se é verdade que, com a adoção da outra modalidade (apuração do valor adicionado), poder-se-ia atingir o mesmo resultado, (...) não é menos certo que o que importa para a lei é a conta gráfica de imposto, e não de valor das operações (Brockstedt, 1972; 245).

O princípio da não-cumulatividade, como visto, acha-se enunciado no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. Porém o inciso II, do mesmo dispositivo, completa-lhe o sentido ao dispor que:

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

A norma constitucional citada desvenda de forma cristalina a natureza do crédito fiscal como especialmente vocacionado à compensação do imposto devido em cada operação. Assim, se não há incidência do imposto, devido à norma exonerativa (isenção ou não-incidência) não há que se falar em crédito. Ele perde a sua razão de ser. Por conseguinte, a manutenção expressa dos créditos por força de “disposição em contrário da legislação” tem, em princípio, a natureza de “favor fiscal” e, como tal, sujeita ao princípio da reserva legal. A esse propósito, argumenta Fernando Brockstedt (1972; 251) que, na hipótese da operação subsequente não sofrer a incidência do imposto, em consequência de norma exonerativa, impõe-se o estorno dos créditos porventura já escriturados.

A solução do problema, parece-nos, está implícita na sistemática de conta-corrente do imposto, na sua não cumulatividade, no conceito de circulação e no de contribuinte:

a) na sistemática, porque, se se concede um crédito fiscal, isso decorre da presunção

de vir a ocorrer um débito correspondente, já que aquele tem a função precípua de reduzir o montante deste;

b) na não-cumulatividade, porque se esta existe em benefício do contribuinte, existe também em benefício do poder tributante, isto é, o contribuinte não poderá acumular créditos de mercadorias que não irão sair com sujeição do imposto, e utilizá-los em operações com outras mercadorias;

c) no conceito de circulação, porque esta termina com o consumo ou por qualquer outra circunstância que determine a retirada da mercadoria da circulação tributável;

d) no conceito de contribuinte, porque este é o que promove a saída de mercadoria sujeita ao imposto, e não o que consome ou que determine uma circunstância que a retire de circulação tributável.

A questão merece, no entanto, alguns reparos. O raciocínio do citado autor supõe que a regra exonerativa retira a mercadoria do comércio. Ora, como já comentado anteriormente, salvo na hipótese da exoneração ocorrer em fase terminal do ciclo de comercialização (que é a hipótese contemplada pelo autor), tais “benefícios” fiscais resultam em tornar o imposto cumulativo na fase considerada.

A bem da verdade, em impostos como o ICMS, em razão da técnica não-cumulativa ou por outro lado, em razão do conta-corrente fiscal, existe uma radical incompatibilidade entre a natureza da exação e as exonerações fiscais. Dar isenção numa fase intermediária do ciclo ou mesmo conceder imunidade, como é o caso da energia e do petróleo e seus derivados nas operações interestaduais, significa “transferir” para o elo seguinte, o “ônus do imposto. Haverá *isenção* ou *imunidade* para “A”, o transmitente, mas “B”, o adquirente, pagará o seu *débito*, *sem o crédito da operação anterior*, isto é, pagará o que “A” deixou de pagar ao Estado (efeito de acumulação), a não ser que

imponha a compensatória redução no preço de aquisição da mercadoria ou serviço imune ou isento (Coelho, 1990; 226/7).

Após essas considerações, podemos reavaliar a natureza de “favor fiscal” das normas que garantam a manutenção expressa dos créditos fiscais. No caso da exoneração ocorrer em fase intermediária do ciclo de comercialização, a manutenção dos créditos teria o caráter mais de medida corretiva, restabelecendo o caráter não-cumulativo do imposto.

1.5. A base de cálculo do ICMS

O fato ou situação eleita pela lei como hipótese de incidência do tributo deve necessariamente ter conteúdo econômico que demonstre a capacidade contributiva do sujeito passivo. Há, portanto, íntima relação entre a hipótese de incidência (no seu aspecto material) e a base de cálculo (expressão do conteúdo econômico da hipótese de incidência). Ataliba define a base de cálculo como “a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência”. Ensina esse autor (Ataliba, 1984; 104/5):

Efetivamente, fica evidente a posição central da base impositiva - relativamente à hipótese de incidência pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base impositiva uma grandeza que não seja ínsita na hipótese de incidência.

Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base impositiva a renda do seu titular. Tal situação - essencialmente teratológica - configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio.

(...)

Enfim, tão importante, central e decisiva é a base imponible que se pode dizer que - conforme o legislador escolha uma ou outra - poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie e subespécie tributária.

Podemos dizer que para cada hipótese de incidência tributária existe uma base de cálculo *necessária* que confirma essa mesma hipótese. Barros Carvalho (1981; 105) conceitua base de cálculo como “aquela grandeza instituída na consequência das endonormas tributárias e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico e, como função paralela, confirmar o critério material da hipótese endonormativa”. Prossegue o autor esclarecendo:

Reportemo-nos à inevitável opção que de ordinário ocorre na fase de elaboração legislativa. Gravemos que o legislador pode estatuir, num esquema mais singelo, uma importância fixa para servir de conteúdo do dever jurídico tributário. Isso quer significar o abandono integral da disposição de medir a materialidade do fato jurídico, pois qualquer que seja sua intensidade, o valor da prestação fiscal será exatamente o mesmo. Em casos que tais, é óbvio, inexistirá base de cálculo, já que a definimos como grandeza destinada a dimensionar um comportamento que se consubstancia no núcleo do fato jurídico tributário.

A figura vem aparecer, efetivamente, naquela alternativa em que se não determina, de imediato, a expressão pecuniária do dever jurídico, dando o legislador uma grandeza para medir a materialidade do evento e um fator que lhe será aplicado para a devida apuração do montante que satisfaz a pretensão do credor. Ora, dúvidas não podem existir a respeito de que, havendo estipulação dessa grandeza (base), haverá certamente o outro fator (alíquota), o que implicará um cálculo matemático. É que não há qualquer sentido na instituição isolada daquela grandeza que, por si só, não basta para es-

pecificar o valor do débito tributário. Parece-nos perfeitamente justificada e coerente a adoção de “base de cálculo” para definir a aludida grandeza.

A explanação de Barros Carvalho parece não contemplar o tributo da espécie “taxa” que precisamente não tem base de cálculo. No caso, o legislador efetivamente estatui “uma importância fixa para servir de conteúdo do dever jurídico tributário”. Se o tributo deve ter conteúdo econômico e este é mensurado pela base de cálculo, como pode ser entendida a espécie “taxa”? Sucede que a hipótese de incidência das taxas reside numa atividade estatal (prestação de serviço público específico e divisível ou o exercício do poder de polícia) e seu conteúdo econômico é o custo dessa atividade, fixada pelo legislador como conteúdo da respectiva obrigação. No caso, não há necessidade de base de cálculo ou alíquota para determinar-se o montante da prestação.

No caso do ICMS, a base de cálculo necessária é o valor da operação de circulação de mercadorias ou da prestação do serviço, cobrado do adquirente do bem ou usuário do serviço, ou seja, do seu preço. Nas transações mercantis, o seu conteúdo econômico é dado pelo preço, como grandeza definida pelo mercado do bem em questão.

Para total garantia do contribuinte de que está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma *correlação lógica* entre a base de cálculo e a *hipótese de incidência* do tributo. Por que? Porque a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da *hipótese de incidência*, que confirma, afirma ou infirma (caso em que o tributo torna-se incobrável, por falta de *coerência interna* na norma jurídica que o instituiu).

Transplantando essas noções, apenas bosquejadas, para o ponto que faz aqui o nosso interesse, temos que a base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser uma medida

da operação mercantil realizada.

E foi o que, corretamente, fez o legislador ordinário, ao estabelecer que a base de cálculo do tributo é o “valor de que decorrer a saída da mercadoria”. (Carrazza, 1997; 57)

Esse valor de que decorre a saída da mercadoria é o preço, acrescido, se for o caso, de todas as despesas cobradas ou debitadas ao comprador. Ensina F. Brockstedt que (1972; 220):

A palavra “valor”, destarte, figura na lei com um sentido de valor extrínseco, de valor mercantil, de valor pecuniário atribuído a uma operação ou avaliação em dinheiro ajustada por comunhão de vontade das partes intervenientes na operação. As bases de cálculo que tiverem, assim, como referência, o valor, hão de referir-se a operações que, em outras palavras, tiverem, elas próprias, um preço, dentro de seu sentido jurídico de contraprestação, isto é, quando haja “um valor juridicamente cogente para as partes”, como ensina Rubens Gomes de Souza, porque o preço, (...), “já constitui, de certa forma, uma representação legal do valor”.

A base de cálculo do ICMS, como visto, deve ser entendido como o preço efetivamente ajustado entre as partes, como resultado de um acordo de vontades. Não se confunde com o preço médio de mercado que é simples cotação. Entretanto, há hipóteses em que se admite a cobrança do imposto sobre base de cálculo estimada. Isto quando o preço efetivo da operação não é conhecido e a lei permite que as autoridades fiscais arbitrem a base de cálculo, na forma prevista no art. 148 do Código Tributário Nacional. Nessa hipótese, prevalece o preço médio de mercado.

O art. 148 do CTN admite como requisitos para o arbitramento, observado o

princípio do contraditório, que o valor da operação, por omissão do sujeito passivo, não seja conhecido ou que suas declarações não mereçam fé. À evidência, a desclassificação das declarações do contribuinte deve ser fundamentada sob pena de vício de nulidade do arbitramento.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

A esse propósito, comenta Potiens (1978; 68)

A base de cálculo do ICM é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. Tributando operações relativas à circulação de mercadorias, e tendo como elemento de exteriorização dessas operações a saída, o ICM busca essencialmente o seu valor. Nem sempre, contudo, a operação tem valor determinado, como na doação. Por isso, o Regulamento estabeleceu bases de cálculo alternativas, de aplicação sucessiva: na falta do valor da operação, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente; na falta do valor e do preço referidos, o preço FOB estabelecimento industrial, a vista, se se tratar de estabelecimento industrial, ou o preço FOB estabelecimento comercial, a vista, tratando-se de estabelecimento comercial.

Essas regras, que são verdadeiros critérios de arbitramento, para instrumentalizar o disposto no art. 148 do CTN, foram expressamente recepcionadas no art. 15 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Outra hipótese de base de cálculo estimada, é a prevista no inciso III do art. 26 da Lei Complementar nº 87/96: o lançamento por estimativa fixa, em período determinado, para pagamento do imposto em parcelas periódicas. Aparentemente, o dispositivo agride o princípio da não-cumulatividade e desnatura o imposto por incompatibilidade entre a base de cálculo e a definição da hipótese de incidência, na sua materialidade. A dificuldade é contornada pela regra inserta no § 1º do mesmo artigo que obriga, ao final do período, o confronto entre os valores recolhidos a título de imposto e o imposto apurado com base na escrituração regular do contribuinte. Dessa forma, fica preservada a base de cálculo do tributo e caracteriza a estimativa fixa como mera técnica de arrecadação, recomendável para estabelecimentos de pequeno porte.

1.6. O sujeito passivo do ICMS

Da mesma forma que há uma relação necessária entre a materialidade da hipótese de incidência e a base de cálculo, o sujeito passivo da relação jurídica tributária não pode ser aleatório, mas deve existir algum nexo lógico, mesmo que indireto, entre a hipótese de incidência e o destinatário legal da norma impositiva. “O sujeito passivo se determina com base numa relação determinada na lei positiva com o fato jurídico que dá nascimento à mesma relação” (Jarach, 1989; 76). Leciona Ataliba (1984, 78), a seu turno, que:

(...) aspecto pessoal é o atributo da h. i. que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo.

O fato imponível, por assim dizer, é que tem conexão física com alguém, que, em re-

gra, é colocado, por força da lei, na situação de sujeito passivo.

A hipótese de incidência se limita a ditar o critério segundo o qual se vai determinar, in concreto, em cada caso, quem é o sujeito passivo

O Código Tributário Nacional (art. 121), de forma um tanto simplista, define o sujeito passivo da obrigação tributária como “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. O sujeito passivo é classificado, pelo Código, em contribuinte e responsável. Entende-se por contribuinte quem “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Já o responsável é a pessoa que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei”. O próprio Código identifica três casos de responsabilidade que menciona: a solidariedade (art. 124), a sucessão (arts. 129 a 133) e a responsabilidade legal (art. 134).

Jarach (1989; 157) observa que mesmo quando a lei não identifique claramente o contribuinte, “há que se buscar o critério de atribuição do fato imponible ao contribuinte.

Do ponto de vista dogmático, com efeito, deve assentar-se o princípio de que todos os tributos consistem em uma relação pessoal, e que então para todos existe um sujeito passivo e que o critério de atribuição ao sujeito principal, ao contribuinte, é sempre em função da natureza do pressuposto de fato.

No caso do ICMS que tem por fato gerador (hipótese de incidência) a realização de operações relativas à circulação de mercadorias ou a prestação de serviços, o contribuinte é a pessoa que pratica tais operações e prestações. Pela definição de mercadoria (coisa móvel, destinada à revenda), o contribuinte do imposto necessariamente é a pessoa que pratica tais operações (ou presta o serviço). Conforme esclarece Carrazza (1997; 33):

E quem pode promover tais operações? Entendemos que só o produtor, o industrial ou o comerciante. O particular (dona de casa, operário, aposentado etc.) que vende um objeto seu não realiza uma operação relativa à circulação de mercadorias; apenas vende um bem móvel qualquer. O mesmo podemos dizer do profissional liberal (médico, dentista, advogado), do professor, do funcionário público, enfim, de todos os que não revestirem uma destas três condições: comerciante, industrial ou produtor.

Embora a Carta atual (ao contrário da anterior, em relação ao ICM, que também incidia sobre operações relativas à circulação de mercadorias) não tenha indicado expressamente o agente capaz de fazer nascer a obrigação de pagar este ICMS, este, por conclusão, é facilmente identificável e continua a ser, repetimos, o comerciante, o industrial e o produtor.

A idéia, porém, carece de melhor explicação.

Ao veiculá-la, não queremos absolutamente significar que apenas as pessoas dotadas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor, conforme as regras do direito privado, podem ser validamente compelidas a ocupar a posição de sujeitos passivos do ICMS. Também podem ser alcançados por este imposto quem lhes faz as vezes, como, "v.g.", o comerciante de fato, o comerciante irregular, um agregado familiar que, ainda que de modo clandestino, promova, em caráter de habitualidade, atos de comércio ou mesmo, um menor absolutamente incapaz que, repetidamente, pratique operações relativas à circulação de mercadorias e assim avante.

O sujeito passivo do ICMS, portanto, não se confunde com o de comerciante, pois, como mostra Carrazza, no texto acima, inclui também o comerciante irregular. Também o produtor, que não é rigorosamente comerciante, é contribuinte do imposto.

(...) o conceito jurídico-mercantil de intermediação, necessário para identificar a atividade mercantil, é, se não dispensado, pelo menos alterado pela legislação tributária, eis que - pelas razões já invocadas - também o produtor é contribuinte do imposto, isto é, comerciante, por promover a circulação de mercadorias sem que opere como intermediário, ou melhor, operando como intermediário na sua condição de introdutor do produto no mercado, entre ele, na sua outra condição de produtor, e o consumidor. (Brockstedt, 1972; 276)

A descrição e discussão das principais características do ICMS, desenhando a moldura institucional do tributo, nos permite discutir a questão da substituição tributária, em relação a esse imposto em particular. Como veremos nos próximos capítulos, a compreensão desse instituto, depende de termos bem claro na mente conceitos como hipótese de incidência, base de cálculo e sujeito passivo da relação jurídica tributária. Interessa-nos discutir, principalmente, os afastamentos da legislação tributária que rege o instituto, em relação à matriz institucional do imposto e em relação à matriz institucional do sistema tributário. A maneira como o instituto foi construído, em grande parte por meio de convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal, põe em causa princípios da mais alta relevância para o estado de direito e fundamentais para o direito tributário, como a legalidade, a separação entre os Poderes do Estado e a segurança jurídica do contribuinte-cidadão.

CAPÍTULO II

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

2.1. Notícia histórica

O ICM, e com ele a adoção da técnica de tributação plurifásica não cumulativa, foi introduzido no Brasil em substituição o antigo Imposto de Vendas e Consignações, inspirando-se no tributo europeu sobre o valor agregado. Leciona Rubens Gomes de Sousa (1972; 18):

(...) foi a criação do Mercado Comum Europeu pelo Tratado de Roma em 1957 que colocou o imposto sobre o valor agregado no primeiro plano das cogitações teóricas e práticas. Já estando ele adotado pela França, com base no trabalho de Lauré, a necessidade de harmonizar os sistemas fiscais dos países do MCE deu origem a uma série de estudos que culminaram no relatório da chamada Comissão Neumark, constituída pelo Conselho da Comunidade Econômica Européia em 1960 e que deu base às diretrizes normativas editadas por esse órgão em 1962. Cumprindo essas diretrizes, a Alemanha Ocidental instituiu o imposto sobre o valor agregado em 1968, e o Benelux - Bélgica, Holanda (Netherlands), Luxemburgo - em 1969. De modo que, dos seis si-

gnatários do tratado de Roma, a Itália foi o último a entrar para o sistema. Países europeus estranhos ao MCE já o tinham adotado antes: a Suécia em 1967 como pioneira, a Noruega e a Grécia em 1970.

A adoção desse tipo de tributação já em 1965 colocou o Brasil entre os países pioneiros dessa nova forma mais moderna de tributar a circulação e o consumo. O IVC que ele veio a substituir, egresso da Constituição de 1934, provocava graves distorções, tanto no sistema de preços quanto na estrutura das empresas, induzindo-as à verticalização. Extraímos ainda do mesmo autor (Sousa, 1972; 22) o seguinte comentário:

E aqui chegamos ao ICM caboclo. Também ele não foi qualquer novidade que em 1965 tivesse saído toda feita da cabeça de Minerva; o valor agregado já existia desde 1956 na sistemática do antigo imposto de consumo. Sua extensão ao antigo IVC para transformá-lo em ICM foi explicada no relatório da reforma tributária, como principal razão ligada à abolição da “cascata”, isto é, como uma solução para resolver o conflito entre os chamados Estados produtores e os Estados ditos consumidores, ou seja, entre Estados remetentes e Estados destinatários nas transações interestaduais. Esse era um problema crucial, que desde 1938 o governo federal tentava resolver por leis predecessoras das atuais “normas gerais” (o Decreto-lei nº 915 e outros), mas sem grande êxito econômico ou jurídico porque a sua aplicação era facilmente fraudada e, pelo contrário, com considerável desgaste político.

