

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**Cristiano Roesler Barufaldi**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS: DA CAPACIDADE  
CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO POR FATO GERADOR PRESUMIDO**

Porto Alegre  
2014

**CRISTIANO ROESLER BARUFALDI**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS: DA CAPACIDADE  
CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO POR FATO GERADOR PRESUMIDO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

Porto Alegre  
2014

**CRISTIANO ROESLER BARUFALDI**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS: DA CAPACIDADE  
CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO POR FATO GERADOR PRESUMIDO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

**BANCA EXAMINADORA:**

---

---

---

## **AGRADECIMENTOS**

À minha esposa Daniela e à minha filha Catarina, pelo amor, apoio e compreensão incondicionais.

Aos meus pais, Wilson e Sônia, e irmãos, Alexandre e Luís Fernando, pelo suporte irrestrito e por todos os ensinamentos de vida.

Aos colegas da Barufaldi Advogados, minha inestimável gratidão pelo apoio.

Ao meu Professor orientador, pela inspiração e estímulo.

"O ignorante afirma, o sábio duvida, o sensato reflete."  
(Aristóteles).

## ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADIN - Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF/88 – Constituição Federativa de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

DJ – Diário de Justiça

DJe – Diário de Justiça Eletrônico

DL – Decreto-lei

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

ITBI - Imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis

LC – Lei Complementar

REsp – Recurso Especial

RExt – Recurso Extraordinário

ST – Substituição tributária

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## RESUMO

A utilização da técnica da substituição tributária “para frente” no imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e sua conformação com o princípio da capacidade contributiva são os objetos de estudo deste trabalho. Buscar-se-á, então, no primeiro momento, traçar os contornos da substituição tributária “para frente”, dentro das hipóteses de sujeição passiva tributária, bem como compor um histórico dos antecedentes legislativos e jurisprudenciais a respeito do tema. O segundo capítulo dedicar-se-á ao exame do princípio da capacidade contributiva, especialmente no que concerne a sua eficácia e aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro. Na última parte do trabalho, perscrutar-se-ão os pressupostos e limites para a tributação da capacidade contributiva na substituição tributária “para frente” no ICMS. Neste intuito, serão examinadas a necessidade de vinculação do substituto legal tributário com o fato impositivo e com o destinatário legal do tributo, para que ocorra a repercussão do ônus tributário dos valores recolhidos em substituição, e as restrições impostas ao legislador para presunção de base de cálculo na substituição tributária “para frente”.

Palavras-chave: Substituição Tributária “para frente” – ICMS – Princípio da Capacidade Contributiva - Pressuposto e Limites Tributação por fato gerador presumido

## **ABSTRACT**

The use of the forward taxation substitution technique in the state value-added tax on services and circulation of goods (“ICMS”) – and its conformity with the Ability-to-pay Principle are the aim of this paper. Firstly, this study attempts to trace the outlines of the progressive taxation substitution within the assumptions of passive tax subjection, also composing a history of legislative and jurisprudential precedents on the matter. The Second chapter is intended to examine the Ability-to-pay Principle, especially regarding its effectiveness and enforcement under the Brazilian Legal System. In the last part of the work, the assumptions and the limits regarding the ability to pay taxes are analyzed in relation to the progressive taxation substitution on state value-added tax on services and circulation of goods (ICMS). To this end, this study examines the need to link the tax legal substitute with the enforceable fact and the tax legal recipient, so that the impact of the tax burden of the amounts paid in substitution occurs, as well as the need to link the restrictions imposed on the legislator for the presumed calculation basis on the progressive taxation substitution.

**Keywords:** Forward Taxation Substitution – state value-added tax on services and circulation of goods (“ICMS”) – Ability-to-pay Principle - Assumption and Limits of Taxation by presumed taxable event.

## SUMÁRIO

|   |     |
|---|-----|
| INTRODUÇÃO .....  | 11  |
| 1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, SUJEIÇÃO PASSIVA E SUPORTE LEGISLATIVO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS .....                                 | 15  |
| 1.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....  | 15  |
| 1.2 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA .....   | 18  |
| 1.2.1 Contribuinte .....  | 22  |
| 1.2.2 Responsável tributário .....  | 26  |
| 1.2.3 Substituto legal tributário .....   | 34  |
| 1.2.3.1 Modalidades de Substituição Tributária .....  | 36  |
| 1.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS .....   | 43  |
| 1.3.1 Antecedentes legislativos, Emenda Constitucional n.º 03/93 e Lei Complementar n.º 87/1996 frente aos julgados do Supremo Tribunal Federal ..... | 43  |
| 1.3.2 Sistemática da Substituição Tributária em relação às operações subsequentes no ICMS .....   | 50  |
| 2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: EFICÁCIA E APLICABILIDADE DA NORMA CONTIDA NO ART. 145, § 1º DA CF/88 .....                                   | 55  |
| 2.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....   | 55  |
| 2.1.1 Conceito .....  | 55  |
| 2.1.2 Aspecto subjetivo e objetivo da tributação da capacidade contributiva ...   | 58  |
| 2.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS .....   | 61  |
| 2.2.1 Evolução histórica .....  | 61  |
| 2.2.2 Constituição Federal de 1988 .....  | 63  |
| 2.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....  | 65  |
| 2.3.1 Breves Considerações sobre os Princípios Constitucionais Tributários ...  | 65  |
| 2.3.2 Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva .....  | 71  |
| 2.3.2.1 Interpretação das expressões “sempre que possível” e “nos termos da lei”  | 77  |
| 2.3.3 Aplicabilidade .....  | 79  |
| 2.3.3.1 Aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva ao ICMS .....  | 81  |
| 3 DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO NO ICMS .....  | 86  |
| 3.1 PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO .....  | 86  |
| 3.2 SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....   | 91  |
| 3.2.1 Suporte fático e sujeição passiva direta no ICMS .....  | 91  |
| 3.2.2 Substituição Tributária “para frente” e Capacidade Contributiva .....   | 96  |
| 3.2.3 Vinculação ao fato gerador presumido .....  | 97  |
| 3.2.4 Repercussão do ônus tributário .....  | 101 |
| 3.3 BASE DE CÁLCULO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” DO ICMS .....  | 104 |
| 3.3.1 Da base de cálculo no ICMS .....  | 104 |
| 3.3.2 Da base de cálculo do ICMS na substituição tributária “para frente” no ICMS .....   | 107 |

|   |            |
|---|------------|
| 3.4 HIPÓTESES DE RESTITUIÇÃO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” ..... | 113        |
| <b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>   | <b>120</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>   | <b>126</b> |
| <b>REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS E JURISPRUDENCIAIS .....</b>                    | <b>131</b> |

## INTRODUÇÃO

A chamada substituição tributária “para frente” ou “progressiva”, autorizada pelo §7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), na qual o tributo, relativo a fatos geradores de provável ocorrência, é arrecadado antecipadamente sobre uma base de cálculo presumida<sup>1</sup>, vem sendo cada vez mais utilizada como política para viabilizar e facilitar a fiscalização e a arrecadação tributárias.

Tal técnica tributária foi elaborada tendo por escopo, básica e fundamentalmente, a certeza, conveniência e economia no recolhimento dos tributos pelo Estado. Os motivos que levaram o legislador a adotar a utilização da substituição tributária, como bem referido por Giannini<sup>2</sup>, relacionam-se com a vantagem de a Administração concentrar os atos necessários para cobrança da obrigação tributária em uma só pessoa em vez de uma pluralidade de contribuintes.

Especificamente, na substituição tributária denominada “para frente”, o substituto irá arcar com o ônus de recolher o tributo incidente sobre o ciclo econômico futuro nos termos determinados na lei. O alienante (anterior na cadeia) substitui o adquirente (posterior na cadeia).

É o caso da tributação da cadeia de comercialização de veículos, em que a montadora já recolhe o ICMS das concessionárias aos vender-lhes os carros que, presume a lei, serão revendidos por estas aos consumidores<sup>3</sup>. Nesta modalidade de substituição, o fato imponible ainda não se realizou, já que apenas se prevê que o mesmo se realizará posteriormente.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Segundo Antônio de Pádua Ribeiro, “consiste a substituição tributária para frente em obrigar alguém a pagar, não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas, também, o relativo à operação ou operações posteriores. (RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição tributária para frente. **Revista CEJ**, Brasília, v. 1, n. 3, p. 105-110, set./dez. 1997).

<sup>2</sup> “[...] il vantaggio che deriva all’amministrazione finanziaria dalla possibilità di compiere gli atti di accertamento e di riscossione del tributo in confronto ad una persona sola, anzichè ad una pluralità di contribuenti”. (GIANNINI, Achille Donato. **Instutuzioni di diritto tributario**. Milano: Giuffrè, 1956, p. 58).

<sup>3</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 734.

<sup>4</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 213.

Contudo, no ordenamento jurídico brasileiro, mesmo após a sua previsão no art. 150, § 7º, da CF/88 e a chancela do Supremo Tribunal Federal (STF), que declarou a constitucionalidade deste regime excepcional no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1851-4/AL<sup>5</sup>, no qual foi analisado um dos exemplos paradigmáticos da hipótese, a substituição tributária “para frente” no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), os debates, na doutrina e na jurisprudência, sobre a “tributação do fato gerador presumido” ainda não serenaram<sup>6</sup>.

E o fato de o STF ter decidido, em controle abstrato, que é constitucional o mecanismo da substituição tributária “para frente”, não afasta a necessidade de verificação do uso deste regime no caso concreto, que pode estar sendo feito de maneira inconstitucional<sup>7</sup>.

Da mesma forma, em decorrência da intervenção, desta técnica de arrecadação, no direito constitucionalmente garantido da tributação conforme a capacidade contributiva, nos limites da aptidão de cada contribuinte para concorrer com as despesas públicas na proporção de seus haveres, importa verificar como pode ser feita a aplicação da substituição tributária “para frente” sem que sejam violados os direitos e garantias individuais.

Ou seja, dentre os requisitos principais para a aplicação constitucional da substituição tributária “para frente” no ICMS está o respeito à capacidade contributiva tanto do substituto legal tributário, que não deve se sujeitar ao ônus de tributo relativo a fatos geradores praticados por terceiros, quanto do substituído, que não pode sofrer o encargo tributário estimado através de base de cálculo discrepante da realidade da operação praticada.

---

<sup>5</sup> Lê-se no voto do Relator: “[...] A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. [...]” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADIN 1851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em: 08 maio 2002. **DJ** 22 nov. 2002).

<sup>6</sup> A controvérsia, inclusive, continua sendo debatida no próprio STF, através da ADIN n.º 2675 e ADIN n.º 2777, que têm por objeto enunciados normativos que tratam da presunção da base de cálculo na substituição tributária “para frente”.

<sup>7</sup> BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. A nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. In: LEITE, George Salomão (Coord.). **Dos princípios constitucionais**. São Paulo: Método, 2008, p. 68-88.

