

RESUMO

A pesquisa pretende analisar os possíveis conflitos entre as normas de incidência e substituição tributária progressiva. As normas jurídicas são estruturas lógicas construídas a partir da articulação de diversas proposições prescritivas, possibilitando que os exegetas, com base no mesmo texto positivado, construam normas semanticamente distintas. Tal situação se mostra bastante evidente quando analisadas as normas de substituição tributária progressiva construídas pelos juristas. Ocorre que as normas jurídicas compõem um sistema, devendo encontrar-se de forma harmônica no ordenamento jurídico, sem conflitar umas com as outras. Embora a teoria da norma de incidência tributária exija a ocorrência do fato gerador para o surgimento da obrigação de pagar o tributo, alguns juristas constroem a norma de substituição tributária progressiva sem atender a tal requisito, estabelecendo uma norma que prevê a incidência do tributo com a mera presunção de ocorrência futura do fato gerador, bem como estabelecendo uma base de cálculo estimada. Tais normas acabam conflitando com a norma de incidência tributária, merecendo críticas quanto à sua constitucionalidade. Contudo a norma de substituição tributária “para frente” também pode ser construída de forma harmônica com a teoria de incidência normativa, adaptando-a aos pilares do ordenamento jurídico, sem conflitar com a norma de incidência tributária.

Palavras-chave: Direito tributário. Norma jurídica. Regra-Matriz de incidência tributária. Norma de incidência tributária. Sujeito Passivo. Norma de substituição tributária progressiva. Substituição tributária “para frente”. Fato gerador. Base de cálculo.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	15
2 A NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	17
2.1 O direito como linguagem	17
2.2 O fenômeno da incidência da norma jurídica.....	24
2.3 A Regra-Matriz de Incidência Tributária.....	35
<i>2.3.1 O antecedente da norma</i>	<i>37</i>
<i>2.3.2 O conseqüente da norma</i>	<i>41</i>
3 A NORMA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	51
3.1 Espécies de sujeito passivo tributário	51
<i>3.1.1 Contribuintes</i>	<i>53</i>
<i>3.1.2. Responsáveis</i>	<i>55</i>
<i>3.1.2.1 Responsabilidade por transferência – por sucessão.....</i>	<i>66</i>
<i>3.1.2.2 Responsabilidade por transferência – de terceiros.....</i>	<i>66</i>
<i>3.1.2.3 Responsabilidade por transferência – por infrações</i>	<i>67</i>
3.2 Responsabilidade tributária por substituição	68
3.3 A regra-matriz da norma de Substituição Tributária Progressiva	79
4 A (IN)COMPATIBILIDADE DAS NORMAS DE INCIDÊNCIA E DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	91
4.1 O fato gerador da obrigação tributária e o papel da presunção e da ficção no direito tributário.....	91
4.2 A estimativa da base de cálculo e a restituição prevista no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal	98
4.3 Os princípios tributários e a substituição tributária progressiva	105
<i>4.3.1 Princípio da Segurança Jurídica</i>	<i>107</i>
<i>4.3.2 O princípio da Legalidade e Tipicidade</i>	<i>109</i>
<i>4.3.3 Princípio da Capacidade Contributiva.....</i>	<i>111</i>
<i>4.3.4 Princípio da vedação ao confisco.....</i>	<i>116</i>
<i>4.3.5 Princípio da competência</i>	<i>118</i>
4.4 A posição do STF e uma proposta para amenizar os efeitos da substituição tributária	120
5 CONCLUSÃO.....	125
REFERÊNCIAS.....	133

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e responsabilidade tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 49, p.73-96, 1989.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ATALIBA, Geraldo. Emenda 3/93 à constituição de 1988. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 04, 1993.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar, *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09 de dezembro de 2010.

BRASIL. *Lei n. 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 de novembro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 1.851/AL*. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Requerente: Confederação Nacional Do Comércio. Requeridos: Governador do Estado de Alagoas. Ministro de Estado da Fazenda. Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e do Distrito Federal. Julgado em 08 de maio de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281851.NUME.+OU+1851.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 22 de dezembro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 213396/SP*. TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM N° 66/88 (ART. 25) E ICMS N° 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA N° 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Diasa Distribuidora e Importadora de Automóveis SA.

Julgado em 02 de agosto de 1999. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28213396.NUME.+OU+213396.ACMS.%29&base=baseAcordaos>> Acesso em 19 de dezembro de 2011.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Codificação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro do Direito Financeiro, 1955.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Presunções no direito tributário*. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Resenha Tributária, n. 9, 1984.

CARRAZZA, Antônio Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Antônio Roque. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. *Revista Dialética de Direito Tributária*, São Paulo, n. 37, p.118-143, ago. 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5.ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. IPI :comentários sobre as regras gerais de interpretação da Tabela NBH/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributária*, São Paulo, n. 12, set. 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, p. 104-116, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma jurídica*. 4.ed. São Paulo: Max Linonad, 2002.

CHIESA, Clécio. A inconstitucionalidade da exigência de tributo sobre fato gerador futuro: emenda constitucional n.3. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. n.15, abr./jun.1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao Código tributário nacional, artigo por artigo*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, Regina Helena. *O princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

DARZÉ, Andréa Medrado. Os limites da responsabilidade tributária dos adquirentes de bens imóveis. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícios (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007, p.48-59.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária: conceitos fundamentais. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícios (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007, p.9-26.

FERRAZ, Roberto. Pressupostos fáticos de imposição na substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. 1.ed. São Paulo: IOB, 2010.

FERRAZ, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

IVO, Gabriel. A incidência da norma jurídica: o cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 79, p. 187-197, 2001.

GONZÁLEZ, Eusébio; GONZÁLEZ, Teresa. *Derecho Tributario I*. Plaza Universitária. Salamanca, 2004.

JARACH, Dino. *El hecho imponible/Teoría General del Derecho Tributario sustantivo*. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*. 25ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição tributária antecipada – Inteligência Atual do § 7º do Artigo 150 da Constituição Federal. *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 82, p. 135-143, jul. 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no direito*. 2. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2004.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado das ações*. T.1. Campinas: Bookseller, 1998.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

MOUSALLEM, Tarek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NASCIMENTO, Octávio Bulcão. Sujeição passiva tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudo analítico em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 27-47.

PANDOLFO, Rafael. Substituição tributária, limites constitucionais e pharmacon. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. 1.ed. São Paulo: IOB, 2010.

PARLATO, Andrea. *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*. In: AMATUCCI, Andrea; GONZÁLEZ, Eusébio; TRZASKALIK, Christoph; et al. *Tratato di Diritto Tributario*. Padova: Cedam, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7.ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2005.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudo analítico em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SANTA CATARINA. *Decreto n. 2.870*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html>. Acesso em: 22 de dezembro de 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudo analítico em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM*, Revista de Direito Público, n. 11, São Paulo: RT, p.13-32, 1970.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1954.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Sujeito Passivo das Taxas*, Revista de Direito Público, n. 16, São Paulo: RT, p. 346-353, 1971.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4.ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010.

VILANOVA, Lourival. Norma jurídica, proposição jurídica: significação semiótica. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 61, 1993.