Implantado o ICM no Brasil, a idéia de contribuinte substituto logo se impôs, como técnica de arrecadação, exigindo-se antecipadamente o imposto devido pelo varejista e diminuindo-se o universo de contribuintes a serem fiscalizados. O *contribuinte substituto* entendia-se como distinto do *responsável tributário* no seguinte sentido: o responsável é declarado, pela lei, obrigado ao pagamento do imposto, paralelamente ao contribuin-

te; o substituto, por sua vez toma o lugar do devedor, substituindo-o completamente. Conforme relata Hugo de Brito Machado (1997b, 114):

Pouco depois de implantado o ICM, fruto da Emenda nº 3 à Constituição de 1946, empresários da indústria de panificação e do comércio de bebidas, insatisfeitos com o que consideravam concorrência desleal, sugeriram ao Fisco a cobrança antecipada desse imposto, na venda de farinha de trigo pelo moinho, e de cervejas e refrigerantes pelas fábricas e distribuidores desses produtos.

(...)

No caso do trigo, argumentavam os defensores da cobrança antecipada que o imposto seria calculado sobre margem de valor agregado fixada em apenas 40% (quarenta por cento). Essa margem seria bem inferior àquela efetivamente agregada na industrialização do produto, de sorte que seria vantagem para todos, e só desvantajosa, obviamente, para os sonegadores. Seria vantagem para os contribuintes que vinham pagando o imposto realmente devido, porque esse imposto, embora antecipado, seria calculado sobre margem significativamente menor, sendo a diferença capaz de cobrir o custo financeiro da antecipação com larga vantagem para os contribuintes. Seria vantajosa também para o Fisco porque, eliminada a sonegação, o imposto arrecadado seria seguramente maior.

A substituição tributária foi adotada por iniciativa dos Estados, como medida de facilitar a arrecadação e a fiscalização, sendo implementada por meio de convênios entre os Estados interessados.¹ Comenta, a esse propósito, Souza Brasil (1987; 70):

De qualquer modo, a Lei Complementar não usou a expressão “contribuinte substitu-

¹ O Convênio de Natal I, de 10/03/67, celebrado entre os Estados da Região Nordeste, introduziu a substituição tributária para o cigarro e derivados do fumo.

to”, mas as legislações estaduais a adotaram ao estabelecerem, através de convênios entre os Estados, a chamada “retenção do imposto na fonte”. Numa “substituição tributária para frente”, ficou o fabricante, em relação a determinadas mercadorias, obrigado a pagar o imposto devido na venda a varejo de tais mercadorias, além daquele devido por obrigação própria.

(...)

Através de convênios, Estados da Federação implantaram a sistemática denominada “substituição tributária”, através da qual se cobraria o ICM devido nas operações subsequentes, na saída do estabelecimento industrial. O industrial, além do imposto debitado por obrigação própria, seria “contribuinte substituto” dos demais contribuintes por intermédio de quem a mercadoria circulasse (atacadistas e varejistas). Estes demais contribuintes não se creditariam mais do imposto pelas entradas, nem se debitariam pelas saídas que promovessem: Nas operações com o imposto retido (diferimento “para trás”) o ICM assumiria característica de um imposto monofásico, à semelhança dos impostos únicos.

Finalmente, a Lei Complementar nº 44, de 7/12/83,² acrescentando parágrafos ao art. 6º do Decreto-lei nº 406, de 31/12/68, deu o devido respaldo legislativo ao instituto. Esse diploma normativo, exercendo a competência atribuída à União de legislar sobre normas gerais, permitiu que a lei estadual atribuisse a condição de responsável ao industrial e outras categorias de contribuintes que enumera pelo pagamento do imposto devido a) em operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos, e b) pelo comerciante varejista. Como visto, a lei já contemplava as duas modalidades de substituição tributária: *para frente e para trás* (diferimento). Na substituição para frente, a lei

² Publicada no Diário Oficial da União em 09/12/83.

estabelecia que a base de cálculo seria o preço praticado pelo substituto acrescida de *margem estimada de lucro* do comerciante varejista. Caso o substituto e o substituído fossem estabelecidos em Estados distintos, a substituição dependeria de convênio celebrado entre os Estados interessados.

A Constituição Federal de 1988 ampliou a base de incidência do ICM, que passou a chamar-se ICMS, mediante a inclusão dos impostos únicos, de competência federal, sobre minerais, combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, transportes (excetuados os estritamente municipais) e serviços de comunicação. No entanto, as novas hipóteses de incidência não modificaram a característica básica do imposto: sua não cumulatividade.

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias permitiu aos Estados legislar provisoriamente sobre normas gerais de direito tributário, de modo a viabilizar a instituição do novo imposto, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar 24/75, enquanto o Congresso Nacional não aprovasse a competente lei complementar (ADCT, art. 34, § 8º). Obedecendo ao permissivo constitucional, os Estados celebraram o Convênio ICM 66/88 que, no art. 25, previu a possibilidade da substituição tributária.

Posteriormente, visando evitar discussão judicial, a Emenda Constitucional nº 3/93 acrescentou o § 7º ao art. 150 da Lei Maior, do seguinte teor:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de tributo 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.

Enfim, após considerável atraso, o Congresso Nacional editou a tão esperada

lei complementar dispoendo sobre normas gerais do ICMS. Foi ela a Lei Complementar nº 87/96 que dispõe sobre substituição tributária nos seus artigos 6º e 9º e pôs um termo às discussões sobre a ilegalidade da cobrança antecipada do imposto.

Naturalmente, o instituto teve, desde o início os seus críticos. Assim, Hugo de Brito Machado (1997b; 114), em seguimento ao trecho acima transcrito, comenta:

A questão, como à época sustentamos inutilmente, não deveria ser tratada com visão imediatista. Estava em jogo um princípio. O imposto só deve ser cobrado depois de ocorrida, e conhecida, a realidade econômica que lhe serve de suporte. Admitir a cobrança antecipada do imposto incidente sobre vendas futuras implica admitir o arbitramento do valor de tais operações, e toda possibilidade de arbitramento deve ser vista com cautela. A margem de valor agregado, que à época era de quarenta por cento, terminou sendo aos poucos elevada, e hoje, em alguns Estados é superior a cento e setenta por cento.

A cobrança do imposto sobre base de cálculo estimada é, ainda hoje, um dos mais espinhosos problemas com que nos defrontamos ao estudar o instituto da substituição tributária (“para a frente”). Isto porque a base de cálculo estimada será necessariamente diferente da base de cálculo real que somente se torna conhecida depois de realizado o fato gerador presumido. Nesse sentido a parte final do § 7º do art. 150 da Constituição que obriga a restituição do tributo no caso do fato gerador presumido não se realizar. Mas a diferença também pode ser a favor do contribuinte como assinala Souza Brasil (1987; 71):

Tal sistemática, se não acompanhada de tabelamento do preço de varejo, enseja evasão tributária consentida, que configura situação de duvidosa legalidade, já que, sem

dispositivo legal que conceda isenção ou a redução de base de cálculo, o varejista que praticar preço superior àquele que serviu de base de cálculo para a retenção do imposto fica dispensado de recolher a diferença.

2.2. Natureza jurídica da substituição tributária

Como dito anteriormente, a substituição tributária não se confunde com a responsabilidade. Mas também não se trata simplesmente de atribuir a alguém o pagamento do débito de outrem. Os contribuintes, na verdade não se substituem, posto que a obrigação do substituto é originária. Não é o caso da obrigação nascer para o substituído e, a seguir, por força da lei, passar para o substituto. Ensina Alfredo Augusto Becker (1972; 503) que:

A fenomenologia jurídica da substituição tributária consiste, pois, no seguinte: Existe *substituto legal tributário*, toda a vez em que o legislador escolhe para sujeito passivo da relação jurídica tributária *um outro qualquer* indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária *um outro qualquer* indivíduo, este outro indivíduo é o *substituto legal tributário*.

Soares de Mello (1996; 109) conceitua a substituição tributária como “imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte”. Para este autor, “o legislador afasta, por completo o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponível, prevendo a lei - desde logo - o encargo da obrigação à uma outra pessoa (substituto), que

fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contemplava dívida de terceiro (substituído)”.

Becker (1972; 505) esclarece que o substituto legal tributário pertence ao gênero contribuinte *de jure* que compreende duas espécies: “o substituto legal tributário e aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.” Essa segunda espécie corresponde ao contribuinte substituído que é totalmente afastado, pela lei, da relação jurídica tributária. Prossegue o mesmo autor:

O fenômeno da substituição tributária opera-se no *momento político* em que o legislador cria a regra jurídica. E a substituição que ocorre neste momento consiste na escolha pelo legislador de *qualquer outro* indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Neste ponto equivocou-se ANTONIO BERLIRI ao julgar ver o fenômeno da substituição, também quando o legislador substitui a hipótese de incidência. Porém, com um pouco de reflexão, vê-se que o fenômeno do substituto legal tributário *ocorre justamente porque não há substituição da hipótese de incidência*. Quando o legislador substitui a hipótese de incidência, o que acontece é pura e simplesmente a substituição de um *tributo*, por outro *tributo* de natureza diferente.

Soares de Melo (1996; 109) observa entretanto que o legislador não tem o poder de escolher livremente o substituto tributário, mas deve haver uma relação, ainda que indireta, entre o sujeito passivo e a hipótese de incidência (o fato-signo presuntivo). Isto ocorre por força do princípio da capacidade contributiva, pois o legislador não pode atribuir responsabilidade pelo tributo a quem não tenha os meios para suportá-lo.

Discordo do mestre gaúcho, porque o sujeito passivo deve decorrer naturalmente do

fato imponible, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica. A referida “ficção” só pode estar situada pelo legislador dentro de uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas só pode ser agredido ou desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham insita a capacidade contributiva.

No mesmo sentido, Héctor Villegas (1980; 114) leciona que se o fisco declara o substituto (ou o responsável solidário) como sujeitos passivos da relação jurídica tributária,

não o faz com base numa total discricionariedade (não se pode declarar alguém responsável solidário ou substituto de seu vizinho ou amigo, pelo só fato de sê-lo). O fisco faz tal coisa porque os particulares transformados em responsáveis solidários ou substitutos, têm algum nexó econômico ou jurídico com o destinatário legal tributário (paternidade, tutela, curatela, sindicatura, atividade que permita a retenção na fonte etc.);

Convém distinguir entre substituição tributária e mera responsabilidade tributária. No primeiro caso, o substituto é devedor originário. A relação jurídica nasce em relação a ele, embora o fato imponible se refira a outro. Já na responsabilidade, estabelece-se a relação jurídica tributária entre o Estado e o contribuinte (que tem relação direta com o fato imponible), mas a lei atribui a outrem o dever de recolher o tributo. Becker (1972; 511) define o responsável legal tributário da seguinte forma: “Há casos em que a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente *depois* de ocorrer o fato da *não-satisfação* da prestação tributária pelo contribuinte *de jure*”. Haveriam, no caso, duas regras jurídicas: a ocorrência do fato im-

ponível e a não satisfação da prestação o que dá nascimento a uma segunda relação jurídica, desta vez entre o Estado e o responsável. Esclarece Becker:³

Não existe responsabilidade legal tributária, nos casos em que o Estado pode exigir o tributo *somente de uma* pessoa. Nestes casos, não existe a figura do responsável legal tributário como figura específica que seria diferente do substituto legal tributário. Em todos estes casos, a denominação de responsável legal tributário é errônea porque na realidade científico-jurídica a pessoa vinculada ao Estado *é tipicamente um substituto legal tributário*.

A característica mais marcante do instituto da substituição tributária, conforme vimos de todo o exposto até agora, é a exclusão do contribuinte substituído da relação jurídica tributária que passa a se um terceiro estranho à mesma. É ainda Becker que esclarece:⁴

Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é o 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.

Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja *prestação jurídica* reveste-se de natureza tributária) é o *substituto* (nunca o substituído).

O substituído não paga “tributo” ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natu-

³ op. cit. p. 509.

⁴ op. cit. p. 513.

reza tributária, mas de natureza *privada*.

A seu turno, Villegas (1980; 115) fala em “agentes de retenção e percepção”, ou seja aqueles que pela natureza do seu ofício se acham em condições de reter ou receber do destinatário legal tributário “um montante tributário que posteriormente deve depositar à disposição do fisco”. A propósito da natureza jurídica tributária desses agentes leciona o citado autor que:

Ambos são sujeitos passivos da relação jurídico tributária principal, por dívida alheia. Não se pode dizer, a priori, se são “responsáveis solidários” ou “substitutos”. Se o legislador, ao criá-los, deixa de lado o “contribuinte” (destinatário legal tributário convertido em sujeito passivo), serão “responsáveis solidários”. Se, pelo contrário, o destinatário legal tributário não os acompanha na sujeição passiva, serão “substitutos”.

Dissemos que o “ressarcimento”, pelo substituído, do tributo recolhido pelo substituto não tem natureza tributária, mas privada. Assim é porque o substituído é totalmente excluído da relação jurídica tributária. De fato, leciona Villegas que:⁵

Quando da própria vontade da lei se infere que quem paga o tributo ao fisco é “alguém” que nada teve a ver com a realização do fato impositivo, é imprescindível que esse “alguém” seja dotado, por norma legal, da faculdade de se ressarcir.

O melhor seria que essa norma legal estivesse inserta no próprio ordenamento tributário, mas ainda quando a lei nada diga, isto não implica na negação do direito a ressarcir-se, por parte de quem pagou um dívida tributária, total ou parcialmente alheia.

Dissemos que o objeto da relação jurídica principal é uma prestação em dinheiro. Entretanto, essa quantidade de dinheiro que originalmente *foi tributo*, deixa de sê-lo a

⁵ op. cit. p. 119.

partir do momento em que o sujeito passivo alheio ao fato impositivo a entregou em pagamento ao fisco. Não é, pois, tributo, a soma em dinheiro, que passa do destinatário legal tributário a quem o substituiu no pagamento.

No mesmo sentido, a lição de Ricardo Lobo Torres (1996; 187) de que “entre o substituído e o substituto, porém, não existe nenhum vínculo de natureza tributária”. A ação regressiva do substituto contra o substituído é de natureza privada “para manter o equilíbrio da equação financeira da substituição, sem que esteja em jogo qualquer prestação verdadeiramente tributária”. Por sua vez, assevera Roque Antonio Carrazza (1997; 69) que “a substituição só é possível quando a lei dá, ao substituto, garantias jurídicas de pronto reembolso, da parte do substituído”. Isto porque, caso contrário, o substituto estaria pagando “tributo a título alheio, o que contraria as diretrizes maiores do sistema constitucional tributário brasileiro”.

A substituição tributária é modalidade de sujeição passiva indireta. Na conhecida classificação de Rubens Gomes de Sousa (1960; 70), o sujeito passivo (pessoa obrigada ao “cumprimento da prestação que constitui o objeto da obrigação”) pode ser direto ou indireto. Utilizando o critério econômico, esse autor diz que o “tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação”, ou seja, a pessoa que “tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado”. Esse é o sujeito passivo direto.

A sujeição passiva indireta, por sua vez, ocorre quando “o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente”. O autor citado classifica o sujeito passivo indireto em “por substituição” e “por transferência”. Essa última compre-

ende a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade.⁶

No caso da transferência, esta ocorre “quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto) entretanto em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto)”. Já no caso da substituição, “em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária *surge desde logo contra uma pessoa diferente* daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado”. A conceituação de Rubens Gomes de Sousa, entretanto, tem sido alvo de críticas. Barros Carvalho (1991; 205), embora reconhecendo o seu mérito como pioneiro dos estudos tributários no Brasil, a considera como economicista e pré-jurídica.

Está bem claro que, na hipótese, o legislador nada substitui, somente institui. Anteriormente à lei que aponta o sujeito passivo, inexistia, juridicamente, aquele outro sujeito que o autor chama de *direto*. Havia, sim, sob o enfoque pré-legislativo, como matéria-prima a ser trabalhada pelo político. Mas o momento da investigação jurídico-científica começa precisamente, na ocasião em que a norma é editada, ingressando no sistema de direito positivo.

A propósito ainda da sujeição passiva indireta, Hugo de Brito Machado (1997a; 106) observa ainda que a atribuição de responsabilidade deve ser dada a pessoa, de alguma forma, “vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128).

’ Não uma vinculação *pessoal e direta*, pois em assim sendo configurada está a condição de *contribuinte*. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador

⁶ Conforme conceituado por Becker (1972; 509), a solidariedade seria hipótese de substituição tributária, posto que todos os coobrigados seriam devedores originais. Não é o caso da obrigação, por força de evento subsequente, transferir-se a outrem.

para que alguém seja considerado *responsável*, vale dizer sujeito passivo indireto”. A advertência não discrepa da de outros autores, para os quais a lei pode escolher outra pessoa como sujeito passivo (indireto), seja como por substituição ou por transferência, mas não de modo arbitrário, mas mantendo uma vinculação lógica com a materialidade da hipótese de incidência.

Amilcar Falcão (1993; 86) classifica de maneira diferente a sujeição passiva. Diz esse autor que a responsabilidade tributária pode ser originária ou derivada. O sujeito passivo com responsabilidade originária é o contribuinte. “A sua configuração resulta da simples realização do fato imponible. O fato imponible é mero índice da capacidade contributiva”. Já a responsabilidade derivada “tem que ser legalmente regulada de modo inequívoco”. A substituição tributária, para esse autor, seria uma modalidade de responsabilidade tributária derivada. Representa “uma subrogação *ex lege* de um sujeito passivo substituto a um outro que possui a capacidade contributiva que normalmente faz surgir a obrigação tributária (substituído)”.

Marçal Justem Filho (1986; 268) observa que a plurinormatividade é prevista por Kelsen na Teoria Pura ao admitir a existência de normas não autônomas. A substituição tributária resultaria de uma norma não autônoma, dependente da norma tributária. Verificados os pressupostos fáticos para a sua existência, ela incide e modifica a norma autônoma.

Afiguras-nos que a mais perfeita construção doutrinária foi aquela proposta por ANDREA PARLATO. Dizia que, na substituição, existem *duas* normas. Uma delas estabelece o relacionamento típico e normal. Configura a norma tributária, diríamos, *normal*. A outra, secundariamente, vincula-se à primeira e elege alguns elementos especí-

ficos, produzindo o fenômeno da substituição. A norma *secundária* (ou *integrativa*) vincula-se à principal e modela peculiarmente a hipótese de incidência da primeira para detalhar certas peculiaridades, relativamente a algumas situações de fato.