A capacidade contributiva, que está diretamente relacionada com os ideais de justiça e igualdade, ocupa posição de destaque entre os princípios de direito tributário. Nesse aspecto, pode-se dizer que o princípio da capacidade contributiva, a despeito da previsão expressa, contida no § 1º do artigo 145 da CF/88, continua sendo objeto de amplo questionamento pela doutrina e jurisprudência brasileiras, em especial quanto ao seu âmbito de aplicação e eficácia<sup>8</sup>.

No direito comparado, especialmente na doutrina italiana<sup>9</sup>, este princípio foi objeto de profundo desenvolvimento, tendo sido consagrado pelo Tribunal Constitucional alemão que, dentre outras considerações relevantes, inferiu pela submissão dos impostos sobre o consumo ao princípio da capacidade contributiva<sup>10</sup>.

Em razão deste contexto de “permanente conflito entre a justiça do caso concreto e a simplificação administrativa”<sup>11</sup> revela-se a necessidade de uma investigação minudente em busca dos contornos e dos limites entre a crescente adoção de mecanismos de viabilização da praticidade da imposição tributária e sua intervenção nos direitos dos contribuintes, especial e fortemente em um deles: a capacidade contributiva.

Para tanto, iremos investigar, no primeiro capítulo, as teorias sobre sujeição passiva e responsabilidade no direito tributário, especificamente em relação à substituição tributária progressiva no âmbito do ICMS, a fim de que possam ser fixadas as noções básicas que serão utilizadas ao longo do trabalho. Analisaremos, na sequência, o histórico dos antecedentes legislativos referentes à matéria, sem perder de vista o entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito da questão.

No segundo capítulo passar-se-á, então, a aprofundar a noção de capacidade contributiva, na tentativa de se estabelecer, a partir dos modelos oferecidos pela doutrina, conjugados a uma análise legislativa e jurisprudencial a respeito da questão, o verdadeiro alcance prático deste princípio, previsto na CF/88.

---

<sup>8</sup> DENARI, Zelmo. Responsabilidade pelo ICMS na Substituição Regressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.º 51, pp. 138-144, dez. 1999, p. 140.

<sup>9</sup> MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 45.

<sup>10</sup> Conforme HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamento español a luz del derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 63.

<sup>11</sup> SANCHES, José Luís Saldanha. **Quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 144.

Superadas essas etapas, deixa-se para o último capítulo, o exame, sob o viés teórico e prático, dos pressupostos e dos limites para a utilização da técnica da substituição tributária “para frente” no ICMS em razão da positivação do princípio da capacidade contributiva no Brasil, especialmente no tocante à eleição dos fatos tributáveis, dos sujeitos e à estimativa da base de cálculo e sua relação com o valor real da operação presumida.

O método utilizado no trabalho será a pesquisa bibliográfica, com exposição e confronto de posições doutrinárias e jurisprudenciais, inclusive no direito comparado, especialmente em relação às questões de teoria geral do direito e direito constitucional que permeiam o estudo, tomando-se sempre o cuidado de não se transpor, para o direito interno, conclusões obtidas em condições diversas, notadamente em relação ao direito positivado em cada Estado.

Registra-se, ainda, que este trabalho não tem a pretensão – e nem poderia tê-la – de oferecer uma solução diferente ou um ponto de vista inovador à disciplina, mas, sim, pensar de maneira diferente sobre o tema objeto do estudo, trazendo-lhe luz sobre alguns aspectos muitas vezes ignorados pela doutrina especializada.

# 1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, SUJEIÇÃO PASSIVA E SUPORTE LEGISLATIVO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS

## 1.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Antes de se entrar na discussão sobre a substituição tributária “para frente” ou “progressiva”<sup>12</sup> do ICMS, aplicável atualmente à grande parte da circulação de mercadorias realizadas pelas empresas brasileiras, é mister tecer algumas considerações iniciais sobre a obrigação tributária, especialmente no que concerne aos aspectos relativos à sujeição passiva.

Trata-se, a obrigação tributária, de vínculo jurídico que confere a uma pessoa de direito público interno o direito de exigir de um particular, com base na lei, o pagamento de determinada prestação<sup>13</sup> ou o cumprimento de dever administrativo.

A obrigação tributária, que não difere em sua estrutura básica da obrigação de direito privado<sup>14</sup>, tem como especificidade o fato de que o sujeito ativo é uma pessoa jurídica de direito público interno, o sujeito passivo é um particular, a prestação é o pagamento de tributo ou realização de dever acessório, e sua causa é a lei.

O Código Tributário Nacional (CTN) classifica, em seu artigo 113<sup>15</sup>, as obrigações tributárias em principais e acessórias. E, apesar das críticas doutrinárias

---

<sup>12</sup> Apesar de ser amplamente utilizada a expressão substituição tributária progressiva como sinônimo de substituição tributária “para frente” (técnica de arrecadação que será detalhada no ponto), daremos preferência pela utilização da expressão “para frente”.

<sup>13</sup> Nesse sentido: DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro, Forense, 1993, p. 167 e SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**: para uso das faculdades de ciências econômicas e administrativas; parte geral. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 83.

<sup>14</sup> José Eduardo Soares de Melo ressalta que a divergência existente entre a obrigação tributária e a obrigação privada reside no fato de que no âmbito público, ao contrário do que acontece nas relações jurídicas privadas, não se considera o princípio da autonomia privada. (MELO, José Eduardo Soares de. **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 522.)

<sup>15</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

quanto às distinções feitas no referido dispositivo<sup>16</sup>, parece-nos que o conceito de obrigação principal e acessória advém desta modelagem traçada pelo art. 113 do CTN.

A obrigação principal consubstancia-se, então, em uma obrigação de dar, eis que tem como objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória, por sua vez, consiste em prestações, positivas ou negativas, que têm por objetivo facilitar a arrecadação ou fiscalização das receitas. São aqueles deveres administrativos, muito bem definidos pelo doutrinador português J. L. Saldanha Sanches, como deveres de cooperação<sup>17</sup>, imputados aos contribuintes, ou mesmo, aos terceiros, pela lei.

A diferença entre a obrigação principal e acessória, como conclui Mizabel Abreu Machado Derzi, “reside no fato de que a primeira tem como objeto um dar dinheiro ao Estado, ou prestação patrimonialmente avaliável; a segunda tem como objeto um fazer alguma coisa, despida a prestação em si de estimabilidade patrimonial.”<sup>18</sup>.

Em relação ao nascimento da obrigação tributária principal, inferiu Geraldo Ataliba:

24.1 O vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força da lei, da ocorrência do fato impositivo.

24.2 A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.<sup>19</sup>

Isto é, uma vez realizado o fato previsto em lei como hipótese da incidência tributária, surge, como consequência, uma relação jurídica tributária ligando o sujeito ativo ao sujeito passivo.

---

<sup>16</sup> Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 284-285.

<sup>17</sup> SANCHES, José Luís Saldanha. **Quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000.

<sup>18</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 701.

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 68-69.

Destarte, sem pretender ingressar na seara da conceituação de tributo<sup>20</sup> ou mesmo de hipótese de incidência tributária e fato gerador<sup>21</sup>, pode-se inferir que o arcabouço da obrigação tributária está contido na estrutura da norma de tributação. Na sua hipótese de incidência está o fato jurígeno tributário desenhado pelo Direito Positivo vigente, e no comando, ou consequência, da norma encontra-se a relação jurídica dela decorrente, ou a obrigação propriamente dita, contendo os sujeitos ativo e passivo e o vínculo jurídico existente entre eles para a realização de determinada prestação, que se consubstancia no pagamento de tributo ao Estado.

---

<sup>20</sup> O próprio Código Tributário Nacional nos fornece uma conceituação de tributo em seu artigo 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” E, apesar das críticas que tal conceito trouxe na doutrina, o mesmo acaba por não discrepar dos conceitos trazidos pela doutrina tradicional. Geraldo Ataliba infere que o referido artigo é mero preceito didático, pois não é função da lei formular conceitos teóricos, já que o conceito de tributo é constitucional. Para o referido autor define-se, juridicamente, tributo “obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).” (Ibid., p. 34). Pertinente, neste ponto, transcrever as lições de Leandro Paulsen, para quem a Constituição Federal permite que se extraia do seu próprio texto, ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição das receitas tributárias, o seguinte conceito de tributo: “prestação em dinheiro exigidas compulsoriamente, pelos entes políticos, de quem revele capacidade contributiva ou que se relacione direta ou indiretamente com a atividade estatal específica, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins realizados pelo próprio estado ou por terceiros no interesse público, com ou sem promessa de devolução.” (PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 649).

<sup>21</sup> A expressão fato gerador, além de consolidada na doutrina brasileira, foi utilizada pelo Código Tributário Nacional, no artigo 114 – “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” – e, compreende, na verdade, dois momentos distintos da atuação da regra jurídica tributária, como distinguido por Geraldo Ataliba, que denominou “hipótese de incidência ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e ‘fato imponível’ ao fato efetivamente acontecido num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência” (ATALIBA, op. cit., p. 50). Ou seja, a hipótese de incidência, de um lado, corresponde à previsão em lei, abstrata, da situação que implicará na obrigação de pagar o tributo, e de outro lado, o fato imponível, que é a própria concretização daquele fato no mundo físico. O referido autor, específica, ainda, os aspectos da hipótese de incidência, “como as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento do nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial” (Ibid., p. 78). Evoluindo no estudo e descrição da norma tributária, Paulo de Barros Carvalho vê a norma jurídica como dividida em duas partes, o antecedente e o consequente da hipótese de incidência tributária. O referido professor entende existir no antecedente da norma tributária três critérios: a) o material: descrição do núcleo da norma, que é o fato em si; b) temporal: indica lei aplicável ao fato (lei vigente quando da ocorrência do fato gerador); e c) espacial: definição do âmbito espacial de competência tributária, do território na qual surge a obrigação tributária. Já, no consequente da norma, estão os dois aspectos finais: d) o pessoal: determina as pessoas que figurarão nos polos ativo e passivo da obrigação tributária; e e) quantitativo: que é a medida da grandeza da obrigação, determinada pela base de cálculo e alíquota. (CARVALHO, 2005, p. 245 e seqs.).

Importante referir, neste ponto, que parte da doutrina distingue, também, um aspecto pessoal na própria hipótese de incidência da norma tributária, relativo às pessoas envolvidas no suporte fático nela descrito<sup>22</sup>. Nesta linha é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho, o qual, como se verá adiante, tem grande utilidade no estudo da substituição tributária:

O aspecto pessoal que emerge do fato descrito na hipótese de incidência aparece com intensidade quando, por exemplo, cogita-se do intrigante fenômeno da *sujeição passiva substitutiva*. Sem a menção do aspecto pessoal da hipótese, seria realmente mais complicado explicar porque “a” é o sujeito do dever previsto no mandamento da norma, embora não tenha realizado a “hipótese de incidência”. Ora, se as consequências jurídicas decorrentes da incidência do mandamento da norma se aproprietam em razão da ocorrência do “fato gerador”, como, com efeito, é possível a uma pessoa ver-se obrigada por fato que não praticou ou não lhe diz respeito? – A resposta fica mais inteligível se se considerar a pessoa envolvida com o fato jurígeno descrito na hipótese de incidência (aspecto pessoal) diversa da pessoa destinatária do dever, como *sujeito passivo* da relação jurídico-tributária instaurada com a realização da situação jurígena (do suposto).<sup>23</sup>

De qualquer forma, a despeito da discussão doutrinária acima apresentada, verifica-se que o fenômeno da incidência tributária faz nascer, para o Estado, o direito subjetivo de exigir de alguém o cumprimento de uma prestação pecuniária ou de uma obrigação de fazer. E esse alguém é denominado sujeito passivo tributário, pois ocupa o polo passivo da obrigação tributária.