Assim, a norma que prevê a substituição tem cunho excepcional, exatamente porque elege certas modalidades especiais na construção da hipótese de incidência e prevê que a verificação dessas circunstâncias excepcionais produzirá a substituição.

(...)

Portanto, há substituição não porque uma única e mesma norma estabeleça um mandamento incompatível com uma hipótese de incidência, mas porque há *duas* normas. A norma principal - que corresponde à regra para a generalidade dos casos - e a regra acessória se conjugam para reduzir o resultado que surge diante de nossos olhos. Assim, se não houvesse a regra acessória, aplicar-se-ia exclusivamente a regra principal, do que resultaria a caracterização de um contribuinte.

Essa teoria leva Justem Filho a concluir que, como a substituição é norma não autônoma refere-se ao mesmo fato signo-presuntivo de riqueza que a norma autônoma. “Essa situação contida na materialidade da hipótese de incidência da norma não autônoma apresenta uma referibilidade à situação inserida na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma”.⁷ É precisamente essa “referibilidade” que coloca o substituto tributário numa posição de “poder” sobre o substituído, quanto ao gozo do fato-signo presuntivo da riqueza. Isto constitui um limitador ao poder do Estado de criar substitutos tributários. A sua não observância implicaria na criação de tributo novo, desconforme com o ordenamento jurídico tributário.⁸

⁷ op. cit. p. 274.

⁸ op. cit. p. 278.

O estudioso do direito tributário deve ter, na mente, bem nítidas essas limitações ao referido instituto porque é muito tentador, para o fisco, a multiplicação de hipóteses de substituição tributária, posto que representa grande facilidade e economia de esforços na fiscalização e arrecadação de tributos. Como comenta Micheli (1978; 230):

A exigência técnica de diminuir os lançamentos fracionados, de exigir com maior facilidade os tributos, induziu o legislador a estender sempre mais as hipóteses nas quais o terceiro-responsável é obrigado, por lei, a pagar uma obrigação própria que “substitui” a obrigação do contribuinte. Esta fórmula é usada particularmente para o sistema de retenção na fonte: se um empregador é obrigado a pagar o imposto, devido pelo trabalhador dependente, sobre o salário que o primeiro paga ao segundo, o empregador é substituto tributário do trabalhador que recebe o estipêndio; assim é, também, na hipótese na qual o cliente paga o profissional; a sociedade que paga os dividendos aos acionistas ou os juros aos possuidores de obrigações etc. Seria um erro definir estes “substitutos tributários” como representantes “ex lege” dos substituídos porque, na realidade, o substituto paga o tributo para cumprir obrigação que a lei lhe impõe, ainda que tal dever não seja conectado a uma verdadeira capacidade contributiva do substituto.

A legislação tributária brasileira vem, em matéria de ICMS, estendendo de tal forma a aplicação da substituição tributária que chega a se tornar abusiva. Roque Carrazza (1997; 69) observa que “com o fito de estancar a sonegação deste imposto e, também, de facilitar os trabalhos fiscalizatórios, o ICMS está sendo cada vez mais exigido não do realizador do *fato imponible*, mas de terceira pessoa, antes mesmo da própria ocorrência da operação mercantil”. Carrazza refere-se expressamente à substituição “para a frente”, onde se concentra a polêmica e onde são encontrados os piores abusos.

2.3. O destinatário legal tributário

Ensina Héctor Villegas (1980; 103) que o destinatário legal tributário (aquele a quem se destina a norma de tributação) recebe o nome de contribuinte quando deve pagar o tributo ao fisco. “É aquele cuja capacidade contributiva o legislador teve normalmente em conta ao criar o tributo; é o ‘realizador’ do fato imponible e é, por conseguinte, quem sofre, em seus bens, o detrimento econômico tributário”. Mas, observa o autor, que o termo “contribuinte” não procede quando ele “não assume por lei a obrigação de pagar o tributo ao fisco, por haver sido objeto de substituição. A obrigação do substituído, com efeito, é a de ressarcir o substituto, porém, não, a de pagar um tributo ao fisco”. O uso do mesmo termo, “contribuinte”, tanto para o substituto como para o substituído serve apenas para confundir as coisas, por via da imprecisão terminológica. Então, o “destinatário legal tributário” é aquele a quem a norma tributária foi dirigida originalmente. Na conceitualização desse autor,⁹ temos que:

A criação normativa de um tributo exige, como primeiro passo, a descrição objetiva (aspecto material do fato imponible, como hipótese normativa) de uma circunstância hipotética e condicionante, que o legislador espera se produza em relação a uma pessoa (aspecto pessoal do fato imponible, considerado como hipótese), num momento preciso predeterminado (aspecto espacial do fato imponible, considerado como hipótese).

(...)

A circunstância hipotética e condicionante não pode ser (porque a Constituição o proíbe) *arbitrariamente eleita*, mas deve exteriorizar, razoavelmente, capacidade contri-

⁹ op. cit. p. 102.

butiva de um dado particular. Este particular, considerado possuidor de aptidão para o pagamento público, é quem deve receber, *por via legal* (não pela translação econômica), o gravame pecuniário, que é o tributo. Chamá-lo-emos “*destinatário legal tributário*” pela mesma razão de que a ele está dirigida a carga patrimonial daquele tributo cuja hipótese condicionante (fato impositivo) teve em conta sua capacidade contributiva (salvo decisão expressa em sentido contrário do legislador).

(...)

Será *sujeito passivo* se o mandamento contido na norma tributária o obriga a pagar o tributo (o destinatário legal tributário denominar-se-á, em tal caso, “contribuinte”).

Não será *sujeito passivo* se o mandamento da norma tributária obriga um terceiro, alheio ao fato impositivo (o substituto), a efetuar o pagamento tributário. O destinatário legal tributário fica então excluído da relação jurídica tributária principal e o *único sujeito passivo será o substituto*.

Como contraposição ao conceito de destinatário legal tributário, temos o de *substituto legal tributário* entendido como a pessoa empregada pelo legislador em lugar do destinatário legal tributário, como pólo passivo da relação jurídica tributária. (Becker, 1972; 504).

No caso brasileiro, por outro lado, observa Justem Filho (1986; 261), podemos falar de um “destinatário constitucional tributário” posto que a Constituição brasileira, ao contrário das demais, não se limita a definir a competência tributária dos entes políticos, mas vai além, estabelecendo “como deverá ser o núcleo da hipótese de incidência a ser editada pela via legislativa ordinária”. Ora, prossegue esse autor, “a definição da materialidade da hipótese de incidência significa uma opção acerca do destinatário da condição de

sujeito passivo”.

Em essência, o destinatário constitucional tributário seria aquela pessoa cuja riqueza é presumida através da situação prevista na Constituição para compor a materialidade da hipótese de incidência tributária.

Entretanto, convém salientar que o destinatário legal tributário é o contribuinte em potência. Pode entretanto não se concretizar como tal pela incidência da norma de substituição tributária.

2.4. Substituição tributária “para trás”

A chamada substituição tributária “para trás”, nomenclatura consagrada pela Lei Complementar nº 87/96, nada mais é, para grande parte da doutrina, que o conhecido instituto do “diferimento”, de largo uso no ICM/ICMS. Leciona Ricardo Lobo Torres (1996; 188):

A substituição “para trás” ocorre quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial), adquire mercadoria de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte ou comerciante individual, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias. Aproxima-se da figura do diferimento, que implica o adiamento do recolhimento do tributo. (...) A substituição “para trás” não desperta muita controvérsia, desde que o substituto esteja vinculado ao substituído pela situação que constitui a obrigação principal. O próprio IVA europeu admite expressamente, desde as suas origens, a substituição na agricultura, medida adotada nos diversos países membros.

Literalmente, diferimento significa “adiamento” ou “postergação”. Resta saber o que se está diferindo: apenas o pagamento ou a própria incidência do imposto? Antes de

entrarmos na discussão teórica do instituto, veremos um pequeno exemplo numérico que servirá para entender como ele é aplicado. Seja um contribuinte (um produtor rural, por exemplo) que vende mercadorias no valor de R\$ 100,00 a um comerciante que a revende por R\$ 120,00. Suponhamos ainda uma alíquota uniforme de 17%.

REGIME	CONTRIBUINTE "A"	CONTRIBUINTE "B"
NORMAL	VALOR 100,00	VALOR 120,00
	IMPOSTO 17,00	DÉBITO 20,40
DIFERIMENTO		CRÉDITO 17,00
	VALOR 100,00	IMPOSTO 3,40
	IMPOSTO 0,00	VALOR 120,00
		DÉBITO 20,40
		IMP. PRÓPRIO 3,40
		IMP. DIFERIDO 17,00

Como pode-se observar, a mercadoria sai do estabelecimento do Contribuinte "A" sem tributação. Mas o Contribuinte "B", que não tem crédito para deduzir do seu imposto, arca com a tributação integral. Na verdade, ele recolhe o seu imposto próprio e o que foi diferido na fase anterior de comercialização. O resultado para o fisco é o mesmo, apenas a tributação vai se concentrar no Contribuinte "B".

Passemos agora ao estudo da natureza jurídica do instituto. Para uma primeira abordagem, temos a opinião de Brockstedt (1972; 201) que entende ser o diferimento uma postergação do pagamento e não da incidência do tributo. "Se na isenção a incidência não ocorre, no diferimento ela certamente se verifica. Com efeito: de acordo com a legislação estadual não se adia a ocorrência do **fato gerador**, mas apenas **os efeitos da incidência**, um dos quais é o pagamento do imposto". Prossegue o mesmo autor:

Não podendo a regra jurídica do diferimento adiar a realização das circunstâncias materiais, como é óbvio, mas tão-só os seus efeitos jurídicos, é lógico que tal figura há de

entrar na “estrutura lógica e atuação dinâmica” - como a chama Alfredo A. Becker - como um elemento accidental da relação jurídica, que não pode modificar os seus elementos accidentais ou naturais. Ocorre, assim, no caso, uma incidência a termo, uma incidência que se tornará eficaz quando da verificação de um evento futuro e incerto.

(...)

No caso, portanto, ocorre a incidência desde logo, “imediatamente após” a ocorrência do fato gerador, adquirindo o Estado o direito à prestação tributária; os efeitos desse direito, a sua eficácia, o seu exercício, é que foram suspensos, adiados ou retardados pelo diferimento.

(...)

Adiada, diferida, a incidência, esta ocorreu antes do adiamento ou do diferimento, porque ocorreu o fato gerador, porque realizou-se a hipótese de incidência - que não foram e não poderiam ser adiados ou diferidos por uma norma legal; adiou-se ou diferiu-se apenas os seus efeitos, ficando o exercício do direito tributário em suspensão, na aguardo do termo inicial, *dies a quo* - a etapa posterior a que se refere a lei.

A concepção de substituição tributária “para trás”, aliás, positivada pela Lei Complementar nº 87/96 colocou o instituto em sintonia com os desenvolvimentos doutrinários mais recentes. Parte dos equívocos se devem ao significado literal da palavra “diferimento”. Sacha Calmon Navarro Coelho (1982; 167) qualifica tais desacertos de “concepção nominalista”.

A postura é a-científica. Em verdade o diferimento confunde-se com o *efeito econômico* da aplicação da isenção tópica aos impostos não-cumulativos, polifásicos, ou caracteriza dilação do dia do pagamento ou expressa o fenômeno do destinatário legal

tributário (substituição). Sequer é uma categoria autônoma. Resume-se, à luz da teoria da norma, a uma *palavra* destituída de substância.

Esse autor, embora concordando com Brockstedt quanto a impossibilidade de diferir-se a incidência do imposto, dele diverge quanto à natureza do instituto. Segundo ele,¹⁰ “a modalidade de ‘sujeição passiva indireta’ que Brockstedt idealiza para o diferimento é a da ‘transferência’. Primeiro a responsabilidade surgiria contra o contribuinte (sujeito passivo direto). Depois, em virtude de uma ‘responsabilização’ expressa em lei, o dever de pagar o tributo passaria para o responsável”.

Tal concepção seria incompatível com o conceito de substituição tributária desenvolvido por Rubens Gomes de Sousa, além de chocar-se com o próprio instituto, como concebido pelos seus idealizadores. Como “transferência”, o responsável pelo recolhimento deveria ter direito ao crédito do imposto.¹¹ O diferimento foi concebido como uma “técnica fiscal” baseada no “*caráter não cumulativo* dos impostos plurifásicos. Trata-se de uma “queima de etapas”, concentrando o ônus do imposto em determinado contribuinte sem lhe causar prejuízo econômico. Juridicamente, o diferimento constitui modalidade de substituição tributária” (Coelho, 1982; 180).¹²

O diferimento não constitui instituto autônomo. Caracteriza, quase sempre, a chamada “substituição tributária”, na terminologia de Rubens Gomes de Sousa, mas com o temperamento de que dita substituição é “meramente econômica”, porque o substituto tributário, em termos jurídicos, não substitui ninguém. É *sujeito passivo direto de fato*

¹⁰ op. cit. p. 176

¹¹ O que não impede a compensação do imposto diferido com créditos das operações próprias do substituto (Martins, 1996; 82)

¹² A posição não é pacífica. Ataliba & Giardino (1989; 88) negam ao diferimento o caráter de substituição tributária.

gerador alheio (a dívida, note-se, é sua, e não alheia). Esta distinção é fundamental, pena de não se entender o diferimento.

Outro aspecto a considerar refere-se à distinção entre “isenção” e “diferimento”. A partir da Emenda Constitucional nº 23/83, recepcionada pela atual Constituição, a isenção passou a implicar proibição de crédito nas operações subseqüentes, convertendo-se, dado o caráter não-cumulativo do imposto, num diferimento do imposto isento que seria recolhido pelo adquirente da mercadoria contemplada com o benefício. Nessas circunstâncias, pode-se até entender o diferimento como modalidade de exoneração tributária.¹³ Nesse caso a hipótese seria de “diferimento” da incidência do tributo. Segundo Santana (1992; 41) “o objeto do diferimento é o adiamento do nascimento da obrigação tributária pela modificação do regime temporal do tributo”. Argumenta a autora que “no momento em que um dos aspectos da hipótese de incidência não se materializa, no caso, o aspecto temporal, o fato ocorrido não é jurígeno, portanto, sem tipicidade tributária, permanecendo no campo da **não-incidência**”.

Em sede de jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que enquanto a isenção é modalidade de exoneração tributária, o diferimento está no campo da substituição tributária, não dependendo portanto da celebração de convênio, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, como são exemplo os seguintes arestos:

Recurso extraordinário. ICM. Creditamento do valor do ICM diferido, na entrada de soja em grão, para o momento da saída do produto industrializado. Distinção entre diferimento e isenção. Do diferimento não resulta eliminação ou redução do ICM; o re-

¹³ Sobre a vedação ao crédito no diferimento ver Borges (1978; 98).

colhimento do tributo é que fica transferido para momento subsequente. Não há ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICM na prática do seu diferimento. Precedentes do STF. Inviável é a pretensão das impetrantes de creditar-se do ICM, nas operações de compra e venda de soja. Não se faz necessária a celebração de convênio, pelo Estado, em torno do diferimento, tal como sucede com a isenção. Recurso extraordinário não conhecido.¹⁴

Tributário. ICM. Diferimento. Não há como confundir-se o instituto do diferimento, pelo qual apenas se transfere para momento posterior o recolhimento relativo a imposto cujo fato gerador já ocorreu, com a isenção do tributo pertinente a essa operação anterior, nem como maltratando o princípio da não cumulatividade. Se a lei local admite a utilização do crédito referente ao valor do tributo cuja saída ocorreu com o diferimento, apenas possibilita que o valor do tributo (ICM) que deveria ser pago quando da entrada da mercadoria no estabelecimento industrial entre em seu capital de giro, como se ele tivesse sido recolhido, em operação ficta, não significando isso isenção, tanto é certo que deixou expresso que haveria o diferimento. Não se trata de interpretação de lei local, mas sim do instituto do diferimento fato que implica na substituição do sujeito passivo da obrigação tributária.¹⁵

O diferimento, como visto, constitui, para a maioria dos autores, uma modalidade de substituição tributária, dita “para trás”. Soares de Melo (1996; 110) utiliza outra classificação: para esse autor a substituição tributária pode ser “regressiva” ou “progressiva”. A substituição tributária é dita progressiva quando “a lei atribui a responsabilidade ao adquirente de uma determinada mercadoria, por razões de comodidade, praticidade ou pela circunstância de o real contribuinte não manter organização adequada de

¹⁴ RE nº 112.098-3/210 - SP, decisão unânime da 1a. Turma, j. em 10/06/88, DJ 14/02/92, LEX 160/180.

¹⁵ RE nº 102.354-6 - SC, decisão unânime da 2a. Turma, j. em 23/10/84, DJ 23/11/84, LEX 75/245.

seus negócios”. Essa modalidade corresponde ao diferimento ou substituição tributária “para trás”. A substituição tributária “progressiva”, por sua vez, ocorre quando “o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com a alocação de valor, também incerto. Essa última modalidade corresponde à substituição tributária dita “para frente”. A nomenclatura empregada por Soares de Melo parece mais elegante e precisa que as usuais substituição tributária “para frente” e “para trás”. Continuaremos, contudo, a usá-las, por estarem muito difundidas e, hoje, por terem o respaldo da Lei Complementar nº 87/96.

2.5. Substituição tributária “para frente”

A substituição tributária “para a frente” consiste precisamente em exigir do fabricante, distribuidor ou do atacadista o recolhimento antecipado do imposto que seria devido pelo varejista numa futura e presumida operação tributável com o consumidor final. Como o fato gerador ainda não ocorreu, a base de cálculo do fato gerador presumido é desconhecida, razão porque o imposto é exigido sobre base de cálculo estimada, mediante aplicação, sobre o valor da operação do substituto, de percentual de margem de lucro.

A exemplo do que foi feito no caso da substituição tributária “para trás”, faremos um pequeno exercício numérico, para facilitar o entendimento da mecânica da substituição tributária “para frente”, antes de adentrarmos na discussão teórica. Seja o Contribuinte “A” que vende mercadoria por R\$ 100,00 ao Contribuinte “B” que a revende a consumidor final por R\$ 120,00. A alíquota aplicável, uniforme para todas as operações é de 17%. Suponhamos ainda que a margem de lucro acrescida, prevista na legislação é de 20%.