## 1.2 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

Apesar de ser figura de suma importância para o direito tributário, visto que tem o dever de satisfazer a pretensão do sujeito ativo de angariar recursos para financiar as despesas do Estado, fim cardinal da tributação, veremos que o CTN não regula de maneira clara a matéria relativa à sujeição passiva, especialmente no que concerne ao objeto do presente estudo, vez que não são definidas com clareza às hipóteses de sujeição daqueles que não são titulares da riqueza tributada, especialmente do que concerne aos substitutos tributários.

---

<sup>22</sup> Neste sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, e CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Direito tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 284.

<sup>23</sup> COELHO, op. cit., p. 459.

Como antes visto, a sujeição passiva tributária é o vínculo jurídico daquelas pessoas compelidas ao cumprimento de determinada obrigação tributária.

Isto é, quando a hipótese de incidência descrita na norma de tributação ocorre no mundo fático, dá-se a instauração da relação jurídico-tributária entre o ente de direito público titular da capacidade de exigir o cumprimento da obrigação tributária, denominado de sujeito ativo, e a pessoa obrigada a satisfazer a prestação determinada na norma tributária, chamada de sujeito passivo.

O CTN distingue as figuras do sujeito passivo da obrigação principal e sujeito passivo da obrigação secundária. Dispõe em seu artigo 121 que “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.” O artigo 122 do CTN, por sua vez, determina que “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto.”.

Verifica-se que, ao trazer a figura do sujeito passivo da obrigação acessória, o CTN se reporta às pessoas obrigadas aos deveres de fazer e de não fazer, instituídos em lei, em favor da fiscalização.

Já, quando se refere à expressão sujeito passivo da obrigação principal, o nosso código utiliza-a como gênero de todas as espécies de sujeitos obrigados ao pagamento de tributo ou da correlata penalidade.

O sujeito passivo é, então, a pessoa natural ou jurídica, a quem se atribui a responsabilidade de pagar o tributo ou as penalidades pecuniárias, ou ainda, de cumprir as obrigações acessórias.

O CTN distingue, ainda, as figuras do contribuinte (art. 121, par. único, I) e do responsável (art. 121, par. único, II), com base na relação deles com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

O contribuinte, nesta classificação, tem relação pessoal e direta com o fato gerador, enquanto o responsável não. Ocorre que CTN acabou não estabelecendo com

clareza os pressupostos para a regulamentação das hipóteses de sujeição passiva, suscitando muitos questionamentos sobre a matéria.

Em razão dessa opção de simplificação terminológica, feita pelo legislador ao referir apenas o contribuinte e o responsável tributário<sup>24</sup>, não há um consenso doutrinário sobre as possíveis classificações dos sujeitos passivos e dos regimes jurídicos a elas aplicáveis.

A própria divisão entre sujeitos passivos diretos e indiretos<sup>25</sup>, que toma como base a classificação feita pelo CTN, visto que diferencia apenas os sujeitos que têm relação direta com o fato tributário (sujeito passivo direto) daqueles que estão obrigados ao pagamento apesar de não terem relação pessoal e direta com o fato impositivo (sujeito passivo indireto), apresenta divergências conceituais, visto que para alguns doutrinadores somente o contribuinte é espécie de sujeito passivo direto<sup>26</sup>, enquanto para outros doutrinadores os substitutos também podem ser incluídos nesta categoria<sup>27</sup>.

Outros doutrinadores optam por distinguir o contribuinte dos terceiros, categoria que abrangeria os responsáveis *strictu sensu*, agentes de retenção e substitutos.<sup>28</sup>

---

<sup>24</sup> Neste sentido: PAULSEN, 2011, p. 963.

<sup>25</sup> Rubens Gomes de Sousa, antes mesmo da promulgação do CTN, já classificava a sujeição passiva em direta e indireta. Para este autor, na sujeição passiva direta o tributo é cobrado de quem obtenha vantagem econômica com o ato, fato ou negócio jurídico objeto da tributação. Já, a sujeição passiva indireta se subdivide em transferência e substituição. A transferência, que pode ser por solidariedade, sucessão e reponsabilidade, ocorre quando a obrigação nasce para um indivíduo (sujeito passivo direto), mas é transferida, posteriormente, para outro (sujeito passivo indireto). A substituição, por sua vez, acontece quando a obrigação tributária surge diretamente, em decorrência da lei, para indivíduo diverso daquele que tem relação econômica com o fato tributário. (SOUSA, 1975, p. 90 e seqs.).

<sup>26</sup> Para estes doutrinadores, o sujeito passivo direto realiza o fato impositivo, tendo relação direta e pessoal com o mesmo. Neste sentido, Hugo de Brito Machado entende que o “sujeito passivo direto (contribuinte) é aquele que tem relação de fato com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva.”, enquanto a sujeição passiva indireta “pode dar-se por transferência ou substituição.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 147). Leandro Paulsen, por sua vez, afirma que “a rigor, só o contribuinte é sujeito passivo da relação contributiva. Os demais são sujeitos passivos de relações específicas de substituição ou de responsabilidade tributária” (PAULSEN, 2011, p. 963).

<sup>27</sup> Neste sentido Paulo de Barros Carvalho sustenta que na substituição tributária o legislador nada substitui, mas sim institui, já que não existe sujeito passivo anteriormente a lei. Tal exemplo serve para corroborar o entendimento do autor de que a divisão feita pela doutrina entre sujeição passiva direta ou indireta não tem caráter jurídico, pois baseada em considerações de ordem fáticas e econômicas (CARVALHO, 2005, p. 298-299).

<sup>28</sup> Tal posição é sustentada por Leandro Paulsen em seus comentários ao artigo 121 do CTN (PAULSEN, op. cit., p. 965).

Há também aqueles doutrinadores que optam por classificações mais detalhadas, entre as quais merece destaque a classificação desenvolvida por Heleno Taveira Tôres, a qual se baseia em uma interpretação conjunta da CF/88 e do CTN<sup>29</sup>:

1. Contribuintes: individuais ou solidários (art. 121, parágrafo único, I, e o 124, I, do CTN).
2. Responsáveis (com ou sem solidariedade, com ou sem subsidiariedade, nos termos da lei):
  - vinculados ao fato jurídico tributário, nos termos da legislação das pessoas tributantes (art. 121, parágrafo único, II, e o 128, do CTN);
  - responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133 do CTN);
  - responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135 do CTN);
  - responsabilidade por infrações (arts. 136 e 137 do CTN).
3. Agentes de retenção (chamada substituição tributária ‘para trás’);
4. Substitutos tributários propriamente ditos (chamada substituição tributária ‘para frente’).

Não poderíamos deixar de mencionar, no ponto, a *Ley General Tributaria* espanhola (ley nº 58/2003), que detalha, em seu artigo 35, as classes de obrigados tributários, a qual ilustra muito bem as diversas possibilidades de sujeição passiva tributária:

**Artículo 35. Obligados tributarios.**

Son obligados tributario slas personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Entre otros, son obligados tributarios:

- a) Los contribuyentes.
- b) Los sustitutos del contribuyente.
- c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
- d) Los retenedores.
- e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.

---

<sup>29</sup> TÔRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70, p. 87-108, 2001.

- f) Los obligados a repercutir.
- g) Los obligados a soportar la repercusión.
- h) Los obligados a soportar la retención.
- i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
- j) Los sucesores.
- k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

Todavía, parece-nos que o excessivo detalhamento das classes de sujeição passiva tributária, pelo menos para fins de estudo da matéria, acaba por não atingir o fim a que se propõe, qual seja, o de facilitar a compreensão do tema.

Isso ocorre porque a utilização de inúmeras divisões pressupõe, também, a necessidade de utilização de muitos critérios diferenciadores, o que demanda um esforço argumentativo para justificar a própria categorização quase tão grande quanto aquele utilizado para a definição dos seus conceitos, sem contar que muitas das diferentes classificações adotadas pela doutrina brasileira acabam por tratar dos mesmos conteúdos, valendo-se de diferentes denominações.

Além disso, entendemos necessário trabalhar com noções estritamente jurídicas para diferenciar as categorias de sujeitos passivos, tal qual fez o CTN.

Assim, a classificação que ora será adotada, por entendermos que melhor sintetiza e estrutura o fenômeno da sujeição passiva da obrigação tributária principal, é aquela que subdivide os sujeitos passivos em contribuintes e responsáveis em sentido amplo, e esses, por sua vez, em sucessores, responsáveis tributários em sentido estrito e substitutos legais tributários.

### **1.2.1 Contribuinte**

Contribuinte é a pessoa que realiza o fato descrito na hipótese de incidência tributária. É aquele colocado pela lei como obrigado ao pagamento do tributo por ter realizado o respectivo fato gerador.

Na lição de Ricardo Lobo Torres, o contribuinte tem, simultaneamente, o débito, que é dever de prestação, e a responsabilidade por seu pagamento.<sup>30</sup>

E, muito embora, o termo seja utilizado com diferentes significados, até mesmo pela Constituição Federal, a acepção técnico-jurídica da expressão contribuinte refere-se ao indivíduo que tem relação direta com o fato tributado.<sup>31</sup>

Há que se fazer, ainda, a distinção entre contribuinte de fato e contribuinte de direito, que, mesmo sendo muito debatida e criticada pela doutrina especializada, é amplamente utilizada em nosso ordenamento. Sobre o tema, preciso é o magistério de Luiz Felipe Silveira Difini:

A praxe fiscal tem denominado (impropriamente) o contribuinte (que, todavia, normalmente repasse o ônus tributário a terceiro) de contribuinte de “direito”, e aquele que afinal arca com o ônus tributário (normalmente, o consumidor final), de “contribuinte de fato”. A terminologia é generalizada, mas a impropriedade é manifesta, especialmente quanto ao chamado “contribuinte de fato”. Este não é contribuinte, não tem qualquer relação jurídica com o fisco, não se situa em qualquer dos polos da relação obrigacional tributária. É apenas o agente *econômico* que arca com o ônus econômico, o que é relação *econômica* e não *jurídica*.<sup>32</sup>

Então, consoante visto, o “contribuinte de direito” é a pessoa que realiza a situação que constitui o fato gerador, ficando obrigado ao pagamento do tributo.

Já, “contribuinte de fato” diz-se da pessoa que sofre o encargo financeiro do tributo, mas não realiza o fato gerador e nem participa da relação tributária.

---

<sup>30</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito tributário e financeiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 256.

<sup>31</sup> O professor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano refere que “Em razão dos núcleos constitucionais de significado presentes nas regras de competência tributária, é importante notar que a Constituição Federal, quando refere ao termo “contribuinte”, ora utiliza a expressão no sentido técnico-jurídico, para significar aquele que tem relação pessoal e direta com o fato tributado, ora usa o termo em sentido comum para significar, v.g., o cidadão, e ora utiliza a expressão no sentido do gênero “sujeito passivo”, no qual estão incluídos, além do contribuinte propriamente dito, também o substituto, o sucessor e o responsável tributários.” (CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. *Espécies de Substituição Tributária: Regressiva, Progressiva e Concomitante*. In: FERREIRA, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. São Paulo: IOB, 2010, p. 304).

<sup>32</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 30.

No ICMS, por exemplo, o “contribuinte de direito” é o comerciante que recolhe o tributo devido em razão da saída da mercadoria do seu estabelecimento, enquanto o “contribuinte de fato” é o comprador ou consumidor final, que acaba suportando a carga econômica da tributação, embutida no preço da mercadoria.

A figura do contribuinte de fato está normalmente relacionada aos tributos cuja natureza permite a transferência do seu ônus a terceiro, os quais são chamados de tributos indiretos.<sup>33</sup>

A par da polêmica sobre a matéria, especialmente quanto a tal problemática ser jurídica ou puramente econômica<sup>34</sup>, adotaremos, no presente estudo, o termo contribuinte somente em referência àquele que realiza o fato gerador e participa diretamente da relação tributária. Sempre que se tratar da pessoa que suporta o ônus econômico sem ter figurado como sujeito passivo da obrigação tributária, utilizar-se-á a expressão “contribuinte de fato”.

É nesse sentido que dispõe o inciso I, do artigo 121, ao estabelecer que o sujeito passivo da obrigação tributária é denominado “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;”.

Tal relação *pessoal e direta*, decisiva para distinguir as figuras do contribuinte e do responsável, no nosso entender, refere-se à ligação entre a ação ou situação descrita na hipótese de incidência tributária como desencadeadora do fato impositivo e o sujeito, a qual deverá ser tão íntima quanto possível, como bem deduz Andrei Pitten Velloso:

---

<sup>33</sup> Apesar da classificação em tributos diretos ou indiretos ter como critério diferenciador questão econômica e não jurídica, a mesma tem importância prática em razão da disposição contida no artigo 166 do CTN, segundo o qual, “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

<sup>34</sup> Ricardo Lobo Torres entende que a diferenciação entre contribuinte de fato e de direito não é somente econômica, mas jurídica também, já que projeta consequência no Direito Tributário, especialmente em relação a restituição dos tributos “indiretos”, prevista no já citado artigo 166 do CTN. (TORRES, R. L., 2005, p. 260). Já, José Morschbacher diferencia a figura do contribuinte econômico, que não tem caráter jurídico, da figura do contribuinte de fato, que tem caráter jurídico. Para este doutrinador “o contribuinte de fato que nos fala a ciência jurídica-financeira é impreterivelmente pessoa que intervenha diretamente na circulação econômica dos bens, serviços ou utilidades oneradas com o valor do imposto de incidência indireta, ao passo que o contribuinte econômico, sofrendo efeitos e reflexos econômicos originários de qualquer incidência tributária (direta ou indireta), não é, pois, obrigatoriamente pessoa que intervenha na circulação econômica dos bens, serviços ou utilidades que tenha recebido incidência tributária indireta.” (MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. 3. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 1998, p. 46).

A nosso juízo, os adjetivos “pessoal” e “direta” conjugam-se para designar que a relação do contribuinte com a hipótese de incidência é a mais estreita possível, seja por ele próprio praticar o fato imponible, como ocorre na grande maioria dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, seja pela ligação imediata de tal fato a ele, tal qual sucede nos impostos sobre a propriedade (incidentes sobre a situação de ser titular um bem, e não sobre uma ação), nas taxas (cobradas por uma atuação estatal voltada especificamente ao sujeito passivo) e nas contribuições de melhoria (devidas por uma valorização advinda de obra pública, mas verificada pelo contribuinte).<sup>35</sup>

Em razão dessa estreita ligação entre o contribuinte e a ocorrência do fato imponible, o Código Tributário Nacional permite, em determinadas situações<sup>36</sup>, que o legislador crie tributo sem necessitar indicar expressamente o contribuinte na lei instituidora (art. 121, par. único, I), enquanto, para se estabelecer a sujeição do responsável, é exigida a disposição expressa na lei (art. 121, par. único, II).

Isso ocorre porque, como bem leciona Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, o contribuinte tem relação constitucional de inerência e pertinência lógica com o fato tributável.<sup>37</sup>

E, nas situações em que mais de uma pessoa pratica o ato que leva a ocorrência do fato gerador, qualquer delas pode ser designada pelo legislador como contribuinte<sup>38</sup>. Exemplo dessa hipótese é a tributação do imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis (ITBI), na qual podem ser eleitos como contribuintes tanto o alienante do bem quanto o adquirente, porquanto ambos praticam o ato de transmissão, que resulta na ocorrência do fato imponible e que revela a capacidade contributiva para a imposição do tributo.<sup>39</sup>

Ocorre que nem sempre o sujeito passivo da obrigação é o titular da capacidade econômica, a pessoa que realizou o ato ou fato descrito na hipótese prevista na norma. Nesses casos, como se verá adiante, estar-se-á diante da figura do responsável tributário.

---

<sup>35</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. São Paulo: IOB, 2010, p. 159.

<sup>36</sup> Isso ocorre, por exemplo, em relação à tributação da propriedade – ITR e IPTU -, na qual há somente uma pessoa envolvida.

<sup>37</sup> CASSIANO, 2010, p. 285.

<sup>38</sup> Nessas hipóteses, onde a tributação ocorre sobre relações entre duas ou mais pessoas, é necessário que seja explicitado pela lei quem será o contribuinte

<sup>39</sup> DIFINI, 2008, p. 214-215.

### 1.2.2 Responsável tributário

Conforme determina o CTN, a definição de responsável tributário é alcançada por exclusão em relação ao conceito de contribuinte, já que, nos termos da redação do inciso II, do parágrafo único, do artigo 121, o sujeito passivo é chamado de “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”.

Amílcar Falcão leciona que o sujeito passivo com responsabilidade originária é o contribuinte, cuja configuração resulta da simples realização do fato imponible, que por sua vez é índice de capacidade contributiva. Já, os demais sujeitos passivos, para o referido autor, somente se configuram se como tais instituídos por norma legal expressa.<sup>40</sup>

Isto é, o responsável, não obstante tenha sido colocado na posição de sujeito passivo em decorrência de lei, não realiza a ação ou situação descrita na hipótese de incidência, mas está vinculado indiretamente a ela. Do contrário, se estivesse vinculado diretamente, enquadrar-se-ia como contribuinte.<sup>41</sup>

Na responsabilidade tributária há uma discrepância entre a pessoa cujo comportamento é descrito na norma de incidência tributária e aquela descrita como sujeito passivo na obrigação tributária.

O responsável tributário paga o tributo por conta da pessoa cujo fato imponible denota a capacidade econômica e, por isso, tem de ser alguém vinculado à hipótese de incidência.

Como explica Zelmo Denari, com respaldo na doutrina de Perez de Ayala<sup>42</sup>, apesar do responsável não ter participado diretamente do fato gerador, para que

---

<sup>40</sup> FALCÃO, Amílcar. **Introdução do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 87.

<sup>41</sup> VELLOSO, 2010, p. 160.

<sup>42</sup> PEREZ DE AYALA, José Luiz. **Derecho tributário**. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 179.

determinada pessoa seja colocada nesta condição é fundamental que tenha relação com o contribuinte.<sup>43</sup>

Outrossim, sempre que se operar um descompasso entre aquela pessoa que realizou o fato gerador, a qual é a titular da riqueza manifestada na hipótese de incidência, e o sujeito obrigado ao seu pagamento, faz-se necessária a vinculação, do responsável, de forma direta com o contribuinte e de forma indireta com o fato impositivo.

Logo, só será possível atribuir a responsabilidade tributária a terceiro, quando houver expressa previsão legal e ele esteja, de alguma forma, vinculado ao fato gerador da obrigação. A contrário senso, não seria razoável que a lei atribuísse a alguém completamente estranho aos fatos o dever de responder pelo ônus tributário de outra pessoa.

Segundo Ricardo Lobo Torres, a posição de contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária, enquanto a posição de responsável surge com “a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (Haftungstatbestand).”<sup>44</sup>.

Em razão disso, podemos classificar como responsáveis tributários, em sentido amplo, todos os obrigados, por força de lei, a pagar o tributo, seja em lugar do contribuinte seja junto a ele, direta, solidária ou subsidiariamente.<sup>45</sup> Neste conceito, estão abrangidos os sucessores, os responsáveis em sentido estrito e os substitutos.

O sucessor tributário é o sujeito passivo indireto cuja responsabilidade a ele é transferida depois da obrigação ter nascido em relação ao sujeito passivo direto (contribuinte).

---

<sup>43</sup> DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro, Forense, 2002, p. 221.

<sup>44</sup> TORRES, R. L., 2005, p. 256.

<sup>45</sup> PAULSEN, 2011, p. 963.

O sucessor tem relação jurídica privada com o contribuinte, em virtude da qual, por disposição legal, lhe são sub-rogados os direitos e as obrigações do contribuinte sucedido.

Conforme ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, haverá “responsabilidade tributária por sucessão quando uma pessoa se torna obrigada por débito tributário não satisfeito, diante de uma relação jurídica que passa do predecessor ao adquirente do direito.”<sup>46</sup>

Sacha Calmon Navarro Coêlho explica o momento da sucessão da responsabilidade do contribuinte originário para o sucedido da seguinte forma:

[...] I - ‘A’ pratica o fato gerador e deve pagar o imposto; II - em virtude de fato posterior (morte, negócio jurídico, falência, inadimplemento, ou insolvência etc.), a lei determina que a um terceiro seja transferido o dever de pagar. Este terceiro, que podemos chamar de ‘B’, torna-se ex lege responsável pelo tributo, originariamente devido por ‘A’. Dá-se uma alteração na conseqüência (sic) da norma jurídica no plano do sujeito passivo. O responsável sub-roga-se na obrigação.<sup>47</sup>

A responsabilidade por sucessão, nos termos do que dispõe o artigo 129 do CTN, envolve fatos geradores ocorridos antes da sucessão, ainda que o seu lançamento tenha sido efetuado somente após ela ter ocorrido.

Ademais, o Código Tributário Nacional trata de quatro diferentes hipóteses de sucessão tributária: sucessão imobiliária ou mobiliária<sup>48</sup> (arts. 130 e 131, I), sucessão *causa mortis*<sup>49</sup> (art. 131, II e III), sucessão empresarial<sup>50</sup> (arts. 132 e 133, I e II) e sucessão falimentar<sup>51</sup> (art. 184).