REGIME	CONTRIBUINTE "A"		CONTRIBUINTE "B"	
NORMAL	VALOR	100,00	VALOR	120,00
	DÉBITO	17,00	DÉBITO	20,40
			CRÉDITO	17,00
			IMPOSTO	3,40
SUBST. TRIBUT.	VALOR	100,00	VALOR	120,00
	B.C. DA S.T.	120,00		
	DEB.PROP.	17,00		
	DEB.S.T.	3,40		
	IMPOSTO	20,40		

Como pode ser visto, o contribuinte substituto recolhe o imposto relativo a suas próprias operações e, por antecipação, o imposto que será devido nas operações do substituído. À evidência, se a base de cálculo estimada coincidir com o valor praticado pelo substituído, em suas operações com o consumidor final, o montante do tributo recolhido permanece o mesmo e estamos diante de uma mera técnica de arrecadação semelhante a que vimos ao estudar a substituição tributária “para trás”. Entretanto, a possibilidade de os dois valores coincidirem é extremamente remota. Temos duas possibilidades: ou a base de cálculo presumida é superior à real ou ela é inferior.

No primeiro caso, o tributo está sendo recolhido a maior o que dá margem à restituição da diferença. No segundo caso, o tributo está sendo recolhido a menor o que representa um exoneração parcial do tributo, sem previsão em lei. Hugo de Brito Machado (1997b; 115) considera a substituição tributária “para a frente” como “uma forma deturpada de substituição” precisamente por se constituir numa antecipação do imposto, não sendo conhecida a base de cálculo real do fato gerador presumido. Acrescenta esse autor que tal modalidade de substituição somente seria possível se observadas, pelo legislador ordinário, as cautelas constitucionais.

A seu turno, Carrazza (1997: 70), criticando a exigência antecipada do ICMS, na substituição tributária, argumenta que “sua base de cálculo há de ser, sempre, o valor, certo e determinado, da operação mercantil realizada. Qualquer alteração deste quadro desvirtuará o arquétipo constitucional do imposto (que deixará de ser, assim, sobre operações mercantis)”. Na falta de um mecanismo de ressarcimento do excesso de imposto cobrado, “de ICMS não mais se cogita, já que sua base de cálculo não é o valor real da operação mercantil realizada pelo substituído (que, aliás, só pode ser apurado após a transferência da titularidade da mercadoria), mas um valor presumido e totalmente aleatório”.

A crítica, na verdade é antiga. Já Alcides Jorge Costa (1988; 44) apontava esse mesmo vício na Lei complementar nº 44/83. Assim se manifesta o citado autor:

É bastante claro que a base de cálculo que a lei Complementar 44/83 manda adotar, nas operações que menciona, não compõe a operação realizada pelo produtor, pelo industrial ou pelo comerciante atacadista. A margem de lucro do comerciante varejista é totalmente estranha à operação que o produtor, o industrial ou o comerciante atacadista realizam. Descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado está o tributo. Nestas condições, a Lei Complementar 44/83 é contrária ao texto constitucional. O tributo que dela resulta não é, certamente, o ICM tal como configurado na Constituição Federal. Não há, nem mesmo, necessidade de levar adiante esta análise e estendê-la ao § 10 também acrescentado ao art. 2º do Decreto-lei 406/68 pela Lei Complementar 44/83. Este parágrafo é um disparate jurídico por mandar fixar margem de lucro por convênio celebrado na forma do § 6º do art. 23 da Constituição, quando estes convênios destinam-se a conceder ou revogar isenções do ICM. Ademais, ainda aqui haveria alteração tão substancial da base de cálculo que o ICM estaria descaracterizado.

Apesar de tão enérgicos e indignados protestos, a Lei Complementar nº 44/83 nunca foi declarada inconstitucional e o sistema de cobrança da substituição tributária por ela referendado está em vigor até hoje. Que essa forma de cobrança do imposto agride a lógica do sistema tributário, não há dúvida. Porém, até agora, a aplicação do direito pelas autoridades fazendárias e pelos tribunais, bem como a sua aceitação pela sociedade civil, tem dado legitimidade à substituição tributária “para a frente”, tal como descrita.

2.6. A substituição tributária e o princípio da legalidade: o papel dos convênios

A substituição tributária “para a frente” foi adotada no Brasil por iniciativa dos Estados, mediante convênios entre eles celebrados. Posteriormente, a Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983 (DOU 9/12/83) acrescentou os seguintes parágrafos ao art. 3º do Decreto lei nº 406/68, legitimando esses procedimentos:¹⁶

§ 9º Quando for atribuída a condição de responsável ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será :

- a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;
- b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido de margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

§ 10. Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea “a” do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo

¹⁶ A determinação da base de cálculo por convênios foi mantida pelo art. 9º da Lei Complementar nº 87/96.

que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no § 6º do art. 23 da Constituição Federal.

A Lei Complementar 44/83, como visto, legalizou a prática de instituir substituição tributária mediante convênios que não só continuaram a definir a base de cálculo, como também quais mercadorias ficariam sujeitas a esse regime e os contribuintes substitutos. Mais que isso, a celebração dos convênios obedece às disposições da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que, em seu artigo 4º diz que “o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo fixado neste artigo”. A substituição tributária passou a ser, portanto, matéria privativa do Poder Executivo que, dessa forma, passou a exercer funções legislativas.¹⁷ Atualmente estão em vigor os seguintes convênios:

CONVÊNIO	MERCADORIAS	DECRETO
Protocolo 11/91	cerveja, refrigerante e água mineral	Dec. 975/91
Protocolo 45/91	sorvete	Dec. 2.717/92
Protocolo 36/92	cimento	Dec. 2.886/92
Convênio 132/92	veículos automotores	Dec. 2.861/92
Convênio 52/93	veículos automotores de duas rodas	Dec. 3.657/93
Convênio 37/94	cigarros e derivados do fumo	Dec. 4.528/94
Convênio 85/93	pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha	Dec. 4.002/93
Convênio 74/94	tintas e vernizes	Dec. 4.827/94
Convênio 76/94	produtos farmacêuticos	Dec. 4.827/94
Convênio 75/94	mercadorias destinadas a revendedores não inscritos para venda porta-a-porta	Dec. 4.709/94

¹⁷ A Constituição do Estado de Santa Catarina, no parágrafo único do art. 131, exige que os convênios sejam homologados pela Assembléia Legislativa, para terem validade no território do Estado.

Convênio 105/92 combustíveis e lubrificantes derivados ou Dec. 3.292/92
 não de petróleo

Os convênios são o principal instrumento legislativo no que se refere à substituição tributária no ICMS. Entretanto, a instituição de obrigação tributária (o que inclui as definições de fato gerador, base de cálculo e sujeição passiva) é matéria reservada exclusivamente à lei. Diz a Constituição Federal que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II). Esse princípio (da legalidade) assume especial importância no direito tributário (legalidade estrita) consagrado no art. 150, I, da Constituição Federal que veda aos entes tributantes “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Isto porque o tributo é uma exigência unilateral do Estado contra o patrimônio do cidadão, não podendo ficar ao inteiro alvedrio do Poder Executivo. É uma garantia do contribuinte que pode ser compreendida entre as “cláusulas pétreas” da Constituição (art. 60, § 4º, IV). Para Rothmann (1972; 374),

(...) o princípio da reserva da lei constitui uma especificação do princípio da legalidade da Administração, vinculando-a não ao direito, de uma forma genérica, mas à lei formal. Por “lei formal” ou “lei no sentido formal” entendemos uma lei elaborada com a participação precípua da representação popular.

O princípio da reserva da lei é, portanto, um corolário da administração vinculada, condicionando as intervenções onerosas na esfera jurídica do indivíduo à existência de uma lei formal, isto é, emanada do Poder Legislativo.

A exigência de lei abrange todos os elementos constitutivos da norma jurídica tributária, inclusive a determinação do sujeito passivo e da base de cálculo, respectivamente os aspectos subjetivo e quantitativo do mandamento endonormativo. Nesse sentido,

a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes (1994; 294):

A pessoa do substituto tributário deve ser *previamente fixada em lei*. É a lei que deve dizer que o substituto tributário é devedor do imposto, ou melhor, que o substituto está obrigado a cumprir a obrigação tributária que teve sua causa jurídica na ocorrência de um fato gerador da qual o substituto não teve relação pessoal e direta.

Os convênios servem, na verdade, apenas para dar efeito extraterritorial à legislação tributária, nos termos do art. 102 do Código Tributário Nacional,¹⁸ quando o substituto e o substituído estão em Estados diferentes. Para o substituto ser obrigado a reter e recolher o tributo em favor de outro Estado é preciso que convênio reconheça a aplicação da legislação do Estado de destino da mercadoria no território do Estado de origem da mesma. A criação de obrigação tributária por convênio, sem a participação do legislativo, não pode ser tolerada, sem ofensa ao princípio da legalidade. “Só a lei pode determinar sujeitos passivos de obrigação tributária, em obediência ao princípio da legalidade. Cabe-ria, pois, à lei estadual instituir a sujeição passiva por substituição a que se refere a Lei Complementar 44/83. Protocolo não é lei e, portanto, não pode criar sujeição passiva” (Costa, 1988; 45). Oportuno, nesse sentido, o magistério de Sacha Calmon Navarro Coelho (1979; 75):

Embora a Lei Complementar 24 dispense a homologação dos convênios pelo Poder Legislativo dos Estados, em insanável divergência com o texto constitucional que lhe está acima, a doutrina e a jurisprudência têm entendido que os convênios não ratificados pelas assembleias estaduais são juridicamente ineficazes por falta de requisito in-

¹⁸ “A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vigora no país, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

trínseco de validade.

O argumento tem fulcro no fato de que a obrigação tributária, todos os seus elementos estruturais, constituem matéria sob reserva de lei. A reserva de convênio não exclui a reserva de lei. Os Estados não perderam competência tributária em favor dos convênios. Estes são resultantes das reuniões de Estados que, colegiadamente, exercem cada qual, uma competência própria e indelegável.

É discutível se matéria tributária, em virtude do princípio da legalidade estrita, possa ser objeto de delegação ao executivo, a ponto de dispensar a edição de lei, instituindo a substituição tributária, sem prejuízo da celebração de convênio reconhecendo-lhe efeitos extraterritoriais. Mas, no mínimo, tais convênios, para terem validade, deveriam ser homologados pelo Poder Legislativo dos Estados conveniantes. A ratificação de convênios, na forma prevista no Lei Complementar nº 24/75, constitui uma burla, “fraudando a Carta, traindo seu espírito e negando - o que é pior - os princípios da legalidade e da separação dos poderes, pilares da ordem jurídica vigente” (Coelho, 1994; 181).

2.7. A emenda Constitucional nº 3/93

A substituição tributária “para a frente” tem sido alvo, desde a sua criação, das mais severas críticas por parte da doutrina e dado margem a intermináveis discussões judiciais. Na busca de legitimar o insólito instituto, foi editada a Emenda Constitucional nº 3/93 que acrescentou o seguinte parágrafo ao art. 150 da Constituição da República:

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

A Emenda nº 3, apesar de ter legitimado a prática da substituição tributária “para a frente”, não ficou livre de críticas. Soares de Melo, em trabalho recente (1996; 114) sustenta que não é possível exigir tributo sobre uma presunção de ocorrência de evento futuro e incerto. “Supor que um fato tributário acontecerá não é jamais o mesmo que tornar concreta sua existência, de modo a conferir segurança e certeza a uma exigência tributária”. Carrazza (1997, 70) chega a classificar a Emenda nº 3 de inconstitucional, “por vulneração de cláusula pétrea”, tendo a mesma posição Ives Gandra da Silva Martins (1994; 105):

Ora, se a garantia dos contribuintes é de que os impostos apenas incidam sobre fatos geradores ocorridos, e nunca sobre hipóteses futuras, à nitidez, a EC 3/93 infringiu, violentou, maculou, tisonou, feriu, maltratou um direito assegurado a todos os contribuintes de não serem compelidos a pagar impostos sobre relações antecipatórias, mas apenas sobre fatos reais, tangíveis, factíveis.

No mesmo sentido argumenta Hugo de Brito Machado (1997b; 116): “em face do que estabelece o art. 60, § 4º, IV, da Constituição, a proposta da Emenda nº 3 nem poderia ter sido objeto de deliberação”. O próprio Soares de Melo (1993; 263) também adota esse entendimento “por tratar de matéria vedada em âmbito revisional, dispondo sobre garantias e direitos individuais”.

Lobo Torres (1996; 192), por sua vez, não vê, na cobrança antecipada do ICMS, nenhum atentado à ordem jurídica vigente. “A antecipação é fenômeno que ocorre no plano do tempo de pagamento e não no do tempo de ocorrência do fato gerador. Na substituição antecipa-se o pagamento do ICMS referente a fato gerador que ocorrerá no futuro, mas não se antecipa - até porque seria absurdo lógico e ontológico - a ocorrência

do próprio fato gerador”. Prossegue esse autor dizendo que “a antecipação do pagamento dos impostos é largamente admitido em nosso direito e não padece de vício de inconstitucionalidade”. Como exemplos, cita o imposto de transmissão intervivos e a taxa judiciária, exigidos antecipadamente. De modo geral, é bom lembrar, as taxas relativas à prestação de serviço público são exigidas quando da própria solicitação do serviço. Finalmente, lembra o autor que “a estimativa fiscal é empregada no ICMS e foi considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, apesar de resultar em antecipação do pagamento e se basear em lançamento por presunção”.

A Emenda nº 3, no entanto, condiciona a substituição tributária à “imediate e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Essa condição é imprescindível para preservar a natureza do imposto. Infelizmente, a redação da Emenda não é muito clara, referindo-se apenas a não realização do fato gerador presumido. Discute-se o alcance do dispositivo incluído na Carta, se deve ser entendido de modo mais restrito ou incluindo a hipótese de, embora realizado o fato gerador presumido, este ocorrer por valor inferior ao da base de cálculo do imposto retido. A questão será discutida com mais detalhe no próximo capítulo. Lobo Torres¹⁹ entende que “a substituição tributária ‘para a frente’ se compagina perfeitamente com os princípios da não-cumulatividade e da repercussão legal do tributo se for respeitada a base de cálculo correspondente às saídas ulteriores e a natureza condicionada do crédito fiscal”. Isso implica em que a substituição tributária “para a frente” somente é possível, em nosso ordenamento jurídico se, posteriormente, quando da ocorrência do fato gerador presumido, se fizer a recomposição da base de cálculo real. Nesse sentido, correta a observação de Soares de

¹⁹ op. cit. p. 199.

Melo (1996; 117):

O segundo obstáculo está na ausência de valores efetivos a serem considerados como base imponible. Tal como prevê a futura ocorrência de um fato imponible incerto, o fisco também “estima” um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato imponible. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que pode ser praticado ... isso, se algum dia, vier a ocorrer o fato imponible.

A substituição tributária “para a frente”, com a edição da Emenda nº 3, encontra amparo no próprio texto constitucional. Porém, o legislador ordinário deve prever o necessário ajuste entre a base de cálculo estimada, sobre a qual foi calculada a retenção do imposto, e o valor real da operação praticada pelo varejista, uma vez realizado o fato gerador presumido. Se tal não for feito, rompe-se a relação entre a materialidade da hipótese de incidência e a sua base de cálculo (expressão econômica da hipótese de incidência). Nesse caso, estaremos diante de outro tributo, diverso do ICMS, sem previsão constitucional.

2.8. A questão da repetição do indébito tributário

É assegurado ao sujeito passivo, independentemente de prévio protesto, a restituição de tributo pago indevidamente aos cofres públicos ou a mais que o devido. Essa é uma regra geral prevista no Código Tributário Nacional, art. 165. Se o tributo recolhido antecipadamente, por substituição tributária, for superior ao resultado da aplicação da alíquota sobre o preço praticado pelo varejista, essa diferença é tributo recolhido a maior e deve ser devolvido. Outra questão é saber a quem ele deve ser devolvido: ao contribuinte substituto ou ao contribuinte substituído?

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação ou o preço cobrado do usuá-

rio do serviço. Tal ocorre não só por força de disposição legal, mas porque está implícito na definição do fato gerador do imposto. No caso da substituição tributária, o tributo é exigido do contribuinte substituto sobre base de cálculo estimada ou arbitrada. A conclusão lógica é que, uma vez provado que o valor da subsequente venda a varejo foi inferior à base de cálculo utilizada para a substituição tributária, nasce o direito à restituição da diferença. Nesse sentido a parte final do § 7º do art. 150 da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 7 de março de 1993.

A restituição, portanto, especificamente no caso da substituição tributária tem por pressupostos:

a) o efetivo recolhimento do imposto por substituição ao Estado;

b) que a saída a varejo tenha sido por preço inferior ao que serviu de base de cálculo para a retenção do imposto pelo substituto.

Estabelecido que existe o direito à restituição, resta determinar a quem o imposto deverá ser restituído ou quem tem legitimidade para pleiteá-la. Naturalmente é quem pagou indevidamente.

No caso dos tributos indiretos, uma complicação adicional decorre do fenômeno da repercussão financeira do tributo. Distingue-se a figura do contribuinte de direito da do contribuinte de fato. O contribuinte de direito é aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária; é a pessoa obrigada por lei a pagar o tributo. O contribuinte de fato é quem suporta o ônus financeiro do tributo. Note-se, porém, que trata-se de mero fenômeno financeiro destituído de juridicidade. Apenas o contribuinte de direito existe para o direito tributário; apenas ele tem legitimidade para pleitear a restituição, por ser o

titular do direito. Mas, reconhecendo a existência do fenômeno financeiro, o legislador condiciona a restituição à anuência do contribuinte de fato (CTN, art. 166).

A restituição de tributos decorre da própria natureza *ex lege* da obrigação tributária. Ocorrendo a hipótese, definida em lei como fato gerador do tributo, este passa a ser exigível do sujeito passivo que pode ser direto ou indireto (substituto tributário). O pagamento indevido ou maior que o devido é fonte de nova relação obrigacional em que figura, no polo ativo, quem pagou indevidamente e, no polo passivo, o Estado. Leciona Bernardo Ribeiro de Moraes (1994; 489):

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 direto é repassado, às vezes, no preço).

Ora, a substituição tributária não é mero caso de responsabilidade, o substituto tributário é o verdadeiro sujeito passivo e recolhe o tributo em nome próprio. Isto porque “não se estabelece nenhuma relação jurídica entre o substituído e o Estado” (Nogueira, 1982; 90). Ressalta o mesmo autor que o substituto “paga o tributo em seu próprio nome e possui capacidade contributiva, à medida que tem condições de fazer repercutir o ônus tributário até o substituído”. Conclui o articulista que:

O contribuinte substituto é um sujeito passivo direto por ficção legal; a categoria da substituição, na Teoria Geral das Obrigações, é inadequada para explicar a fenomenologia do chamado contribuinte substituto, que é, na verdade, um contribuinte ficto.

O contribuinte substituto é o titular de obrigação em nome próprio e não obrigado a

pagamento de dívida alheia.