<sup>46</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. [s.l.]: [s.n.], 1995, p. 510.

<sup>47</sup> COÊLHO, 2005, p. 692-693, grifo no original.

<sup>48</sup> “Art. 130 - Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.  
Art. 131 - São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;”

<sup>49</sup> “Art. 131 - São pessoalmente responsáveis: [...]

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de "cujus" até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;  
III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de "cujus" até a data da abertura da sucessão.”

O responsável tributário em sentido estrito, por sua vez, é o terceiro que, em razão de expressa previsão legal, responde subsidiária ou solidariamente pelo pagamento do tributo.

Embora não tenha relação direta com o fato impositivo, a lei estende ao responsável em sentido estrito a obrigação que originariamente era só do contribuinte.

Esses responsáveis, em sentido estrito, ou terceiros, como alguns doutrinadores preferem denominá-los<sup>52</sup>, vinculam-se juridicamente aos fatos tributados ou às pessoas em cujo nome foram praticados.

No Código Tributário Nacional, tais responsáveis se encontram previstos nos artigos 134 e 135:

Art. 134 - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

---

<sup>50</sup> “Art. 132 - A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133 - A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.”

<sup>51</sup> “Art. 184 - Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.”

<sup>52</sup> PAULSEN, 2011, p. 963; VELLOSO, 2010, p. 160.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135 - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

E, não obstante o artigo 134 referir à responsabilidade solidária, na verdade, trata-se de responsabilidade subsidiária, visto que a solidariedade, nos termos referidos no artigo 124, par. único do CTN, “*não comporta benefício de ordem*”, e esse tipo de responsabilidade ocorre justamente nos casos de impossibilidade de adimplemento do tributo pelo contribuinte.

O artigo 135 do CTN, por outro lado, trata das hipóteses de responsabilidade pessoal do sujeito passivo indireto. Para parte da doutrina, tal responsabilidade, em decorrência disso, não é nem subsidiária e nem solidária, caracterizando-se como responsabilidade exclusiva e pessoal do terceiro<sup>53</sup>. Outros autores entendem, entretanto, que se trata de responsabilidade solidária, posto que, ainda que haja a responsabilidade pessoal das pessoas enumeradas neste artigo, o contribuinte permanece como responsável pelo pagamento da obrigação<sup>54</sup>. Há, ainda, uma corrente doutrinária

---

<sup>53</sup> Luciano Amaro aduz que o artigo 135 exclui do polo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao dispor no sentido de que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido (que já se adivinhava no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor “original” ou “natural”. Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde pessoalmente.” (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 316-317). Neste sentido: BALEIRO, 2005, p. 755. VELLOSO, 2010, p. 169). Da mesma forma, Renato Lopes Becho aduz que “...a responsabilidade pessoal significa ‘somente da pessoa’, excluindo qualquer outra. É o mesmo que integralmente, que consta no artigo 133, I. Ela não se confunde – e na verdade se contrapõe – à solidária e à subsidiária.” (BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 107-115, nov. 2010). Já, Sacha Calmon Navarro Côelho (CÔELHO, 2005, pp. 666/668) discorre que, neste caso, “a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros.” Nesse mesmo sentido: Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 149).

<sup>54</sup> Hugo de Brito Machado argumenta que “a lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei diga expressamente.” (MACHADO, 2004, p. 157-158). Nesse mesmo sentido: TORRES, 2001, p. 238.

minoritária que entende tratar-se o caso de responsabilidade subsidiária<sup>55</sup>. Mas, nos parece, apesar das posições doutrinárias contrárias, que efetivamente a previsão do artigo 135 do CTN comporta responsabilidade solidária, nas restritas hipóteses nele previstas, visto que não há exclusão da obrigação do próprio contribuinte da relação jurídica tributária por não haver expressa determinação legal neste sentido.<sup>56</sup>

E, como se observa, embora a responsabilidade em sentido estrito decorra da lei, ela não é aleatória, pois os responsáveis estão sempre ligados às situações ou aos contribuintes objetos da tributação.

Para que a haja esta responsabilidade, deve haver o vínculo que possibilite que o terceiro, eleito pela lei como responsável passivamente, possa fazer o tributo ser pago pelo contribuinte.<sup>57</sup>

Exemplo disso é a responsabilidade dos tabeliães e escrivães pelo Imposto de Transmissão devido em relação às escrituras ou aos atos de transmissão por eles

---

<sup>55</sup> Tal corrente doutrinária se subdivide em suas vertentes: a primeira entende que a responsabilidade dos terceiros é subsidiária a do contribuinte, visto que somente com a insuficiência do patrimônio do contribuinte é que poderia haver a responsabilização dos terceiros (LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. **A responsabilidade tributária dos administradores. A incidência do art. 135, III, do CTN.** Teresina, ano 13, n. 1659, 16 jan. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10854>>. Acesso em: 26 fev. 2014); já, a segunda vertente aduz que a responsabilidade do contribuinte é subsidiária a dos terceiros, pois quando esses agem com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, passam a ser pessoal e preferencialmente responsáveis (UFINO, Felipe de Abreu; BARCELOS, Renato de Abreu. Responsabilidade tributária dos administradores: aporias e alternativas exegéticas do art. 135, III, do CTN. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 99, abr 2012. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11480&revista\\_caderno=26](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11480&revista_caderno=26)>. Acesso em 26 fev. 2014).

<sup>56</sup> Luiz Felipe Silveira Difini infere que não há exclusão da responsabilidade do contribuinte, pois, como não há a expressa exclusão legal, este é o principal obrigado, por ter praticado o ato ou se encontra na situação que desencadeou a ocorrência do fato gerador. (DIFINI, 2008, p. 222). Somente quando as pessoas elencadas no art. 135 do CTN agirem com culpa ou dolo é que poderá haver a inclusão destes terceiros como responsáveis solidários. Neste sentido entendeu, também, a 1ª Seção do Superior Tribunal, ao julgar o Recurso Especial n.º 1.101.728/SP, sob o regime do art. 543-C do CPC: “[...] 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Especial n.º 1101728/SP. Julgado em: 11 mar. 2019. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864597&num\\_registro=200802440246&data=20090323&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864597&num_registro=200802440246&data=20090323&formato=PDF)>.”)

<sup>57</sup> Paulo de Barros Carvalho tem posição no sentido de que quando o sujeito tido como responsável não participou, ao menos de forma indireta do fato gerador, a responsabilidade tem cunho administrativo e não tributário. (CARVALHO, 2005, pp. 350-358).

lavrados<sup>58</sup>, já que, nos termos do que determina o artigo 30, inciso IX, da Lei n.º 8.935/94, é dever dos notários e dos oficiais de registro “fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que devem praticar.” Isto é, caso o Tabelião não exija das partes a comprovação do recolhimento dos tributos devidos na transmissão da propriedade imobiliária, ele passa a ser também obrigado ao pagamento destes, lhe restando apenas o direito de buscar o ressarcimento em caso de vir a ter de suportar a obrigação tributária originalmente devida pelo contribuinte.

Paulo de Barros Carvalho defende, inclusive, que este tipo de responsabilidade de terceiros detém um timbre sancionatório, uma vez que a inobservância de um dever acarreta uma punição. Nessa linha, quando a pessoa externa ao acontecimento é transportada para o tópico de sujeito passivo, há uma “relação jurídica de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória – sanção administrativa”.<sup>59</sup>

Finalmente, o substituto legal tributário, cuja noção será examinada detalhadamente no tópico seguinte, é o terceiro, indiretamente vinculado ao fato gerador, que é colocado na posição de sujeito passivo no lugar do contribuinte substituído.

Isto é, trata-se do sujeito passivo originário que, por recolher tributo por fato gerador alheio em nome próprio, não pode ser qualificado como contribuinte. Isto é, ainda que este não participe diretamente do fato tributável, a obrigação de pagar o tributo nasce diretamente para o substituto.

E, mesmo o Código Tributário não aludindo explicitamente ao substituto tributário, tal espécie de responsabilidade é tratada no artigo 128 do CTN, que assim reza:

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

---

<sup>58</sup> Segundo Aliomar Baleeiro, "A responsabilidade de tabeliães e serventuários de ofício os solidariza pela negligência em velar que sejam pagos os tributos nos atos que celebram, como o imposto de transmissão imobiliária *inter vivos*, os de operação de crédito, etc." (BALEEIRO, 2005, p. 491).

<sup>59</sup> CARVALHO, 2005, p. 319.

Como se pode verificar, a referida norma expressamente prevê que a lei pode instituir a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.<sup>60</sup>

Para parte da doutrina, a primeira parte deste artigo contém, na verdade, previsão aplicável a todos os casos de responsabilidade, no sentido de que o legislador ordinário não pode instituir hipótese de responsabilidade conflitante com as determinações do CTN.

Ives Gandra Martins elucidava o conteúdo normativo do referido dispositivo nos seguintes termos:

O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas ideias básicas, a saber: 1) a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo; 2) a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não previstos no capítulo a terceiros. O artigo começa com a expressão ‘sem prejuízo do disposto neste Capítulo’, que deve ser entendida como a exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código. Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista no Capítulo, pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts. 128 a 138.<sup>61</sup>

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a norma geral contida no artigo 128, do CTN, representa verdadeira limitação ao poder de tributar<sup>62</sup>:

O art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. Intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Nessa área não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão.

---

<sup>60</sup> Neste sentido foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n. 857.614/SP, segundo o qual “O ente federado com competência tributária, baseado no artigo 128 do CTN - o qual tem como fundamento de validade o artigo 150, § 7º, da CF/88 - , está autorizado a editar lei específica, instituindo a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação,[...]” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 857614/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 04 mar. 2008. **DJe** 30 abr. 2008).

<sup>61</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, p. 232-234.

<sup>62</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta: substituição tributária. **Direito Tributário em Questão**: Revista da FESDT, Porto Alegre, n. 4, p. 159-206, jul./dez. 2009, p. 163.

Ou seja, a norma permite ao legislador que utilize das ferramentas disponíveis para otimização da arrecadação tributária, sem que, contudo, sejam violados os direitos fundamentais dos contribuintes.

### 1.2.3 Substituto legal tributário

Como já advertia Alfredo Augusto Becker, antes mesmo da positivação deste mecanismo arrecadatório no ordenamento jurídico brasileiro, a utilização da substituição tributária acabou por se tornar a *normalidade* no direito tributário.

Para o referido autor, esta técnica que utiliza a ficção como elemento estruturador da norma jurídica ocorre “toda vez em que o legislador escolher o 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.”<sup>63</sup>

Já Rubens Gomes de Sousa, na definição de substituto tributário, ressalta a ausência de relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação, já que o tributo é cobrado de quem não tem vantagem econômica com o fato gerador da obrigação tributária.<sup>64</sup>

A substituição tributária, como antes vista, é o mecanismo de arrecadação no qual é atribuído a um terceiro a condição de sujeito passivo originário, que acaba recolhendo o tributo devido em relação ao fato gerador praticado por outrem.

Verifica-se que, na redação do artigo 128, antes citado, a responsabilidade do contribuinte, na substituição tributária, poderá ser excluída por lei e atribuída a um terceiro vinculado indiretamente ao fato impositivo. O substituto é, então, eleito como o sujeito passivo da obrigação tributária, da qual o contribuinte (substituído) não chega a participar diretamente como sujeito passivo.

---

<sup>63</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 589.

<sup>64</sup> SOUSA, 1975, p. 93.

A obrigação tributária nasce diretamente em nome do substituto, visto que ele substitui, no polo passivo, aquela pessoa que praticou o ato ou a conduta que resulta na ocorrência do fato gerador.

E, apesar da discussão doutrinária relativa à participação do contribuinte substituído na relação jurídica tributária<sup>65</sup>, entendemos que ele não se vincula a relação jurídica tributária na condição de sujeito passivo, mas, sim, indiretamente em razão de praticar o ato ou fato cuja manifestação de capacidade contributiva é objeto da tributação.

Justamente em razão deste desencontro entre a pessoa que pratica o fato impositivo e aquela a quem a lei impõe o dever de pagar, é que deve o regime jurídico aplicável ser sempre o do substituído.<sup>66</sup>

O substituto, na verdade, está recolhendo tributo “alheio”, porquanto é do substituído a situação jurídica que serve de base para a incidência da norma tributária. Por isso, nos casos em que há substituição tributária, a obrigação deve ser estruturada tendo em conta as características objetivas do fato tributário implementado pelo contribuinte substituído.<sup>67</sup>

Em razão disso, os precedentes judiciais entendem que, se o substituído for imune ou isento, deverá ser desonerado o substituto. Ou ainda, caso o substituído esteja desonerado do recolhimento do tributo por decisão judicial, ainda, que liminar, automaticamente o substituto está desobrigado do recolhimento do tributo<sup>68</sup>.

---

<sup>65</sup> Amílcar Falcão entende que na substituição tributária a figura do contribuinte persiste, posto que este não é um simples atingido pelos efeitos econômicos do tributo, mas um verdadeiro devedor. E, em razão disto, o referido autor entende inclusive que o substituído tem, ao lado substituto, o direito de impugnar o débito (FALCÃO, 5ª ed., 1994, p. 89).

<sup>66</sup> Neste sentido: BALEEIRO, 2005, p. 737. TÔRRES, H. T., 2001, p. 89.

<sup>67</sup> BARRETO, Aires F. ISS e responsabilidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 122, p. 7, nov. 2005.

<sup>68</sup> Neste sentido é o posicionamento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça: “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECISÃO JUDICIAL FAVORÁVEL AO SUBSTITUÍDO. REFORMA POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR O TRIBUTO DO SUBSTITUTO, EM RELAÇÃO AO PERÍODO EM QUE VIGORAVA A DECISÃO REFERIDA. PRECEDENTES. 1. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, no regime de substituição tributária, não se pode exigir do substituto o ICMS (ou eventuais diferenças) não recolhido durante o período em que o substituído foi beneficiado por decisão judicial que autorizou o recolhimento do tributo fora do regime mencionado. Por força do princípio da capacidade contributiva — não se pode onerar o substituto com

Superado o conceito de substituto tributário, faz-se importante, então, a análise das modalidades de substituição tributária existentes no ordenamento jurídico pátrio.

### *1.2.3.1 Modalidades de Substituição Tributária*

A doutrina costuma classificar os casos de substituição, de acordo com a sua posição na cadeia econômica, em substituição tributária para trás ou para frente.<sup>69</sup> Há, ainda, alguns autores que identificam uma terceira modalidade de substituição, a concomitante.<sup>70</sup>

A denominada substituição tributária para trás ou regressiva acontece após a ocorrência do fato gerador, porquanto o substituto é subsequente ao substituído no ciclo econômico. A substituição tributária concomitante ocorre no mesmo instante que acontece o fato gerador objeto da substituição. Já, a substituição tributária “para frente” se dá antes da ocorrência do fato impositivo, porque o substituto precede ao substituído na cadeia de fatos geradores tributários.

Na modalidade da substituição regressiva, há a postergação do pagamento do tributo para momento posterior à ocorrência do fato gerador. Transfere-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos ou serviços.

Em razão da conveniência na arrecadação, a lei estabelece que o tributo é recolhido, pelo substituto em nome dos substituídos tributários, em operação posterior

---

tributo que é devido pelo substituído, quando não é possível o repasse do encargo relativo ao tributo —, mitiga-se a regra contida na Súmula 405/STF. Nesse sentido: REsp 887.585/RS, 2ª Turma, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe de 13.3.2009; REsp 1.028.716/RS, 1ª Turma, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, DJe de 3.5.2010; AgRg no REsp 1.036.368/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 6.8.2010.2. Recurso especial não provido.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. REsp 1229308/GO. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em: 22 fev. 2011. **DJe** 04 mar. 2011).

<sup>69</sup> Há doutrinadores que adotam uma terceira classificação, a chamada substituição tributária concomitante, relativa aos casos onde o momento da retenção é simultâneo a ocorrência do fato gerador. Exemplo neste sentido é o caso da substituição tributária do serviço de transporte iniciado no Paraná para o contribuinte paranaense contratante (eleito substituto) de autônomos e não-inscritos.

<sup>70</sup> Nesse sentido: LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição Tributária**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 56, CASSIANO, 2010, p. 279 e LARANJA, Francisco Silva. **A substituição tributária do ICMS no Rio Grande do Sul**. Porto Alegre: Paixão, 2012, p. 18.

na cadeia comercial. Em razão disso, não é o realizador da operação jurídica quem efetua o recolhimento do tributo.<sup>71</sup>

Importante transcrever, em relação a essa espécie de substituição tributária, as lições de Adão Sérgio do Nascimento Cassiano:

Ocorre que a substituição tributária regressiva – que sustentamos não existir juridicamente – normalmente se dá em tributos cujo aspecto material da hipótese é um ato bilateral ou multilateral, pois somente nesse tipo de tributo é possível, seja implícita ou explicitamente, a repercussão regressiva ou para trás do ônus econômico do tributo.

[...]

Com efeito, nesses casos, os envolvidos no fato tributável, o qual pode ser, como nos exemplos anteriormente lembrados, uma compra e venda de mercadoria ou de imóvel, pela só razão de esses envolvidos participarem desse fato tributável, eles já ostentam capacidade contributiva: um porque vende, o outro porque compra. Nessa hipótese, o próprio fato já é, por si só, signo presuntivo de riqueza para qualquer um dos participantes no negócio jurídico, de modo que o legislador inferior pode escolher qualquer um deles como sujeito passivo direto na modalidade de contribuinte.

[...]

No diferimento, a lei, ao mesmo tempo que posterga o pagamento do imposto para a etapa seguinte do ciclo de circulação da riqueza – no exemplo do fumo em folha, para o momento da venda do cigarro – também escolhe a indústria, e não o produtor agrícola, como contribuinte. Nessa hipótese, a indústria não é substituta tributária porque ela é uma das participantes no fato tributável, e o legislador poderia escolher ela ou o produtor agrícola para ser contribuinte, porque ambos ostentam capacidade contributiva, independentemente da possibilidade de repercussão, implícita ou explícita, do ônus econômico do imposto.<sup>72</sup>

Como se verifica nas referidas lições, muitas das hipóteses tratadas como substituição tributária regressiva não se configurem verdadeiramente como exemplos do referido instituto, pois se tratam de casos de eleição legal do contribuinte, em que uma daquelas pessoas que realizam a operação jurídica descrita na hipótese de incidência (atos bilaterais ou multilaterais) é escolhida pela lei para ser o contribuinte.<sup>73</sup>

<sup>71</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 276.

<sup>72</sup> CASSIANO, 2010, p. 340.

<sup>73</sup> Neste ponto, é importante referir que muito embora grande parte da doutrina utilize as expressões diferimento e substituição tributária regressiva como sinônimos (DENARI, 1999, p. 138 et seq. e CASSIANO, 2010, p. 340), em virtude de que ambas se referem a situações em que o tributo será pago em momento futuro, parte da doutrina entende que a substituição tributária para trás ou regressiva e a figura do diferimento não se confundem (MELO, José Eduardo Soares; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 153 e PAULSEN, 2011, 985). Para tais doutrinadores o diferimento se constitui em uma técnica impositiva na qual, apesar de o momento do pagamento ser deslocado para o futuro, a obrigação nasce para o contribuinte que praticou o fato gerador, enquanto a substituição tributária regressiva é método de arrecadação na qual a obrigação nasce diretamente na pessoa do substituto. Ou seja, para esta parcela da doutrina o diferimento exigiria apenas a postergação do pagamento do tributo para momento subsequente ao da operação tributável, ao passo que a substituição regressiva requereria também a alteração do sujeito passivo. Ensina Roque Joaquim Volkweiss que “3)

Todavia, ressaltamos que, apesar de concordarmos que normalmente os casos tratados como hipóteses de substituição tributária para trás na verdade não o são, entendemos que, quando tal instituto é previsto nos ciclos econômicos polifásicos, efetivamente ocorre hipótese de substituição tributária regressiva.<sup>74</sup>

Exemplo clássico de substituição tributária regressiva, então, seria o que ocorre na cadeia de produção e comercialização do leite, na qual a indústria de laticínios paga o ICMS devido em toda a cadeia de produção do leite (produtores e intermediadores), ressarcindo-se em relação aos substituídos pelo próprio mecanismo de formação do preço.

Ou seja, como este tributo não é exigido do produtor rural ou das empresas intermediadoras/distribuidoras, ele não é incluído no preço de venda para a fábrica, que, por sua vez, não terá direito ao crédito do referido insumo (leite) na saída dos produtos por ela industrializados e, por isso, acaba por recolher o imposto que deixou de ser exigido na operação anterior.

---

diferimento (adiamento, postergação, protelamento) da exigibilidade do crédito tributário para uma etapa, fato ou momento posterior, legalmente previsto, caso em que ocorre a suspensão temporária do pagamento do crédito tributário.” (VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito tributário nacional**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 244). Marçal Justem Filho, inclusive, aponta outras ordens de impedimento para a equivalência do instituto do diferimento ao da substituição tributária “porque o diferimento importa subsunção do pagamento da prestação tributária à ocorrência de um fato futuro e incerto. Ocorre uma nova operação relativa à circulação da mesma mercadoria. A substituição envolve, exclusivamente, alteração do sujeito passivo. Análise das circunstâncias jurídicas demonstra que, antes de verificada nova operação relativa à circulação da mesma mercadoria, inexistente débito ou relação tributária. Isso comprova que o diferimento se insere dentro da categoria da não-incidência. Somente haverá fato imponible se e enquanto ocorrer uma operação relativa à circulação da mercadoria, subsequentemente àquela sujeita ao regime do diferimento (JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: Cejup, 1986).<sup>73</sup> De qualquer forma, como é sempre necessária a postergação do pagamento do tributo para que ocorra a substituição tributária regressiva, normalmente tais figuras coexistem e suas consequências práticas acabam sendo idênticas, razão pela qual tal questão não será objeto de aprofundamento no presente estudo.