O substituído é um estranho à relação jurídica tributária; não existe prévia relação jurídica entre o substituído e o Fisco.

Diverso não é o entendimento de Zelmo Denari (1983; 113):

De toda a evidência que só tem legitimidade ativa para pleitear a repetição a que alude o art. 165 do CTN o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, a pessoa que efetivamente recolheu aos cofres públicos quantia indevida a título de tributo ou penalidade pecuniária, quer se trate de contribuinte, sucessor ou terceiro responsável, previstos no art. 130 e seguintes do CTN, bem como, substituto tributário.

A legitimidade para pleitear a restituição de tributo indevidamente pago é da pessoa obrigada por lei ao seu pagamento. No caso da substituição tributária, a legitimidade é do contribuinte substituto, pois, é este que figura no polo passivo da relação jurídica tributária. Não existe relação jurídica entre o Estado e o substituído, razão porque ele é parte ilegítima para pedir restituição. O ônus suportado pelo substituído é mero fenômeno financeiro com uma única consequência no plano normativo: o contribuinte “de jure” deve estar autorizado, por quem suportou o ônus, a pleitear a restituição, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional.

O direito à restituição é de quem recolheu o tributo. O contribuinte substituto é devedor por débito próprio, com exclusão do substituído, seja quanto à responsabilidade pelo pagamento do tributo, seja quanto ao direito de pedir repetição.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento de Embargos de Divergência no REsp. 59.513-SP, julgados em 12/6/96, considerou improcedente a ação movida pela Associação Brasileira das Concessionárias Mercedes Benz - Assobenz, por ilegitimidade “ad

causam” da embargante. Do corpo do acórdão, extrai-se:

A obrigação tributária, portanto, nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, originária e diretamente, contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário, a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo.

(...) não se pode dizer que o “substituído” recolhe antecipadamente o ICMS; ele não recolhe nem antes nem nunca, porque é alheio à relação jurídica tributária.

(...)

É preciso que isso fique claro: na substituição legal tributária há só uma obrigação tributária, e não várias, porque seu efeito é, exatamente, o de suprimir obrigações tributárias que corresponderiam às etapas do ciclo de comercialização anteriores ou posteriores (...)

A questão de saber quem suporta esse encargo é de natureza econômica, nada tendo a ver com o fenômeno jurídico. Fora de toda dúvida, é um custo de quem adquire o produto para revendê-lo. Mas, como está embutido no preço, é repassado ao consumidor.

Nessa linha, o sujeito ativo da obrigação tributária é o Estado de São Paulo; o sujeito passivo, a Mercedes Benz do Brasil S.A.

Ainda nas palavras de Alfredo Augusto Becker, “o tributo é o objeto da prestação jurídica. Uma vez efetuada a prestação, a relação jurídica tributária se extingue. O que acontece depois com o bem que dava consistência material ao tributo, acontece em momento posterior e em outra relação jurídica, esta última de natureza administrativa. A regra jurídica que disciplina a destinação e utilização de tributo é regra jurídica de

natureza administrativa.²⁰

O substituído está na mesma posição do contribuinte “de fato” ou do consumidor final que, sem revestir a condição de sujeito passivo tributário, suporta o ônus do tributo (incluído no preço). No caso de pagamento indevido, o sujeito passivo (legalmente obrigado), e somente ele, tem legitimidade para pleitear a restituição, desde que prove não ter repassado o encargo financeiro ou, caso tenha repassado, estar autorizado pelo terceiro a pedir repetição. Este entendimento foi esposado pelo STJ no R.Esp. 26.677-RJ, julgado em 2/2/94:

O substituto tributário, desde que autorizado expressamente pelo contribuinte substituído, tem legitimidade para repetir o tributo indevidamente pago (CTN, arts. 121, 165 e 166).

Essa era a posição da doutrina e da jurisprudência até a edição da Lei Complementar nº 87/96 que, no exercício da competência dada pela Constituição Federal, art. 155, § 2º, XII, b, disciplinou o instituto da substituição tributária. Esse pergaminho inovou radicalmente a matéria, garantindo ao substituído o “direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar” (art. 10). As implicações da nova lei de norma gerais sobre o instituto serão analisadas no próximo capítulo.

2.9. Constitucionalidade da substituição tributária

Promulgada a nova Constituição brasileira em 1988, vários contribuintes passaram a se insurgir contra o regime de substituição tributária “para a frente”, alegando a falta de lei complementar, versando sobre normas gerais de direito tributário, que discipli-

²⁰ No mesmo sentido ver o R. Esp. 64.463-SP, julgado em 15/02/96.

nasse essa matéria. A tese teve acolhida em diversos tribunais do país e mesmo, por um certo tempo, em uma das turmas do Superior Tribunal de Justiça. Ao mesmo tempo, era atacado o Convênio ICM nº 66/88, apesar do constituinte (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art. 34, § 8º) ter expressamente autorizado aos Estados a legislar provisoriamente sobre normas gerais de direito tributário, relativamente ao ICMS, enquanto não editada a competente lei complementar.

O argumento, no caso, é que o citado dispositivo do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias autorizava os Estados a regulamentar provisoriamente o ICMS, mas somente no que se referia às lacunas existentes e sobre matéria já tratada em lei complementar, no caso o Decreto-lei nº 406/68. Assim, o Convênio 66/88 teria ultrapassado os limites da legislação de regência ao instituir a substituição tributária “para a frente”.

Ora, o argumento não procede, pois como vimos, essa modalidade de substituição tributária já fora prevista pela Lei Complementar nº 44/83 que alterou o Decreto-lei nº 406/68, recepcionado pela Carta Magna. É de se supor que os tribunais tenham se manifestado contra a substituição tributária, menos pela coerência da argumentação apresentada que pela estranheza suscitada pelo instituto. Mesmo na ausência do Convênio ICM nº 66/88, a exigência de retenção do imposto pelo substituto tinha o respaldo da Lei Complementar nº 44/83.

A matéria foi aos poucos sendo esclarecida pelos tribunais superiores no sentido da constitucionalidade e legalidade da substituição tributária, embora muitos ainda aleguem a sua inconstitucionalidade, com base nesses mesmos argumentos. Como exemplo de jurisprudência favorável à constitucionalidade do instituto, temos as seguintes deci-

sões do Superior Tribunal de Justiça.

ICMS. BASE DE CÁLCULO. SISTEMA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

I - Após o advento da citada Lei Complementar nº 44/83 ficou estabelecido que, quando for atribuída a condição de responsável tributário ao comerciante atacadista, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo será o valor da operação promovida pelo responsável tributário, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, quando se tratar de mercadorias com preço de venda máximo ou único, fixado pelo fabricante ou pela autoridade competente.

II - Legítima a exigência antecipada do ICMS.

III - Recurso improvido.²¹

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. COBRANÇA ANTECIPADA. VEÍCULOS AUTOMOTORES. CONVÊNIOS 66/88 E 107/89. DECRETO-LEI Nº 406/68 - ADCT, ART. 34 § 8º.

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

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

III - Recurso não conhecido.²²

Embora já tivesse se manifestado a convergência do entendimento das duas

²¹ RMS nº 213-MA, 1a. Turma do STJ, unânime, j. 10/12/93, LEX 58/33.

²² R. Esp. nº 39.479-1 - SP, 2a Turma do STJ, unânime, j. 06/12/93, LEX 59/249

turmas do STJ, o dissídio jurisprudencial foi definitivamente pacificado com o julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 56.049 - 5 - SP, em 20 de junho de 1995 (DJU de 9/10/95, p.33.511) que tem a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. REVENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. LEGALIDADE.

I - Não é ilegal a exigência do recolhimento antecipado pela empresa fabricante, do ICMS, incidente na revenda de veículos pela concessionária.

II - A legislação infraconstitucional, atinente à chamada “substituição tributária para a frente”, continua em vigor, hoje com endosso da Emenda Constitucional nº 3/93.

III - Constituição, art. 155, § 2º, XII, b; E.C. nº 3/93; Decreto-lei nº 406. Lei Complementar nº 44/83; CTN, art. 128; Convênio 66/88.

IV - Embargos de divergência conhecidos e recebidos.

Do corpo do acórdão extraímos o seguinte trecho, por elucidativo do pensamento do Superior Tribunal de Justiça:

Com efeito, não há olvidar que o Supremo Tribunal Federal, teve por constitucional a chamada “substituição tributária para a frente”, desde que instituída por lei complementar. Encampado o instituto pela Constituição em vigor (art. 155, § 2º, XII, b) o Convênio 66/88 (que, por força do art. 34, § 8º do ADCT, tem força de lei complementar) o adotou em seu texto, repetindo, em última análise, as normas da Lei Complementar nº 44, de 1983. Posteriormente, sobreveio a Emenda Constitucional nº 3/93 que, em termos inequívocos, constitucionalizou o instituto, amplamente utilizado desde

o advento do ICM no nosso sistema tributário.

De fato, o Supremo Tribunal Federal já vinha se manifestando pela admissibilidade da exigência antecipada do imposto, como pode ser visto, entre outros, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 107.104 - 0 - ES (DJU de 14/08/84, RT 662/224):

ICM - Pagamento antecipado. Previsão por Lei Especial quando se tratar de mercadoria destinada a outro Estado. Admissibilidade. Competência deferida pelo Decreto-lei 406/68. Inexistência de conflito entre a norma local e a complementar. Cumulação também não caracterizada. Observância do princípio constitucional do abatimento do imposto cobrado na operação anterior. Inconstitucionalidade afastada.

A constitucionalidade do instituto da substituição tributária “para frente”, portanto, tem o respaldo dos tribunais superiores, inclusive do próprio Supremo Tribunal Federal, guardião por excelência da Constituição. Ressalte-se contudo que a constitucionalidade do instituto pressupõe a observância de outros princípios do ordenamento constitucional que não foram ainda discutidos pelos tribunais. Entre estes, devemos destacar:

- a) o da tipicidade do tributo, envolvendo a discussão da sua base de cálculo;
- b) o da legalidade da tributação, representado pela instituição de obrigação tributária por convênio e não por lei;
- c) o da separação dos poderes, evidenciados pela apropriação, pelo Executivo, de funções legislativas.

CAPÍTULO III
A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEGUNDO A LEI
COMPLEMENTAR Nº 87/96

3.1. O sujeito passivo da substituição tributária

A substituição tributária não constava do projeto inicial, apresentado pelo Deputado Antônio Kandir. A inclusão desse tema foi iniciativa dos secretários de fazenda ou de finanças dos Estados, através do Confaz.¹ O texto aprovado da Lei Complementar nº 87/96 trata da substituição tributária nos arts. 6º a 10. O instituto é definido no art. 6º do referido pergaminho.

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

(...)

¹ Conselho Nacional de Política Fazendária, órgão formado pelos secretários de fazenda ou de finanças dos Estados e do Distrito Federal, presidido pelo Ministro da Fazenda.

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

A Lei Complementar, como visto, não conceitua precisamente a substituição tributária, limitando-se a delegar às leis estaduais a atribuição da condição de substituto tributário. Hugo de Brito Machado (1998; 83) comenta que a Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, b) cometeu à lei complementar dispor sobre substituição tributária, mas que esta foi omissa em sua tarefa. “Desobediente ao preceito constitucional, ela transferiu para o legislador estadual a atribuição que lhe fora outorgada pela Constituição”. Prossegue o mesmo autor:² “Nada define. Nada dispõe. Transfere todas as possibilidades de determinação, de disposição, ao legislador estadual, sem colocar para este nenhum limite, como lhe cabia fazer, a bem da uniformização do tratamento da matéria”. Arremata o articulista:

Não se venha argumentar que o *dispor sobre substituição tributária*, como atribuição do legislador complementar, inclui o transferir essa atribuição ao legislador estadual. Ao dizer que *a lei estadual poderá ...*, a Lei Complementar nº 87/96 não está dispondo sobre substituição tributária, como lhe cumpria fazer. Não está ditando norma nenhuma reguladora dessa matéria, não está dispondo sobre substituição tributária porque nada define a esse respeito. Está dispondo, isto sim, sobre competência legislativa. Está dizendo quem pode dispor sobre aquela matéria.

Dispor sobre competência legislativa, porém, é tarefa do constituinte. Não do legislador complementar.

Não se venha argumentar com a possibilidade de delegação da competência legislativa,

² op. cit. p. 84

do legislador complementar ao legislador estadual. Essa delegação é juridicamente inviável, porque altera as competências constitucionais estabelecidas e assim altera as normas da própria Constituição, o que de nenhum modo se pode admitir, a menos que se pretenda prestar serviços ao autoritarismo.

Indiscutível o acerto dos comentários, um pouco ácidos, do mestre cearense. A matéria é indelegável sob pena de subverter o ordenamento jurídico. De fato, basta considerarmos o papel da lei complementar no ordenamento jurídico tributário brasileiro. A ela cabe estabelecer aquelas normas, dirigidas ao legislador ordinário, de modo a assegurar um mínimo de uniformidade no tratamento tributário. Delegada a atribuição aos Estados, frustra-se a intenção do constituinte, pois cada Estado fica livre para definir o sujeito passivo como lhe aprouver. Evaldo Brito (1997; 71), seguindo essa mesma argumentação, conclui que, por não ter cumprido o que determina a Constituição, o diploma legal aplicável ainda é o Decreto-lei nº 406/68, já que a Lei Complementar 87/96 não cumpriu o seu propósito, até que seja editada uma lei complementar que satisfaça o imperativo constitucional. Enquanto “essa lei complementar não for editada *definindo os contribuintes e exaurindo as disposições sobre a substituição tributária, vale, nessa matéria, somente esse Decreto-Lei*”.

Definir contribuinte é indicar qual a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, por estar, essa pessoa, vinculada diretamente com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

Ao contrário disto, a Lei Complementar nº 87/96 adota um conceito no art. 4º, bastante genérico e remete, nos arts 5º e 6º a definição para “lei” de qualquer espécie e para “lei estadual”. Essa delegação fere a rigidez constitucional.

Nessa senda, a lei catarinense³ define o substituto tributário nos seguintes termos:

Art. 37. Fica responsável pelo recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário:

I - o destinatário da mercadoria ou usuário do serviço, em relação às operações antecedentes ou concomitantes, amparadas por diferimento, nos casos previstos em regulamento;

II - o estabelecimento que as houver produzido, o importador, o atacadista ou o distribuidor, conforme dispuser o regulamento, pelo imposto devido pelas saídas subsequentes das mercadorias relacionadas na Seção V do Anexo Único desta Lei, caso em que a substituição tributária será implementada, relativamente a cada mercadoria, por decreto do Chefe do Poder Executivo;

III - o contratante do serviço, o remetente da mercadoria ou o terceiro que participe da prestação, em relação aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

IV - o depositário a qualquer título, em relação à mercadoria depositada por contribuinte.

A definição dada ao contribuinte substituto pela lei é bastante vaga, possibilitando a exigência do imposto, como substituto, de uma larga gama de pessoas, inclusive dos armazéns gerais que não têm qualquer relação com o fato gerador; não detém qualquer “posição de poder” em relação ao substituído. A lei catarinense (no que ela não difere das leis dos demais Estados da Federação) delega a efetiva atribuição de responsabili-

³ Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996.

dade ao Poder Executivo que passa a ter competência legislativa nessa matéria. A esse propósito, é ainda Hugo de Brito Machado (1997c; 30) quem comenta:

Com efeito, mesmo admitindo a constitucionalidade da Emenda nº 3, inegável é a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 87/96, e se tal não ocorresse, mesmo assim é desvaliosa a cobrança antecipada, em face de leis estaduais que delegam ao regulamento a definição dos casos de substituição tributária.

Na verdade a atribuição de responsabilidade é efetivamente exercida pelo Confaz, mediante convênios celebrados entre os Estados, atingindo pela via transversa a desejada uniformidade de tratamento da matéria em todo o território nacional. Nesse sentido é bastante clara a redação da cláusula décima quarta do Convênio ICMS nº 81/93⁴ ao estabelecer que “os Convênios e Protocolos firmados entre as unidades da Federação poderão estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio”. A título de exemplo, examinemos a redação do Convênio ICMS 37/94 que trata da substituição tributária nas operações com cigarro e outros derivados do fumo:

Cláusula primeira. Nas operações interestaduais com cigarro e outros produtos derivados do fumo, classificados na posição 2402 e no código 2403.10.0100 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento industrial fabricante e ao estabelecimento importador a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas.

Observe-se que a dicção do convênio é impositiva, escolhendo entre a ampla

⁴ O Convênio ICMS 81/93 trata de normas gerais relativas à substituição tributária, complementarmente ao Convênio ICM 66/88

gama de sujeitos passivos possíveis aqueles sobre os quais deverá recair a imposição tributária, no caso, o industrial ou o importador.

Vittorio Cassone (1998, 42), comentando o debate entre os que aceitam e os que rejeitam a legitimidade do instituto da substituição tributária (“para frente”), assume uma posição conservadora que nos parece a mais adequada. Simplesmente negar a validade do instituto, implicaria sustentar a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3 o que seria dificilmente aceitável, mesmo porque os tribunais superiores vem se manifestando pela constitucionalidade do instituto. Por outro lado, a substituição tributária “para a frente” não pode ser aceita da forma como os Estados a vem praticando, por constituir em grave afronta ao ordenamento jurídico tributário vigente. Diz o citado autor:

Somos, portanto, partidários de uma posição *eclética*, não extremada, situando-nos numa posição intermediária entre as duas correntes, entendendo que o instituto da substituição tributária deve ser aperfeiçoado de modo a obedecer aos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade - no sentido de não generalizar, ou seja, escolher criteriosamente as atividades sujeitas ao referido instituto, e de assegurar o que o precitado § 7º do art. 150 da Constituição determina peremptoriamente.

Efetivamente, a substituição tributária “para frente” (já que o substituição tributária “para trás” não apresenta maiores problemas) é admissível pelo ordenamento jurídico brasileiro desde que respeitados os princípios norteadores do sistema tributário. Além do problema da base de cálculo, tratada no capítulo anterior e referida por Cassone (texto transcrito), impõe-se a observância do princípio da separação dos Poderes. Não é possível a delegação ao Executivo da tarefa de atribuir responsabilidade tributária e de eleger sujeito passivo da respectiva obrigação.

3.2. Modalidades de substituição tributária

O § 1º do art. 6º da Lei Complementar nº 87/96 prevê três modalidades de substituição tributária:

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

A substituição tributária nas operações *antecedentes* e nas *subseqüentes* nada mais são que a substituição tributária “para trás” e “para frente”. No primeiro caso, os fatos geradores já ocorreram, mas a responsabilidade pelo recolhimento do respectivo tributo é atribuída ao adquirente da mercadoria ou ao usuário ou encomendante do serviço. No caso das operações subseqüentes, o tributo é exigido antecipadamente, relativamente a fatos geradores ainda não ocorridos, mas que se espera que venham a ocorrer. Nesse caso, o contribuinte substituto recolhe o imposto sobre base de cálculo estimada e cobra o valor correspondente ao imposto retido, do substituído, via preço.

Quanto à substituição tributária relativa às operações *concomitantes*, há uma certa dúvida e perplexidade, relativamente a que fatos o legislador complementar se refere. Poderia, talvez, ser o caso do transporte de mercadorias quando a responsabilidade pelo imposto devido seja atribuída a quem promoveu a saída das mercadorias. Nesse caso, haveria um paralelismo entre os dois fatos geradores: saída de mercadorias e o respectivo transporte. De qualquer forma, a legislação não é clara. Mas, havendo concomitância, seria possível a substituição tributária. Aroldo Gomes de Mattos (1997; 73) arrisca a se-

guinte explicação:

“Concomitantes” - e isso é uma inovação da LC 87/96 - só podem ser aquelas operações ou prestações realizadas simultaneamente entre o contribuinte-vendedor e o contribuinte-comprador e deste para um terceiro-contribuinte; nessa hipótese, um tanto incomum na prática comercial, poderá a lei estadual atribuir a qualquer um deles a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido pelos demais.

O dispositivo transcrito inova ainda em relação a outro ponto. A substituição tributária “para frente”, por definição, é a atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido pelo varejista ao fabricante (importador, distribuidor etc.). Por um simples exercício de lógica, quando as mercadorias são adquiridas para consumo, não seria possível a substituição tributária. A partir da Lei Complementar nº 87/96 quando o consumidor final for contribuinte, seria possível a substituição tributária relativamente “ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto”. O dispositivo compatibiliza o instituto da substituição tributária com o disposto no art. 155, § 2º, incisos VII, a, e VIII, da Constituição Federal. Nas operações e prestações que “destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto”. Nesse caso, “caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual”. Esse tributo, que é devido ao Estado de destino, também poderá ser exigido, antecipadamente, por substituição tributária.

O diferencial de alíquota, para integrar a substituição tributária, depende de convênio celebrado entre os Estados envolvidos na operação. Caso contrário, cabe a exi-

gência na entrada no estabelecimento do primeiro adquirente no Estado de destino.

3.3. A substituição tributária nas operações interestaduais

A Lei Complementar nº 87/96 disciplina o tratamento da substituição tributária nas operações interestaduais da seguinte forma:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasoso dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

A Lei nº 10.297/96, na hipótese dos incisos I e II do supracitado dispositivo, atribui expressamente ao remetente a responsabilidade pelo recolhimento do “imposto incidente na operação que tenha como destinatário consumidor final localizado neste Estado” (art. 39, parágrafo único).

O inciso II prevê um caso curioso de substituição tributária mista, ao mesmo tempo “para frente” e “para trás”, pois, a distribuidora pode ser responsabilizada pelo recolhimento do imposto em todas as operações, desde a importação ou produção até o consumo.

Mas o principal problema com que nos defrontamos é que, tanto na hipótese do inciso I quanto na do inciso II, estamos diante de casos de imunidade, prevista no art. 155, § 2º, X, b, da Constituição Federal. De fato, a Lei Maior veda a incidência do imposto nas operações interestaduais com energia elétrica e com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados. Discute-se o instituto da substituição tributária face a essas imunidades. Alguns as entendem de modo absoluto, não sendo possível a cobrança de tributos de qualquer forma, inclusive sob a roupagem da substituição tributária. Outros já relativizam as imunidades, com recurso à interpretação teleológica (sempre de questionável aplicação em matéria tributária, sujeita ao primado da legalidade estrita), entendendo que cedem ao princípio da tributação no destino e à isonomia tributária entre os Estados federados. Essa última posição tem encontrado acolhida junto ao Superior Tribunal de Justiça.⁵ Entre outros, posiciona-se contrário a esse entendimento, Aroldo Gomes de Mattos (1997; 84):

Atribuiu a CF competência para tributar operações relativas à circulação de mercadorias *in genere*, e de determinados serviços (art. 155, II), imunizando, porém, de forma ampla, irrestrita e incondicionada, entre outras, as que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos de e derivados e energia elétrica (art. 155, § 2º, inc. X, letra “b”)

⁵ R. Esp. nº 59.654-SP, 1a. Turma, unânime, DJ de 02/12/96, p.268

Trata-se, assim, de uma imunidade objetiva em operações interestaduais, que deve acompanhar as respectivas mercadorias desde o Estado de origem até o de destino, vedado, portanto, aos entes tributantes submetê-las à incidência do ICMS.

(...)

Argumente-se, além do mais, dentro da melhor hermenêutica, que se o constituinte não distinguiu entre operações imunes destinadas a consumidor final e a contribuinte do imposto, vedado é ao intérprete e ao aplicador distingui-las, ainda mais quando tal distinção objetiva obnubilar a imunidade sobre elas existente, dando interpretação econômica à matéria e não a jurídica (p. 89).

No mesmo sentido, comenta, com certo sarcasmo, Ives Gandra da Silva Martins (1997; 83) que:

(...) embora a Constituição torne imune todas as operações interestaduais, quer sejam os produtos destinados a industriais, comerciantes ou consumidores finais, o legislador complementar *retira* a imunidade destinada a *consumidores finais*, sem qualquer rubor.

Karan (1997; 48) faz um breve levantamento dessas posições, concluindo que enquanto a Primeira Turma do STJ adotou a tese de relativizar a aplicação da imunidade, o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do Estado de São Paulo inclinou-se para a tese oposta, mais de acordo com a doutrina majoritária. Diz a articulista:

(...) concluindo-se pela *imunidade ampla* destas operações, não haveria que se falar em substituição tributária por ausência de tributação. Vale dizer, qualquer cobrança seria *inconstitucional*.

Aceitando-se, entretanto, o entendimento da tese contrária, que defende a tribu-

tação por não se tratar de *imunidade plena*, mas *restrita* ao mero deslocamento da exigência para o Estado de destino, cabe a análise na aplicação do instituto da substituição tributária nestas operações. Senão vejamos.

(...)

Em outras palavras, a substituição tributária aplicada neste caso, nada tem com a substituição prevista na E.C. 3/93, que cuida de fato gerador presumido. No caso em tela, não há qualquer presunção. O fato gerador (venda a consumidor final) ocorre. O preço (o valor da operação) usado como base de cálculo é definitivo e o substituto tem vínculo direto com o substituído.

Em síntese, não fossem as discussões quanto à *imunidade* das operações, nada haveria de inconstitucional na aplicação dos Convênios que trouxeram este modo de tributar.

A questão discutida refere-se basicamente à questão da *imunidade*. A substituição tributária, no caso, serve apenas para disfarçar a cobrança do imposto, posto que, no regime normal de apuração a inconstitucionalidade seria flagrante. O raciocínio que procura justificar a cobrança nada tem de jurídico, como já apontado, mas meramente econômico; haveria uma diferença de tratamento, conforme o consumidor adquirisse o combustível no seu próprio Estado (que viria onerado pelo imposto) ou diretamente de outro Estado (que viria imune). Sobremodo inquietante para os administradores tributários, o que explica essa interpretação, é o fato de empresas adquirirem grande quantidade de combustíveis, para consumo próprio, diretamente de outros Estados. Ainda resta, porém, o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal a quem cabe, por tratar-se de matéria

constitucional, dar a última palavra.

3.4. A base de cálculo da substituição tributária

A determinação da base de cálculo é, sem dúvida, um dos mais espinhosos problemas relativos à substituição tributária. Como observado anteriormente, o problema está na substituição tributária “para frente”. Isto porque, no que se refere às operações antecedentes, ou substituição tributária “para trás”, a base de cálculo não difere da adotada normalmente, caso não houvesse substituição tributária, ou seja, o valor da operação ou prestação. Apenas quando o imposto é exigido antecipadamente, relativamente a fato gerador futuro e presumido, é que a lei exige o seu cálculo sobre base de cálculo estimada, arbitrada ou presumida. A Lei Complementar nº 87/96 assim dispõe sobre a matéria:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

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

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

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

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

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

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações

anteriores, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria ou serviço;

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

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

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

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

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do "caput", corresponderá a diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações e prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

A hipótese do inciso I do "caput" do artigo corresponde à substituição tributária

ria “para trás”. Normalmente o imposto devido por substituição subsume-se na operação tributada subsequente, praticada pelo substituto, já que ele não tem direito a crédito do imposto. A substituição tributária “para trás” insere-se perfeitamente na natureza não-cumulativa do imposto. Apenas quando não há operação tributada subsequente, o imposto devido por substituição será exigido como um recolhimento em separado, nas hipóteses do § 1º.

Na substituição “para a frente” (inciso II do “caput”) a base de cálculo da retenção é o preço praticado pelo substituto acrescido de todos os valores cobrados ou debitados ao destinatário (custo da aquisição para o destinatário), acrescido de margem de valor agregado, devendo resultar num valor estimado de comercialização pelo substituído. A correspondência entre esse valor (base de cálculo da substituição) e o valor realmente praticado pelo substituído, em sua operação com o consumidor final, é puramente eventual, cuja ocorrência, em condições normais de mercado é extremamente improvável. Aroldo Gomes de Mattos (1997; 79), com muita propriedade, pondera:

A base de cálculo no regime de substituição tributária na saída de mercadorias ou prestação de serviços, relativamente às operações “anteriores” ou “concomitantes”, não encerra maiores indagações: é sempre o valor real da operação ou da prestação praticada pelo contribuinte substituído.

Já nas operações ou prestações subsequentes a questão se torna complexa, na medida em que são estabelecidos “critérios legais estimativos”, alguns inteiramente subjetivos e aleatórios (...) Objetivam esses critérios medir uma grandeza incerta e futura, qual seja, o valor presumido da operação ou prestação seguinte ou seguintes.

Em princípio, deveria essa grandeza, tanto quanto possível, ser a mais aproximada da

verdade, evitando eventuais excessos na cobrança do ICMS e transtornos para os contribuintes substituídos. Entretanto, isso não vem ocorrendo, mas sim a exacerbação proposital do valor presumido, o que implica invariavelmente o pagamento do imposto maior que o devido.

Na busca de uma maior aproximação com o valor “real” de mercado, o legislador impôs alguns critérios ao arbitramento da margem de agregação de valor (§ 4º). Assim, essa margem deverá ser calculada com base em pesquisa de preços, por meio de amostragem. Prevê ainda a participação dos setores econômicos interessados, na sua determinação, e a “média ponderada dos preços coletados”. Tudo isso visando a menor discrepância possível em relação aos preços de mercado. Entretanto, por melhor e mais acurada que seja a estimativa, resente-se do fato de ser uma “estimativa” e, portanto, diversa do valor real de comercialização.

O arbitramento da base de cálculo, principalmente se esse valor for tido como “definitivo”, desnatura o imposto, com uma volta à prática de exigir o imposto sobre valores arbitrados (pauta de valores mínimos) estigmatizada pela doutrina e pela jurisprudência. “A fixação de um preço mínimo para efeito de tributação interfere indevidamente na economia de mercado, violando o princípio da livre concorrência (Chiesa, 1997; 145). A Lei nº 10.297/96 adotou os seguintes critérios para a determinação das margens de valor agregado (art. 41, § 3º):

§ 3º A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do “caput” será estabelecida com base nos preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média

ponderada dos preços coletados, observando-se ainda os seguintes critérios:

I - a pesquisa de preços deverá ser feita, no mínimo, nos dez municípios de maior participação na receita do Estado;

II - deverá ser ouvido o setor interessado, inclusive quanto à metodologia utilizada;

III - outros critérios definidos em conjunto pelos Estados e Distrito Federal.⁶

Na verdade, uma pesquisa de preços deve considerar que os diferentes mercados (especialmente) são relativamente incomunicáveis, o que implica em diferentes estimativas para cada estado da federação ou até mesmo dentro de cada Estado. Essa pluralidade de valores para cada produto é extremamente inconveniente, tanto para a administração tributária como para os contribuintes substitutos, obrigados ao cumprimento da prestação. O dilema é o seguinte: ou se procura maior aproximação com a realidade, resultando em considerável complexidade da obrigação tributária imposta ao contribuinte, ou se busca uma solução mais simples, porém mais distanciada da realidade.

Finalmente, a lei prevê que existindo tabelamento de preços pelas autoridades competentes, a base de cálculo da substituição tributária será o preço tabelado para as operações com consumidor final (§ 2º). Desnecessário dizer que o tabelamento de preços é incompatível com uma economia de mercado. É cediço que a prática do tabelamento tem se mostrado extremamente danosa ao sistema de preços e um grave entrave a tão desejada modernização da economia. Crítica semelhante pode ser feita aos preços “indicados” ou “sugeridos” pelo fabricante, referidos no § 3º. Tais preços freqüentemente comportam um

⁶ Na verdade, pouco tem se esforçado o fisco catarinense em dar cumprimento a esse dispositivo. A melhor solução encontrada consistiu na celebração de protocolos com o setor interessado, definindo as margens de agregação

deságio que inviabiliza sua utilização como base de cálculo da substituição tributária.⁷

Apropriadamente, comenta acidamente Ives Gandra da Silva Martins (1996b; 64) que:

É de se acentuar que, nas operações fictícias, o preço poderá ser fixado pelo governo (Poder Complementar), com o que o “palpite oficial” é que determinará o imposto, mesmo que o preço real esteja muito abaixo do preço fictício. Volta-se à estrutura do “câmbio português”, tão criticado à época do Governo Jango Goulart.

O § 5º trata do cálculo do valor da retenção que é obtido por diferença entre o imposto devido pela presumível operação de varejo e o relativo à operação própria do substituto.

3.5. O contribuinte substituído e a restituição do imposto retido

Discutimos no capítulo anterior a questão do ressarcimento do tributo, no caso do valor real da operação ser inferior à base de cálculo do imposto retido. Vimos também que a legitimidade ativa para pedir a restituição é do contribuinte substituto, já que o substituído é parte estranha à relação jurídica tributária que se estabelece entre o fisco e o contribuinte substituto. A substituição tributária afasta completamente o substituído da relação jurídica tributária. Nesse pormenor a Lei Complementar nº 87/96 inovou mais uma vez, de forma um tanto desastrada, ao estabelecer a legitimidade ativa do substituído, em matéria de ressarcimento.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

⁷ O único setor econômico em que essa prática é viável é o de cigarros, dada a estrutura oligopolística do seu mercado.

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

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

Chama a atenção a redação da Lei, mais própria de regulamento que de lei complementar, preocupando-se com prazos e procedimentos, reflexo sem dúvida da sua origem, já que a substituição tributária foi acrescentada ao projeto original por iniciativa do Confaz.

Também chama a atenção a complexidade do procedimento, impondo ao contribuinte requerer a devolução às autoridades fiscais, em clara contradição com a “imediate e preferencial restituição” de que fala a Emenda Constitucional nº 3. “A lei estadual deve regular a forma pela qual se fará a imediata e preferencial restituição da quantia paga, inclusive nas hipóteses em que o contribuinte não terá condições de aproveitar de imediato a restituição. Na ausência de tal disposição, a legislação instituidora do regime poderá ser declarada ilegal ou inconstitucional, por lhe faltar elemento substancial para sua “completeza” (Cassone, 1998; 48). No mesmo sentido, a áspera crítica de Troianelli (1997; 29):

Foi de rara infelicidade a tentativa do legislador complementar de compatibilizar a substituição tributária praticada no ICMS com a exigência de imediata restituição im-

posta pelo § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

É evidente que o prazo de noventa dias de que goza a administração - e que será indubitavelmente aproveitado por esta até o último dia, isto se cumprido - para decidir sobre a restituição do ICMS nada tem de imediato, pois não garante ao contribuinte a restituição instantânea prevista no texto constitucional. A restituição instituída pela Lei Complementar nº 87/96 é, além de mediata, confusa e demorada, nada tendo a ver com a “imediate e preferencial restituição de que trata a Constituição.

Sem dúvida, o creditamento automático em conta gráfica seria mais conforme com o espírito da Emenda, embora bastante inconveniente para a administração tributária. Por outro lado, considerando a natureza homologatória do tributo e que normalmente o contribuinte apura e recolhe o seu imposto, “sem prévio exame da autoridade administrativa” (CTN, art. 150), seria de boa técnica deixar ao contribuinte a tarefa de recompor a base de cálculo do imposto, creditando-se da diferença ou a recolhendo ao Erário, conforme o caso, posto que a diferença pode ser contra ou a favor do fisco.⁸ Arzua (1997; 80) assevera que “é evidente a dissociação entre o mandamento constitucional do parágrafo 7º do art. 150, que requer ‘imediate e preferencial restituição da quantia paga’ e o enunciado do § 1º do art. 10 da Lei Complementar 87/96 que prevê uma restituição não imediata - em noventa dias - e, pois, não preferencial”. Considerando a natureza homologatória do ICMS, justifica o mesmo autor:

Nessa modalidade de lançamento, a responsabilidade, pela verificação do fato tributário, pela determinação da matéria tributável, pelo cálculo do montante devido, enfim,

⁸ Esse procedimento é adotado pelos Estados de São Paulo e Paraná.

pela identificação de todos os aspectos da hipótese de incidência, é do sujeito passivo da obrigação tributária.

O preceito significa que o contribuinte não precisa pedir autorização do fisco para tomar qualquer medida com relação à apuração do débito. (...) E o Estado sempre pode verificar a lisura dos procedimentos administrativos dos contribuintes.

Voltando à questão de a quem deve ser restituído o imposto, devemos indagar se estamos ainda diante de uma hipótese de substituição tributária, como foi desenvolvida pela doutrina. Se a substituição tributária consiste em responsabilidade por *débito próprio*, relativo a *fato gerador alheio*, ou seja, a relação jurídica tributária se dá entre o Estado e o contribuinte substituto, com total exclusão do contribuinte substituído, qual o sentido de reconhecer ao substituído o direito de creditar-se da diferença? A substituição tributária prevista na Lei Complementar nº 87/96, parece-nos, não é mais substituição tributária, conforme a classificação de Rubens Gomes de Sousa. Essa substituição sugere mais um caso de responsabilidade por transferência, em que a obrigação tributária surge em relação ao contribuinte (o que tem relação pessoal e direta com o fato gerador) e, subsequentemente *transfere-se* a um terceiro. A situação fica tanto mais estranha porque tal *transferência* ocorre ainda antes de ocorrido o fato gerador. Tratar-se-ia de uma *transferência por antecipação*, hipótese inédita no direito tributário.