<sup>74</sup> O entendimento ora adotado se baseia no fato de que, existindo cadeia econômica plurifásica (ex: cadeia do leite, do algodão, dos grãos de soja etc.), na qual o tributo devido pelo produtor e por todos os intermediários (sejam eles beneficiadores, atravessadores ou distribuidores), é recolhido, no final da cadeia, pelo industrial, não há como se inferir a existência de participação direta de todos os envolvidos em todos os fatos tributáveis. Cada ciclo da cadeia se configura em um fato tributável distinto, do qual participam diretamente apenas o vendedor e o adquirente. Em relação à comercialização dos grãos de soja, por exemplo, na qual a indústria que transforma o produto em alimento pode ser escolhida, pela legislação dos estados, para recolher o ICMS devido por toda a cadeia, a circulação dos grãos de soja in natura do produtor para a cerealista beneficiadora configura um fato tributável, do qual participam diretamente apenas estes dois sujeitos, assim como a circulação do soja beneficiado da cerealista para a indústria de óleo, se configura em um outro fato tributável, do qual o produtor não participa diretamente e por isso não pode ser considerado contribuinte. O fato de não haver oneração econômica do substituto regressivo não desnatura o fato de que as etapas anteriores ocorreram de modo independente e sem vinculação direta com as etapas posteriores.

Verifica-se assim, que, na substituição tributária para trás ou regressiva, o substituto tributário paga tributo por fato gerador ocorrido no passado. Justamente por isso, a utilização de tal técnica tributária não apresenta maiores dificuldades, eis que o fato impositivo já se realizou, antes de ser exigido o pagamento do tributo, e a base de cálculo é, por óbvio, o valor da operação realizada.<sup>75</sup>

A substituição tributária concomitante, por sua vez, caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação ou prestação de serviço, concomitantemente à ocorrência do fato gerador.

Francisco Silva Laranja sustenta que “[...] de pouco aplicabilidade, a substituição tributária concomitante, de fato, tem sido exigida na maioria dos Estados em relação ao serviço de transporte rodoviário de cargas.”<sup>76</sup> Contudo, este não nos parece o melhor exemplo da espécie, pois se refere a hipótese onde ambos os sujeitos (transportador e remetente) têm capacidade para serem eleitos como contribuintes.

Na verdade, um exemplo concreto desta modalidade seria a hipótese de substituição tributária que ocorre nos pagamentos de rendimentos de não residentes, em que a fonte pagadora efetua recolhimento de tributo, na condição de substituta tributária, por fato gerador de terceiro (substituído).<sup>77</sup>

---

<sup>75</sup> DIFINI, 2003, p. 212.

<sup>76</sup> LARANJA, 2012, p. 18.

<sup>77</sup> O professor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano analisa muito bem a referida hipótese de substituição tributária concomitante: “No pagamento de rendimento a residente no exterior, há apenas um participante no aspecto pessoal da norma tributária do imposto de renda, pois o fato tributável “acréscimo patrimonial” apenas ocorre para o beneficiário ou titular do rendimento, não se tratando de fato tributável bilateral porque não há outro envolvido no fato gerador além do beneficiário, sendo a situação semelhante a que ocorre nos impostos sobre a propriedade. [...] Observe-se que, nessa hipótese de pagamento a residente no exterior, aquele único envolvido (aspecto pessoal) no aspecto material “acréscimo patrimonial”, é a única pessoa que pode ser contribuinte, pois somente ele tem aquela relação constitucional de inerência e pertinência lógica explicitada pelo CTN como relação direta e imediata com o fato tributado (CTN, artigo 121, parágrafo único, inciso I). A fonte pagadora tem apenas relação indireta com o fato tributável “aspecto patrimonial”, pois ela não faz parte do aspecto pessoal, não se constitui em um dos envolvidos no fato material “acréscimo patrimonial”, que, como dito, não é um fato bilateral ou multilateral, porque tem apenas um envolvido, pessoal e diretamente, que é beneficiário do rendimento.” (CASSIANO, 2010, p. 359-360).

No caso do ICMS, tal modalidade foi expressamente prevista no § 1º do art. 6º da Lei Complementar n.º 87/96 (LC n.º 87/96).

Tal modalidade de substituição, como já foi visto, é bastante restrita e incomum, e, assim como ocorre na substituição regressiva ou para trás, a maioria dos casos tratados como de responsabilidade por substituição tributária concomitante, inclusive os relativos às operações de transporte rodoviário de cargas, são, de fato, situações em que os sujeitos envolvidos, por estarem ligados diretamente ao fato tributário, se configuram como contribuintes.<sup>78</sup>

E, em terceiro lugar, a substituição tributária “para frente”, caracteriza-se pela antecipação do recolhimento do tributo para momento anterior a ocorrência física do fato ordinariamente tido por gerador da obrigação de pagar o tributo, o qual se presume que irá ocorrer no futuro.

Na substituição tributária “para frente”, como doravante denominaremos este tipo de substituição tributária, o substituto irá arcar com o ônus de recolher o tributo incidente sobre o ciclo econômico futuro nos termos determinados na lei. O alienante (anterior na cadeia) substitui o adquirente (posterior na cadeia).

Tal modalidade de substituição, assim como as demais, tem como objetivo reduzir o espectro de contribuintes condensando as obrigações de recolhimento de tributos numa menor quantidade de sujeitos passivos.

É o caso da tributação da cadeia de comercialização de veículos, em que a montadora já recolhe o ICMS das concessionárias aos vender-lhes os carros que, presume a lei, serão revendidos por elas aos consumidores<sup>79</sup>.

---

<sup>78</sup> A denominada substituição tributária concomitante no serviço de transporte de carga, que se refere aos casos onde o remetente da carga é eleito como sujeito passivo da obrigação de recolher o ICMS no lugar do transportador, na verdade configura hipótese de eleição de contribuinte em operação bilateral, já que ambos os sujeitos ostentam capacidade contributiva para serem escolhidos como contribuintes pelo legislador. Contudo, apesar de, via de regra, o ICMS incidente no serviço de transporte ser de responsabilidade do transportador, o fato de ser eleito como sujeito ativo o remetente da carga nos casos onde transportador não é inscrito na Secretaria da Fazenda do Estado como contribuinte do imposto, não configura esta hipótese como de substituição tributária concomitante, pois o remetente tem ligação direta com o fato imponible.

<sup>79</sup> COELHO, 2005, p. 734.

Nesta modalidade de substituição, o fato imponível ainda não se realizou, já que apenas se prevê que o mesmo se realizará posteriormente.<sup>80</sup> Esta hipótese, objeto específico do presente estudo, encontra-se expressamente prevista no §7º do artigo 150 da CF/88:

§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.

Com efeito, observa-se que a norma constitucional prevê a antecipação do momento do pagamento do tributo em relação à ocorrência do fato tributável por substituição, e não apenas a substituição do sujeito passivo da obrigação tributária. Isto ocorre em razão de ser autorizada a previsão, em lei, do dever de recolhimento de tributo, relativo a fatos tributáveis futuros, quando da realização de determinado fato pelo substituto, fato esse que, mesmo anterior à ocorrência do fato tributável por substituição, deve ocorrer na mesma cadeia econômica deste.

Marco Aurélio Greco<sup>81</sup> vai adiante e entende que

Há hipóteses de antecipação com substituição e sem substituição. Por isso, ao analisar o § 7º do art. 150 da CF de 1988, devemos ter em mente que o dispositivo regula propriamente um modelo que alcança ambos os tipos de antecipação do fato gerador (com ou sem substituição), de modo que uma análise que afirme que o dispositivo regula 'a substituição tributária' é afirmação, *data venia*, parcial, pois sua abrangência é maior do que aparentemente sugere; e desfavorável do núcleo central do tema, pois este é a antecipação em relação à ocorrência do fato gerador, e não a figura passiva da substituição.

Salienta-se, entretanto, que, apesar de realmente existir a possibilidade de antecipação do pagamento com ou sem substituição, o dispositivo constitucional em nenhum momento dispõe sobre a ocorrência antecipada do fato gerador.

O artigo 150, §7º, da CF/88, regula a ocorrência de fato gerador presumido relativo às operações subsequentes e à respectiva antecipação do pagamento da

---

<sup>80</sup> DIFINI, 2003, p. 213.

<sup>81</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: antecipação do fato gerador.** São Paulo: Malheiros, 2001, p. 298.

obrigação tributária decorrente desta presunção. Não há nenhuma referência no texto constitucional no sentido de que é possível a antecipação do fato gerador, mas apenas a antecipação de seu pagamento por responsável definido por lei.

Há a possibilidade de previsão de ocorrência de determinado fato que antecipe a obrigação de pagar por fato imponível que deverá ocorrer posteriormente. Tanto é assim que o dispositivo constitucional prevê a necessidade de restituição imediata e preferencial da quantia paga na hipótese de não ocorrer o fato gerador presumido.

Outrossim, a antecipação do pagamento sem substituição não está prevista no § 7º do art. 150 da CF/88, que prevê apenas o recolhimento antecipado, pelo substituto tributário, do tributo devido por fato gerador futuro, que somente irá ocorrer quando concretizada a operação presumida<sup>82</sup>.

Como bem esclarece Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, a substituição tributária progressiva “dá-se quando a lei determina que o imposto, relativo a fatos tributáveis futuros, que seria devido pelo substituído, deve ser pago no momento presente, quando da realização, pelo substituto, de fato próprio, tributável ou não, antecedente ao fato tributável por substituição, mas na mesma cadeia econômica do fato sujeito à substituição tributária.”.

Ademais, para a implementação da substituição tributária “para frente”, faz-se necessária não somente a presunção do fato desencadeador da pretensão tributária estatal, previsto na hipótese de incidência da norma, mas também que a estimativa da base de cálculo das operações subsequentes da cadeia comercial.

E, justamente em relação a esses dois aspectos – a presunção de fato gerador das operações subsequentes e fixação da base de cálculo<sup>83</sup> –, são dirigidas as mais severas

---

<sup>82</sup> Por outro lado, a antecipação sem substituição é prevista nas hipóteses dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CF, no caso de diferenças de alíquotas interestaduais, aplicando-se somente quando o adquirente da mercadoria é consumidor final: “VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

<sup>83</sup> Registra-se que a presunção do fato gerador relativo às operações subsequentes e a fixação de base de cálculo serão detalhadamente analisadas no Capítulo III.

críticas da técnica da substituição tributária “para frente”, as quais impõem que sejam traçados pressupostos e limites objetivos para utilização desta técnica de arrecadação, as quais serão analisadas detalhadamente no capítulo final deste trabalho.

### 1.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS

#### 1.3.1 Antecedentes legislativos, Emenda Constitucional n.º 03/93 e Lei Complementar n.º 87/96 frente aos julgados do Supremo Tribunal Federal

O primeiro diploma legislativo a dispor sobre o instituto da substituição tributária sobre as operações subsequentes no ICMS, com antecipação do recolhimento, foi o art. 58, II, § 2º, do Código Tributário Nacional:

Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria.