De qualquer forma, uma coisa é certa: o tributo recolhido antecipadamente a maior deve ser restituído, seja ao substituto ou ao substituído, sob pena de desnaturar-se o imposto que não seria mais o ICMS, mas um outro imposto não previsto na Constituição. Como observa Chiesa (1997; 140):

Os contornos das *regras matrizes* dos tributos foram cuidadosamente traçados na

Constituição Federal. Vale dizer que os fatos que podem dar ensejo à criação de tributos foram rigorosamente delimitados no texto constitucional. O legislador ordinário somente poderá instituir tributo sobre esses fatos exaustivamente indicados, sob pena de incorrer em vitanda inconstitucionalidade.

A exegese da Emenda Constitucional nº 3 impõe reconhecer o direito à restituição em qualquer hipótese, seja de não realização do fato gerador presumido ou de sua realização por valor menor. Essa a lição de Aroldo Gomes de Mattos (1997; 91):

Já a oração “caso não se realize o fato gerador presumido” importa reconhecer que o contribuinte substituído não realizou a operação subsequente presumida pelo contribuinte substituto, de forma:

- a) integral: como nas hipóteses de furto, quebras, perdas, integração ou consumação da mercadoria adquirida no próprio estabelecimento do contribuinte substituído etc.;
- ou
- b) parcial: como nas de revenda da mercadoria adquirida por valor inferior ao presumido.

em ambas as hipóteses, o fato gerador presumido não se realizou, de forma integral ou parcial, cabendo, pois, ao contribuinte substituído o direito de pronto e incontinenta ressarcimento do ICMS que pagou a maior.

Entretanto, não foi esse o entendimento esposado pelos Estados que passaram a considerar a base de cálculo estimada, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, como definitiva, negando qualquer possibilidade de restituição relativa à diferença entre o valor de comercialização praticado pelo substituído e a base de cálculo da retenção. Para firmar sua posição, os secretários de fazenda ou finanças dos Estados, reunidos em Florianópolis

lis,⁹ celebraram o Convênio ICMS n° 13/97 que, na sua cláusula segunda dizia:

Não caberá restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade de substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no art. 8° da Lei complementar 87, de 13 de setembro de 1996.¹⁰

A posição dos Estados foi reforçada pelo Parecer n° 2055/96, da Procuradoria da Fazenda Nacional, que apreciando a matéria assim se manifestou:

Base de cálculo é matéria sob reserva de lei complementar, a teor do que dispõe o art. 146, § 3°, III, a, da Carta Constitucional de 1988. Esta matéria está agora regulada pelo art. 8° da Lei Complementar n° 87/96, cujo inciso II, combinado com o § 4° desse artigo, estabelece as regras para determinação da base de cálculo, no caso de substituição tributária. O fato gerador do imposto ocorreu em sua plenitude e o imposto pago de acordo com essas regras é plena e legalmente devido e, portanto, não enseja qualquer pleito de repetição de indébito. Somente se poderia falar em pagamento a maior, portanto indevido, se o pagamento, por parte do contribuinte substituto, tivesse sido efetuado sobre valor superior ao da base de cálculo estabelecida na lei.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com esse estabelecimento deu respaldo ao entendimento dos Estados de que o imposto recolhido por substituição tributária, sobre base de cálculo estimada, é definitivo, não cabendo restituição. Não há pagamento a maior porque o imposto foi recolhido sobre a base de cálculo legal, conforme definida na Lei Complementar n° 87/96. A falácia do argumento é evidente. Basta lembrarmos que o

⁹ Apesar de assinado em Florianópolis, Santa Catarina não foi signatário do Convênio ICMS 13/97, demonstrando que, nessa época, a posição da SEF/SC não estava ainda definida. Por ser convênio interpretativo e que não concede benefício fiscal, não está sujeito à exigência de unanimidade.

¹⁰ O STF concedeu medida liminar suspendendo a eficácia e aplicabilidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, na ADIN n° 1851-5, j. 03/09/98.

imposto em causa é o ICMS e que tem sua matriz tributária delineada na própria Constituição e que não pode ser modificada pelo legislador complementar. A própria Secretaria da Fazenda de Santa Catarina, modificando seu entendimento anterior, aderiu à posição majoritária entre os Estados, através da resposta à Consulta nº 49/97, aprovada pela Copat¹¹ em 22/9/97, cuja ementa tem o seguinte teor:

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CABE RESTITUIÇÃO QUANTO A FATO GERADOR EFETIVAMENTE REALIZADO, AINDA QUE COM BASE DE CÁLCULO DIVERSA DAQUELA ESTABELECIDADA COM BASE NAS DISPOSIÇÕES DA LEI.

A posição, entretanto, é insustentável, à luz da melhor doutrina. Com efeito, o § 7º do art. 150 da Constituição (que constitucionaliza a cobrança antecipada do ICMS) não pode ser interpretado restritivamente, admitindo-se restituição do imposto retido somente quando “não se verificar o fato gerador presumido” e negando-se qualquer restituição no caso da venda à consumidor final realizar-se por valor inferior ao da base de cálculo da substituição tributária. Troianelli (1997; 27) foi bastante feliz ao mostrar a antijuridicidade dessa interpretação:

Com efeito, tratando-se a “substituição tributária para a frente” de antecipação de pagamento de tributo cujo fato gerador provavelmente ocorrerá, a não ocorrência desse fato, ou a sua ocorrência em bases 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, efeti-

¹¹ Comissão Permanente de Assuntos Tributários. É o órgão da SEF/SC encarregado responder consultas tributárias formalmente apresentadas.

vamente, 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, o que implica, necessariamente, na reparação imediata do desfalque provocado no patrimônio do contribuinte.

As normas constitucionais interpretam-se de forma sistêmica, considerando-as em relação às demais normas constitucionais. No caso em tela, o sentido da norma deve ser buscado no conjunto dos princípios constitucionais que informam o sistema tributário. Quanto à interpretação dos dispositivos infraconstitucionais, devem ser interpretados, não isoladamente, mas conforme a Constituição, elegendo-se, entre os diferentes sentidos possíveis da norma, aquele que for coerente com o comando constitucional.

Posto isto, sustentamos que o direito à restituição do imposto retido a maior pelo substituto é imanente à própria matriz constitucional do ICMS, como veremos a seguir.

Inicialmente, examinemos quais os limites da competência impositiva atribuída, pela Constituição, aos Estados-membros para o exercício do poder de tributar. Diz a Constituição que os Estados e o Distrito Federal podem instituir (art. 155, II) impostos sobre operações de circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Ao definir a competência, a Carta Magna determina quais as hipóteses de incidência possíveis para o imposto estadual, ou seja, quais os fatos e situações, de conteúdo econômico, que podem ser tributados pelos Estados. Qualquer outra forma de exação, que não se conforme com os limites traçados pela

Lei Maior, está maculada por vício de inconstitucionalidade, por extrapolar os limites impostos ao exercício da competência tributária das unidades da Federação.

A hipótese de incidência (fato gerador) dá nascimento à obrigação tributária; ao dever de recolher o tributo ao Estado. A base de cálculo da prestação é a expressão financeira da hipótese de incidência, a ela estreitamente vinculada pelo princípio da capacidade econômica. O fato gerador implicitamente define qual a base de cálculo necessária para a imposição. Para Geraldo Ataliba (1984; 101), “a base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critérios para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*”. Prossegue o festejado mestre:

Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponible - relativamente à hipótese de incidência, pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na hipótese de incidência.

Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponible a renda de seu titular. Tal situação - essencialmente teratológica - configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio.

Exemplos dessa situação “teratológica” referida pelo mestre paulista são facilmente encontradas na legislação que trata das taxas. É o caso, para ficarmos em Santa Catarina, da “taxa de fiscalização de sorteios”, instituída pelo art. 24 da Lei nº 7.541, de 30 de dezembro de 1988, que tem por fato gerador “o efetivo exercício do poder de polícia relativo ao credenciamento, autorização e fiscalização de entidades de direção e de prática desportiva para a promoção de sorteios”. A base de cálculo do tributo, entretanto,

segundo o art. 25, é “o total dos recursos arrecadados, incluídos em cada sorteio, o montante de outros tributos incidentes”. Essa taxa está totalmente descaracterizada como tal, por incompatibilidade entre o fato gerador descrito e a base de cálculo adotada.

Na mesma senda Barros Carvalho (1991; 226) pondera:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.

A base de cálculo deve ser entendida como a expressão econômica do fato gerador, devendo guardar com ele uma relação de consistência lógica. A falta de pertinência da base de cálculo com o fato gerador leva ao desvirtuamento do tributo e à impossibilidade de aplicação da lei tributária.

No caso do ICMS, a sua matriz constitucional é de um imposto plurifásico não-cumulativo, ou seja, um imposto que incide em todas as fases de comercialização, de modo que o imposto a recolher, em cada fase, resulte sempre da diferença a maior entre o imposto debitado e o que incidiu nas fases antecedentes (crédito fiscal). Como consequência, temos que o montante recolhido, nas diversas fases, deve necessariamente ser equivalente à aplicação da alíquota (a consumidor final) sobre a base de cálculo. Esse resultado é da essência do ICMS, à qual deve conduzir qualquer técnica de tributação, inclusive a substituição tributária.

A tese contrária, de que somente haveria direito ao ressarcimento no caso de

não ocorrer o fato gerador presumido, não pode subsistir quando confrontada com a matriz constitucional do ICMS. De fato, a natureza jurídica do tributo define-se pelo seu fato gerador, que é a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (CTN, art. 114). O ICMS tem por hipóteses de incidência: a) operações de circulação de mercadorias; b) prestações de serviços de transporte e de comunicação. A legislação infraconstitucional não pode ampliar o conteúdo do fato gerador do imposto para abranger a presunção da ocorrência do fato gerador, nem substituir a base de cálculo efetiva (o preço praticado pelo contribuinte substituído) por uma base de cálculo estimada. Isto porque a base de cálculo decorre da definição do fato gerador e é a expressão do seu conteúdo econômico.

A base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser o valor ou preço da operação ou prestação. Qualquer outra estará em desacordo com a definição de seu fato gerador e, portanto, desnaturado o imposto. Nesse caso, estaria extrapolada a competência tributária dos Estados, tal como definida na Constituição Federal. Esse imposto seria inconstitucional, por falta de competência do ente tributante para instituí-lo.

A chamada substituição tributária “para frente” consiste numa técnica de arrecadação admitida pela Lei Maior, no seu art. 150, § 7º. Consiste numa antecipação do recolhimento do imposto, atribuindo-se ao fabricante ou ao atacadista (contribuinte substituto) a responsabilidade pelo imposto que seria devido pelas fases subseqüentes até o consumidor final. O ICMS é cobrado então sobre uma base de cálculo estimada de uma futura operação ou prestação presumida. Considerar esse recolhimento como definitivo implica na desnaturação do imposto, pela adoção de fato gerador e base de cálculo desconformes com a competência tributária dada aos Estados pela Constituição Federal. Não se

trataria mais de um imposto sobre operações de circulação de mercadorias ou prestação dos serviços especificados pelo Texto Supremo, de natureza plurifásica e não cumulativa. Estaríamos diante de outro tipo de imposição, monofásica, incidindo sobre o fabricante ou atacadista e com base de cálculo arbitrada, sem qualquer relação com as operações ou prestações concretas cuja ocorrência presume-se. Esse imposto não seria mais o ICMS, tal como previsto na Constituição.

A admissibilidade da substituição tributária “para frente”, como técnica de arrecadação pressupõe que, uma vez ocorrido o fato gerador presumido, deverá haver a compatibilidade entre o imposto efetivamente devido e o recolhido antecipadamente pelo substituto tributário. Assim sendo, a restituição do imposto retido a maior decorre da própria natureza do instituto, não podendo ser preterida sob pena de tornar a exigência antecipada do imposto inconstitucional. A não restituição implicaria em majoração da carga tributária suportada pelo consumidor final (contribuinte de fato), sem previsão legal e com clara vulneração dos princípios da capacidade contributiva e da segurança jurídica. Lembra Aroldo Gomes de Mattos (1996; 13) que: “também a Suprema Corte entende que pelo princípio da não cumulatividade, não pode o ICMS exceder, no último ciclo da circulação das mercadorias, a sua alíquota máxima”. Conclui o citado autor:

Dentro dessa ótica - e enfocando o regime de substituição tributária a partir da última operação - conclui-se 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.

A cláusula, pois, da “imediate e preferencial restituição” é ontologicamente corolário do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Esse entendimento conta com a unanimidade da doutrina. Discute-se sobre a constitucionalidade da substituição tributária “para frente”, mas mesmo aqueles que defendem a sua constitucionalidade a condicionam ao ressarcimento da retenção a maior.

Heron Arzua (1997; 82) sustenta a tese de que o contribuinte substituído teria direito de creditar-se integralmente do imposto retido antecipadamente por substituição tributária, o que implica na restituição do imposto retido a maior, por um procedimento mais simples e desburocratizado.

Na dita “substituição tributária para a frente”, em que o imposto é pago, não só com relação ao negócio feito em concreto com o primeiro comprador, mas igualmente em referência a todas as operações futuras (daí a Emenda 3 se referir a “fato gerador que deva ocorrer posteriormente”), nada mais pertinente à técnica do ICMS de que o reconhecimento de que o imposto pago pelas operações anteriores - a real e as presumidas - gera o correspondente direito ao crédito.

E a transcrição dos enunciados da Constituição e de sua lei integrativa (Lei Complementar nº 87/96) servem apenas para demonstrar que as únicas suposições em que não há direito ao crédito ocorrem diante da isenção ou não-incidência, o que não é o caso da “substituição tributária”.

Esse raciocínio tem inteira cabida aos casos em que o contribuinte substituído é o comerciante varejista, que vende, por definição, a consumidores finais.

O direito à restituição do imposto retido a maior já foi, uma vez, reconhecido do
pela Secretaria da Fazenda de Santa Catarina, anteriormente à Lei Complementar nº

87/96, como pode ser constatado no parecer exarado no Processo UF 08 16244/95-8 que textualmente afirma: “uma vez provado que o valor da subsequente venda a varejo foi inferior à base de cálculo utilizada para a substituição tributária, nasce o direito à restituição da diferença”.

O instituto da substituição tributária tem se apresentado como muito atraente para as administrações tributárias estaduais, na medida que abre a possibilidade de concentrar a arrecadação na origem, evitando o ônus de fiscalizar um grande número de estabelecimentos. Sucede que a exigência do tributo sobre base de cálculo estimada, sem a possibilidade de um acerto posterior, quando ocorrido o fato gerador e conhecida a base de cálculo real, é juridicamente inviável. Estar-se-ia cobrando outro imposto, diverso do ICMS, para o qual não há previsão constitucional. A competência residual para criar novos impostos é privativa da União.

No entanto, é precisamente isso que querem os fiscos estaduais, pois qualquer acerto posterior, confrontando o imposto recolhido antecipadamente com o efetivamente devido, implicaria em fiscalizar todos os demais contribuintes, e não somente o fabricante, até a última operação a consumidor final. Como economia de esforço fiscalizatório, a substituição tributária seria inócua.

Apesar da patente desconformidade dessa modalidade de exação com princípios jurídicos maiores e com a própria matriz constitucional do imposto, a substituição tributária, como descrita neste trabalho vem sendo cobrada pelos Estados, sem maior resistência por parte dos contribuintes. É sobretudo preocupante, do ponto de vista do estado de direito, a aceitação pacífica pela sociedade civil dessa forma de imposição tributária, tão visivelmente contrária ao ordenamento tributário brasileiro.

CONCLUSÕES

O instituto da substituição tributária, examinado ao longo deste trabalho, apresenta notáveis desvios em relação ao ordenamento jurídico tributário. Princípios constitucionais da máxima importância, como valorações aceitas pelo conjunto da sociedade brasileira, se apresentam modificados pela legislação infraconstitucional como vimos no decorrer deste trabalho. Dentro da perspectiva metodológica proposta de identificar esses desvios, podemos destacar as seguintes conclusões:

1. Do ponto de vista da sua construção teórica, o instituto da substituição tributária consiste na atribuição do dever de recolher o tributo (obrigação tributária principal) a um terceiro, diferente daquele que “tem relação pessoal e direta com o fato gerador”, chamado de “contribuinte substituto” que é devedor originário de fato gerador alheio.
2. A relação jurídica tributária se dá originalmente entre o Estado e o contribuinte substituto, com exclusão da responsabilidade do substituído.
3. O diferimento não constitui instituto autônomo, mas é modalidade de substituição tributária “para trás”, ou, para usar a nomenclatura da Lei Complementar nº 87/96, “por fatos geradores antecedentes”.

4. A instituição da substituição tributária por convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal, definindo o sujeito passivo da obrigação tributária e a respectiva base de cálculo, agride os princípios constitucionais da legalidade e da separação dos poderes do Estado.
5. Os convênios são necessários apenas para conferir efeito extraterritorial à lei estadual, no caso do contribuinte substituto estar localizado no território de outro Estado, mas não suprem a necessidade de lei.
6. O princípio da legalidade obriga que qualquer dos elementos que formam a norma tributária, seja quanto à definição da hipótese de incidência quanto ao mandamento, estão sob reserva legal. A definição de qualquer desses elementos, que incluem não só a definição da hipótese de incidência, nos seus aspectos material, espacial, temporal e pessoal, mas também o sujeito passivo e a base de cálculo, somente pode ser feita por lei, não podendo ser objeto de delegação ao Executivo.
7. A instituição da substituição tributária por convênio constitui usurpação da função legislativa pelo Executivo, ferindo o princípio da separação dos poderes. Tal prática foi legitimada pela Lei Complementar nº 24/75 que prevê a ratificação dos convênios por decreto do Chefe do Poder Executivo de cada Estado, afastando do processo qualquer ingerência dos legislativos estaduais.
8. A substituição tributária “para a frente”, ou seja, a cobrança antecipada do imposto antes de ocorrer o respectivo fato impositivo, foi considerada legal e constitucional pelos tribunais superiores. Entretanto, a condição implícita dessa legalidade é a recomposição *a posteriori* da base de cálculo, uma vez ocorrido o fato gerador presu-

mido. Caso contrário, o imposto cobrado fica descaracterizado, não sendo mais sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços. Tal tributo seria imposto novo instituído pelos Estados sem a devida autorização constitucional.

9. Uma vez que a relação jurídica tributária se estabelece originariamente entre o Estado e o contribuinte substituto, com exclusão do substituído, a legitimidade para pleitear restituição de imposto pago indevidamente ou em valor maior que o devido é do contribuinte substituto, pois é ele que figura no polo passivo da relação jurídica. O ônus suportado pelo substituído (figura estranha à relação jurídica) nada mais é que repercussão financeira do tributo, semelhante àquela suportada pelo contribuinte de fato.
10. Os convênios têm desempenhado o papel de uniformizar o tratamento da substituição tributária em todo o território nacional, papel este que deveria ser da lei complementar que, nesse aspecto, foi omissa. A Constituição, ao reservar à União a competência para legislar sobre normas gerais de direito tributário, inclusive “fato gerador, base de cálculo e contribuinte”, em relação a cada um dos impostos nela discriminados, visa à necessária uniformidade de tratamento tributário em um Estado federativo.
11. A Lei Complementar 87/96, ao delegar a definição de sujeito passivo e base de cálculo aos Estados, frustrou o desígnio do legislador constituinte. Essas matérias, cuja competência legislativa foi expressamente cometida ao legislador complementar, nunca poderiam ter sido objeto de delegação, sob pena de subverter o ordenamento jurídico tributário e vulnerar o estado de direito, o que, de fato, ocorreu.
12. A instituição do regime de substituição tributária sobre petróleo e derivados e energia elétrica vem sendo utilizada para tornar sem efeito a imunidade nas operações interes-

taduais com essas mercadorias. O respaldo dado à pretensão impositiva dos Estados por parte dos tribunais superiores permitiu que, dessa forma, fosse modificado o sentido do texto constitucional, criando distinções não previstas na Constituição.

13. A Lei Complementar nº 87/96, ao reconhecer a legitimidade do contribuinte substituído para pleitear restituição “quando o fato gerador presumido não se realizar” modificou a natureza do instituto, aproximando-o da responsabilidade por transferência. Ao menos para fins de restituição, o legislador complementar reconhece um vínculo jurídico entre o Estado e o contribuinte substituído.
14. Para manter a coerência com essa nova concepção introduzida pela Lei Complementar nº 87/96, juntamente com o direito de pedir restituição, no caso da operação praticada pelo substituído ter valor inferior à base de cálculo do imposto retido, deveria ser imposta ao substituído o dever de recolher a diferença na hipótese contrária. A negativa da restituição implica em exigência do tributo a maior que o devido. A falta de previsão de complementação do imposto retido a menor corresponde à dispensa de tributo, sem observância das formas exigidas para a exoneração tributária.

ANEXO

LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96

CONVÊNIO ICMS Nº 81/93

Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996

Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional e eu sanciono a seguinte Lei:

(...)

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

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

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

Art. 7º Para efeito da exigência do imposto por substituição tributária, incluem-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

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

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

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

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

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

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria ou do serviço;

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda quando isenta ou não

tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

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

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

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

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do “caput”, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação própria do substituto.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive

lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

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

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

CONVÊNIO ICMS 81/93

Estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

O Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 71ª reunião ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizado em Fortaleza, CE, no dia 10 de setembro de 1993, tendo em vista o disposto no parágrafo único do artigo 25 do Anexo único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, e nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolvem, na forma da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, celebrar o seguinte,

CONVÊNIO

Cláusula primeira. Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e In-

termunicipal e de Comunicação - ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.

Cláusula segunda. Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

Cláusula terceira. Nas operações interestaduais com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido será efetuado mediante emissão de nota fiscal, em nome do estabelecimento que tenha efetuado a retenção pelo valor do imposto retido em favor da unidade da Federação de destino.

§ 1º O estabelecimento que efetuou a primeira retenção poderá deduzir, do próximo recolhimento à unidade da Federação de origem, a importância do imposto retido a que se refere o “caput”, desde que disponha do documento ali mencionado.

§ 2º em substituição à sistemática prevista nesta cláusula, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.

Cláusula quarta. No caso de desfazimento do negócio, se o imposto retido já houver sido recolhido, aplica-se o disposto na cláusula anterior, conforme o caso.

Cláusula quinta. A substituição tributária não se aplica:

I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da

mesma mercadoria,¹

II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

Cláusula sexta. O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição deverá ser recolhido por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNR, em agência do banco oficial da unidade federada destinatária, ou na sua falta, em agência de qualquer banco oficial signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira dos Bancos Comerciais Estaduais - ASBACE, localizada na praça do estabelecimento remetente, em conta especial, a crédito do Governo em cujo território se encontra estabelecido o adquirente das mercadorias, ou, ainda, na falta deste, em agência de banco credenciado pela unidade federada interessada.²

§ 1º Os bancos deverão repassar os valores arrecadados, na forma estabelecida em Convênio específico, desde que a partir de 1º de novembro de 1993 os recursos estejam disponíveis ao Estado beneficiário até o terceiro dia útil após o efetivo recolhimento.³

§ 2º Deverá ser utilizada Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNR específica para cada Convênio ou Protocolo, sempre que o sujeito passivo por substituição operar com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária regido

¹ Redação dada pelo Convênio ICMS nº 96/95, com efeitos a partir de 13/12/95.

² Redação dada pelo Convênio ICMS nº 27/95, com efeitos a partir de 27/04/95.

³ Acrescido pelo Convênio ICMS nº 78/96, com efeitos a partir de 20/09/96.

por normas diversas.⁴

Cláusula sétima. O sujeito passivo por substituição inscrever-se-á no cadastro da Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade da Federação destinatária das mercadorias, devendo, para tanto, remeter para esta os seguintes documentos:

I - requerimento solicitando sua inscrição no cadastro de contribuintes do Estado;

II - cópia autenticada do instrumento constitutivo da empresa devidamente atualizado e, quando se tratar de sociedade por ações, também da ata da última assembléia de designação ou eleição da diretoria;⁵

III - cópia do documento de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CGC/MF);

IV - cópia do CIC e RG do representante legal, procuração do responsável, certidão negativa de tributos estaduais e cópias do cadastro do ICMS.⁶

§ 1º O número de inscrição a que se refere esta cláusula deve ser apostado em todos os documentos dirigidos à unidade da Federação de destino, inclusive no de arrecadação.

§ 2º Se o sujeito passivo por substituição não providenciar a sua inscrição nos termos dessa cláusula, em relação à cada operação, deverá efetuar o recolhimento do imposto devido ao Estado destinatário, por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento por meio de GNR, devendo uma das vias acompanhar o transporte da mercado-

⁴ Acrescido pelo Convênio ICMS nº 78/96, com efeitos a partir de 20/09/96.

⁵ Redação dada pelo Convênio ICMS nº 50/95, com efeitos a partir de 19/07/95.

⁶ Redação dada pelo Convênio ICMS nº 50/95, com efeitos a partir de 19/07/95.

ria.

Cláusula oitava. O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Cláusula nona. A fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do imposto será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações, condicionando-se a do fisco da unidade da Federação de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.

Cláusula décima. Constatado o não recolhimento do ICMS por parte do sujeito passivo por substituição, a unidade da federação de destino da mercadoria poderá suspender a aplicação do respectivo Convênio ou Protocolo, em relação ao inadimplente, enquanto perdurar a situação, sujeitando-se a exigência do imposto às regras da legislação da unidade da Federação credora.

Parágrafo único. A unidade da Federação destinatária poderá, em substituição à suspensão do acordo previsto no “caput”, exigir o pagamento antecipado do imposto na saída da mercadoria do estabelecimento remetente, que deverá ser acompanhada da 3a. via da GNR.⁷

Cláusula décima primeira. Constitui crédito tributário da unidade federada de destino, o imposto retido, bem como a correção monetária, multa, juros de mora e demais acréscimos legais com ele relacionados.

Cláusula décima segunda. A nota fiscal emitida pelo sujeito passivo por

substituição conterà, além das indicações exigidas pela legislação, o valor que serviu de base de cálculo para a retenção e o valor do imposto retido.

§ 1º **Revogado.**⁸

§ 2º A inobservância do disposto no “caput” implica exigência do imposto nos termos que dispuser a legislação da unidade federada de destino.

Cláusula décima terceira. O estabelecimento que efetuar a retenção do imposto remeterá à Secretaria de Fazenda, Finanças ou Tributação das unidades da Federação de destino, mensalmente, até 10 (dez) dias após o recolhimento do imposto retido por substituição, arquivo magnético com registro fiscal das operações interestaduais, inclusive daquelas não alcançadas pelo regime de substituição tributária, efetuadas no mês anterior, em conformidade com a cláusula nona do Convênio ICMS 57/95, de 28 de junho de 1995.⁹

§ 1º Na hipótese de não terem sido realizadas, no período, operações sob o regime de substituição tributária, o sujeito passivo informará, por escrito, ao fisco onde estiver inscrito como substituto tributário, no prazo previsto no “caput”, esta circunstância.

§ 2º O arquivo magnético previsto nesta cláusula substitui o exigido pela cláusula nona do Convênio ICMS 57/95, de 28 de junho de 1995, desde que inclua todas as operações citadas na referida cláusula, mesmo que não realizadas sob o regime de substituição tributária.

§ 3º O sujeito passivo por substituição tributária não poderá utilizar, no arqui-

⁷ Acrescido pelo Convênio ICMS nº 27/95, com efeitos a partir de 27/04/95.

⁸ Revogado pela Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 19/94, com efeitos a partir de 23/04/94.

⁹ Redação dada pelo Convênio ICMS nº 78/96, com efeitos a partir de 20/09/96.

vo magnético referido no parágrafo anterior, sistema de codificação diverso da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/ Sistema Harmonizado - NBM/SH, exceto para os veículos automotores, em relação aos quais utilizar-se-á o código do produto estabelecido pelo industrial ou importador.

§ 4º Poderão ser objeto de arquivo magnético em apartado, as operações em que tenha ocorrido o desfazimento do negócio.

§ 5º A unidade federada de destino poderá exigir a apresentação de outras informações que julgar necessárias.

Cláusula décima quarta. Os Convênios ou Protocolos firmados entre as unidades da Federação poderão estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio.

Cláusula décima quinta. As unidades da Federação comunicarão à Secretaria Executiva da Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE, que providenciará a publicação no Diário Oficial da União:

I - qualquer alteração na alíquota ou na base de cálculo da mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária;

II - a não adoção do regime de substituição tributária nos casos de acordo autorizativo, até 30 (trinta) dias contados da data da sua publicação no Diário Oficial da União.

III - a adoção superveniente à manifestação prevista no inciso anterior, do regime de substituição tributária;

IV - a denúncia unilateral de acordo.

Parágrafo único. As disposições dos incisos III e IV somente obrigam o sujeito passivo por substituição ao seu cumprimento após o decurso de, no mínimo, 15 (quinze) dias, a contar da mencionada publicação no Diário Oficial da União.

Cláusula décima sexta. Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, não se aplicando suas normas aos Convênios e Protocolos celebrados até esta data, exceto as contidas nas cláusulas terceira, sexta, sétima, décima e décima quinta e no inciso I da cláusula quinta.¹⁰

Fortaleza, CE, 10 de setembro de 1993.

¹⁰ Redação dada pelo Convênio ICMS nº 51/96, com efeitos a partir de 07/06/96.

BIBLIOGRAFIA

ARZUA, Heron. *O Ajuste Fiscal na Substituição Tributária*. Revista Dialética de Direito

Tributário n° 18, p. 76-82, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 3 ed. São Paulo: Revista dos

Tribunais, 1984, 189 p.

_____, e GIARDINO, Cleber. *ICM - Abatimento Constitucional. Princípio da Não-*

Cumulatividade. Revista de Direito Tributário, n° 29/30, p. 110-126, 1984.

_____. *Diferimento do ICM - Cana de Açúcar - Entidades subjetivamente isentas de*

ICM quanto a mercadorias de sua própria produção - Substituição Tributária. Re-

vista de Direito Tributário n° 50, p. 81-91, 1989.

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

1984, 649 p.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva,

1972, 579 p.

BOBBIO, Norberto. *Locke e o Direito Natural*. Brasília: UnB, 1997, 256 p.

BORGES, José Souto Maior. *A constitucionalidade do Convênio ICM 7/77 e a inexistên-*

cia de direito ao crédito do substituto, no diferimento do ICM. Revista de Direito

Tributário n° 6, p. 87-100, 1978.

- BRITO, Evaldo. *ICMS: Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 87/96. Substituição Tributária. Aplicabilidade do Decreto-lei 406/68*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 16, p. 59-75, 1997.
- BRASIL, Francisco de Souza. *O ICM e os Impostos sobre Vendas no Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, 174 p.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, Secretaria de Edições Técnicas, 1996, 267 p.
- _____. *Código Tributário Nacional*. Coordenação de Maurício A. Ribeiro Lopes. 2a e. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, 589 p.
- BROCKSTEDT, Fernando A. *O ICM*. Porto Alegre: Globo, 1972, 296 p.
- CANTO, Gilberto de Ulhoa. *ICM - Não Cumulatividade - Abatimento Constitucional*. Revista de direito Tributário, nº 29/30, p. 197-208, 1984.
- CARRAZZA, Antonio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3 e. r. a. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, 448 p.
- _____. *ICMS*. 3a e. r. a. São Paulo: Malheiros, 1997, 276 p.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 2a e. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, 120 p.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 4a e. a. São Paulo: Saraiva, 1991, 369 p.
- CASSONE, Vittorio. *ICMS - Lei Complementar nº 87/96 (comentada artigo por artigo)*. São Paulo: IOB, 1997, 132 p.
- CHIESA, Clélio. *ICMS. Sistema Constitucional Tributário. Algumas incostitucionalida-*

des da LC 87/96. São Paulo: LTR, 1997, 199 p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, 415 p.

_____. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, 211 p.

_____. *ICM. Convênios interestaduais para isenção. Diferimento. Lesão de direito individual*. Revista de Direito Tributário n° 7/8, p. 71-83, 1979.

_____. *ICMS. Natureza Jurídica dos Convênios de Estados Membros. Inconstitucionalidade continuada*. Revista de Direito Tributário n° 64, p. 178-181, 1994.

COSCIANI, Césare. *El Impuesto Al Valor Agregado*. Buenos Aires: Depalma, 1969, 266p.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, 166 p.

_____. *ICM. Substituição Tributária. Responsabilidade por retenção e recolhimento por operações ainda não realizadas*. Revista de Direito Tributário n° 44, p. 38-45, 1988.

DENARI, Zelmo. *Repetição dos Tributos Indiretos*. Cadernos de Pesquisas Tributárias n° 8. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, 291 p.

FALCÃO, Amílcar A. *Substituto Legal Tributário*. Revista de Direito Público n° 8, p. 44-

47, 1969.

_____. *Introdução ao Direito Tributário*. 4a e. Rio de Janeiro: Forense, 1993, 140 p.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10a e. v. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1986, 521 p.

JARACH, Dino. *O Fato Imponível*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, 191 p.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986, 373 p.

KARAN, Silvana Mancini. *Substituição Tributária de Consumidor Final nas Operações Interestaduais com Derivados de Petróleo*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 16, p. 42-49, 1997.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 2a e. São Paulo: Martins Fontes, 1987, 371 p.

LALANDE, André. *Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 1993, 1295 p.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos na Constituição de 1988*. 3a e. r. a. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, 106 p.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 12a e. São Paulo: Malheiros, 1997a, 400 p.

_____. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997b, 255 p.

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

_____. *ICMS - Substituição Tributária - Jurisdição Cautelar*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 37, p. 79-96, 1998.

MARTINS, Ives Gandra de Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva,

1983, 402 p.

_____. *A substituição tributária de fato gerador do imposto*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n° 8, p. 105-106, 1994.

_____. *O princípio da não cumulatividade. O direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n° 17, p. 69-82, 1996a.

_____. *Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar n° 87/96*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1996b, p. 61-65.

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

MATTOS, Aroldo Gomes. *ICMS - substituição tributária "para frente" e a Lei Complementar n° 87/96, art. 10*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 9-31.

_____. *ICMS - Comentários à LC 87/96*, São Paulo: Dialética, 1997, 192 p.

MELO, José Eduardo Soares de. *Substituição Tributária Progressiva e Emenda Constitucional 3/93*. Revista de Direito Tributário n° 63, p. 253-264, 1993.

_____. *ICMS Teoria e Prática*. 2a e. São Paulo: Dialética, 1996, 239 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3a e. a. São Paulo: Malheiros, 1993, 48 p.

MICHELI, Gian Antonio. *Substituição Tributária Passiva*. In: VI Curso de Especialização em Direito Tributário, v. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 221-286.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2a e. v. II, Rio de Janeiro: Forense, 1994, 628 p.

NOGUEIRA, Johson Barbosa. *Contribuinte Substituto no ICM*. Revista de Direito Tributário n° 21/22, p. 90- , 1982.

OLIVEIRA, Yone Dolacio de. *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, 187 p.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, 127 p.

POPPER, Karl. *A Lógica da Pesquisa Científica*. São Paulo: Cultrix, 1972, 549 p.

POTIENS, Ademar José. *Estudos de Legislação do ICM*. São Paulo: Resenha Universitária, 1978, 225 p.

POULANTZAS, Nicos. *O Estado, o Poder, o Socialismo*. 3a e. Rio de Janeiro: Graal, 1990, 306 p.

ROTHMANN, Gerd W. *O Princípio da Legalidade Tributária*. Revista de Direito Público n° 19, p. 368-384, 1972.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 12a e. São Paulo: Saraiva, 1987, 713 p.

SANTA CATARINA. *Constituição do Estado de Santa Catarina*. Florianópolis: Insular, 1997.

_____. *Lei n° 10. 297/96*. In: O ICMS de Santa Catarina. Florianópolis: Koenig, 1997.

_____. *Lei nº 7.547/89*. In: *Lei do ICMS*. Publicações DIAT v. 1. Florianópolis: SEF, 1996.

SANTANA, Maria Lúcia Levy Malta. *O Diferimento no ICMS*. São Paulo: Julex, 1992, 71 p.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3a e. r. a. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960, 164 p.

_____. *Os Impostos sobre o Valor Acrescido no Sistema Tributário*. *Revista de Direito Administrativo* nº 110, p. 17-26, 1972.

TORRES, Ricardo Lobo. *Substituição tributária e cobrança antecipada do ICMS*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). *ICMS: Problemas Jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 183-202.

TROIANELLI, Gbriel Lacerda. *A imediata restituição do tributo indevidamente pago por substituição tributária*. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 21, p. 23-33, 1997.

VECCHIO, Giorgio Del. *Lições de Filosofia do Direito*. 5a e. Coimbra: Armênio Amado, 1979, 599 p.

VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, 161 p.

_____. *Sujeição Passiva no Imposto de Renda*. *Revista de Direito Público* nº 19. p. 312-315, 1972.

_____. *Retenção de Tributos*. *Agentes de Retenção e Agentes de Percepção*. *Revista de Direito Tributário* nº 6, p. 67-86, 1978.