...

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável: (Revogado pelo Decreto-Lei nº 406, de 1968).

...

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;

Juntamente com o artigo 128 do CTN, o referido artigo amparava a utilização da técnica arrecadatória da substituição tributária “para frente”:

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

Contudo, o referido artigo 58 do CTN foi inteiramente revogado pelo art. 13 do Decreto-lei nº 406/68 (DL nº 406/68), recepcionado pela CF/88, assim como o Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66), com *status* de Lei Complementar (LC).

Em razão dos estados terem continuado a se utilizar desta técnica, mesmo após a revogação de sua expressa previsão, a matéria foi levada a julgamento no Supremo Tribunal Federal, que inicialmente entendeu que a disposição, contida no art. 128 do

CTN, era suficiente para tanto, como se observa no julgamento da Representação n.º 848/CE, da qual foi relator o Min. Carlos Thompson Flores:

Representação visando à declaração de inconstitucionalidade de decretos estaduais, por contravirem o art. 8º, XVII, c, da Constituição. Cabência em face das vigentes disposições constitucionais (Art. 119, I, 1). II. ICM - Inconstitucionalidade dos Decretos Estaduais n.º 9.158 e 9.165, ambos de 1.970. Improcedência porque, sem contrariarem as disposições da legislação federal, conduziram-se nos limites atribuídos pelo art. 128 do Código Tributário Nacional. Improcedência, rejeitada a preliminar.<sup>84</sup>

Contudo, este entendimento foi posteriormente modificado, passando o STF a repelir a técnica, nos termos do precedente contido no julgamento do RE n.º 68.971<sup>85</sup>, no qual o Relator, Ministro Aliomar Baleeiro, incluiu como uma das razões para reconhecer a inconstitucionalidade da previsão de antecipação de pagamento de imposto cujo fato gerador ainda havia ocorrido, que tal regime de pagamento antecipado constituiria verdadeiro empréstimo compulsório, à medida que produziria um crédito a ser devolvido pelo estado caso o fato gerador futuro acabasse por não ocorrer.

Tal entendimento foi mantido em julgamentos posteriores (RE n.º 77.462/MG, 77.885/MG<sup>86</sup> e 78.172/MG<sup>87</sup>), mas com fundamento diverso, qual seja, a ausência de vinculação entre o substituído (varejista) e o substituto (industrial ou atacadista).

<sup>84</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Rp 848. Relator: Ministro Thompson Flores. Julgado em: 14 abr. 1971. **DJ** 21 maio 1971 PP-02299 EMENT VOL-00836-01 PP-00029.

<sup>85</sup> "I.C.M. VENDA A ORDEM OU A PRAZO PARA ENTREGA FUTURA. PAGAMENTO ANTECIPADO: I. O ART. 1 DO DEC.L.406/68 IGUAL AO ART.52, DO C.T.N. ESTABELECE TAXATIVAMENTE TRES SITUAÇÕES PARA CARACTERIZAR O FATO GERADOR DO ICM, NELAS NÃO INCLUINDO O NEGÓCIO JURÍDICO DE VENDA A ORDEM, PARA FUTURA SAIDA QUE PODE ACONTECER OU NÃO. II. EXIGINDO ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO DO ICM, ANTES DA SAÍDA, PORQUE NEGOCIADA A VENDA PARA FUTURA ENTREGA, O ART. 79, DO DEC.N. 47.763/67-SP, NEGOU VIGENCIA AO ART. 1, PAR 1 DO D.LEI 406/68 OU ART.52, PAR. 1, DO CTN, POIS A TANTO EQUIVALE FAZER O QUE A LEI VEDA. III. INSTITUIR ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO DE IMPOSTO ANTES DE CONSTITUIR-SE O CRÉDITO RESPECTIVO, PORQUE AINDA NÃO OCORREU O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO FISCAL, É O MESMO QUE DECRETAR O ESTADO EMPRESTIMO COMPULSORIO INCONSTITUCIONAL, PORQUE NEGADO A SUA COMPETÊNCIA (C.F. DE 1969, ART. 18, PAR. 3). IV. A EQUIPARAÇÃO DA TRANSMISSAO DA PROPRIEDADE DA MERCADORIA A SAIDA, PARA CARACTERIZAR FATO GERADOR DO ICM, SÓ É LEGALMENTE ADMISSÍVEL NOS TERMOS DO PAR. 1 DO ART. 1 DO D.-LEI 406/68, SE ESSA MERCADORIA NÃO TRANSITA PELO ESTABELECIMENTO DO TRANSMITENTE. ISSO É IMPOSSÍVEL SE A MERCADORIA É FABRICADA PELO CONTRIBUINTE NO ESTABELECIMENTO, DO QUAL DEVERÁ SAIR." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. RE 68971. Relator: Ministro Aliomar Baleeiro. Julgado em: 11 maio 1973. **DJ** 15 out. 1973 PP-07685 EMENT VOL-00925-01 PP-00121)

<sup>86</sup> "ICM. "Atribuição a terceiro da condição de responsável pelo crédito tributário. O art. 128 do CTN, ainda vigente, só a permite se houver vinculação do terceiro ao fato gerador, pelo que já não é possível, em consequência da revogação do art. 58, § 2º, II do mesmo Código, pelo Decreto-lei nº 406/68, atribuir ao industrial ou comerciante atacadista, a responsabilidade pelo tributo devido pelo comerciante varejista.

Em momento seguinte, com a edição da LC n.º 44/83, o instituto voltou a ter previsão normativa, em razão da inclusão do §3º no art. 6º do DL nº 406/68:

§ 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável: (Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos; (Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista; (Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista; (Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias. (Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983)

Tal previsão normativa, contudo, já despertava na doutrina as críticas que até hoje se faz ao instituto: contrariedade ao princípio da tipicidade tributária; impossibilidade de incidência tributária sobre fato presumido, tributação com base em pautas fiscais etc.<sup>88</sup>

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988, em sua redação original, mesmo diante da ausência de previsão expressa da possibilidade de tributação do fato gerador presumido em relação às operações subsequentes, reportou-se à técnica no §2º, inciso XII, letras “b” e “d”:

XII - cabe à lei complementar:

...

b) dispor sobre substituição tributária;

...

---

Reexame e retificação do entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento da Representação nº 848, do Ceará”. - Precedente: RE 77.462- MG. - Recurso extraordinário não conhecido.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. RE 77885. Relator: Ministro Rodrigues Alckmin. Julgado em: 04 mar. 1975. **DJ** 18 abr. 1975 PP-02524 EMENT VOL-00981-01 PP-00324).

<sup>87</sup> “CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO - REVOGAÇÃO DO ART. 58 DO CTN. - A NORMA DO ART. 128 DO CTN PERMITE ATRIBUIR A RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO A TERCEIRA PESSOA VINCULADA AO FATO GERADOR DA RESPECTIVA OBRIGAÇÃO - INADMISSIBILIDADE DE ATRIBUIR-SE, A INDUSTRIAL OU ATACADISTA, A RESPONSABILIDADE PELO TRIBUTO DEVIDO PELO VAREJISTA NA VENDA AO CONSUMIDOR - RECURSO NÃO CONHECIDO.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. RE 78172. Relator: Ministro Rodrigues Alckmin. Julgado em: 29 abr. 1975. **DJ** 24 jun. 1975 PP-04502 EMENT VOL-00990-02 PP-00401)

<sup>88</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Responsabilidade tributária – ICM – substituição tributária (Lei Complementar 44/83). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 9, n. 34, p. 204-231, out./dez. 1985.

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

O próprio §9º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) acabou tratando de hipótese específica de substituição com antecipação do pagamento:

§9º - Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado à outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.

Da mesma forma, diante da mora do Congresso em regulamentar a questão através de Lei Complementar, nos termos da autorização do §8º do art. 34 do ADCT, os estados formalizaram o Convênio n.º 66/1988, que em seu art. 25 previa a substituição tributária “para frente”.

Outros convênios também acabaram por tratar da questão da substituição tributária “para frente” (Convênio ICMS n.º107/89 e 105/92).

Apesar disso, as manifestações contrárias à utilização dessa forma de substituição tributária persistiram. Muitos julgados do Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, acabaram por entender pela ilegalidade da “Cobrança do ICMS antes de concretizado o fato desencadeador da obrigação tributária, bem como, comportando como da quantificação, a base de cálculo e estipulada em fictícia tabela, desvinculada, pois, do valor real da operação.”<sup>89</sup> Nesse mesmo sentido: REsp n.º 38.529/SP<sup>90</sup> e REsp n.º 45.141/SP<sup>91</sup>.

---

<sup>89</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 40.539/SP, Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Julgado em: 18 abr. 1994. **DJ** 23 maio 1994, p. 12567.

<sup>90</sup> “O CONVÊNIO N. 66/88 (E 107/89), A PRÉTEXTO DE DISCIPLINAR O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, JÁ DEFINIDO EM LEI COMPLEMENTAR (CTN, ARTIGO 128), INSTITUIU HIPÓTESE DE “ANTECIPAÇÃO” DO ICMS, NAS OPERAÇÕES DE VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES, EM QUE: A) A BASE DE CÁLCULO É FUNDADA EM FICTÍCIO E ESTIMADO VALOR DE TABELA; B) O PAGAMENTO DO TRIBUTO (ICMS) É EXIGIDO ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, EM CONCRETO; C) O SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO É UM TERCEIRO ESTRANHO AO FATO IMPONÍVEL. AO INSTITUIR, “IN CASU”, A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, MEDIANTE A ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO ICMS, O CONVÊNIO N. 66/88 DESBORDOU-SE DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA (DECRETO-LEI N. 406/68, ARTIGO 1,

Em razão das persistentes críticas e dos próprios precedentes judiciais contrários à técnica, foi incluída na reforma tributária realizada pela Emenda Constitucional n.º 03/93 (EC n.º 3/93), a atual redação do § 7º do art. 150, da Constituição Federal.

E, a despeito do objetivo claro do referido dispositivo em colocar fim as discussões sobre a legitimidade da substituição tributária em relação às operações subsequentes, boa parte da doutrina continuou fazendo severas críticas a essa técnica de arrecadação.

Alguns doutrinadores questionaram a própria constitucionalidade da EC n.º 3/93, que incluiu o § 7º do art. 150 da CF/88, especialmente porque teria havido violação de cláusulas pétreas e princípios tributários, tais como da legalidade e tipicidade cerrada<sup>92</sup>.

A constitucionalidade da substituição tributária para frente somente veio a ser examinada novamente pelo STF, no ano de 1999, quando do julgamento do RE n.º 213.396-5/SP:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 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

---

PARÁGRAFO 1. E ARTIGOS 52 E 128 DO CTN), QUANDO SE SABE, QUE POR DETERMINAÇÃO DE REGRA TRANSITÓRIA DA CARTA POLÍTICA (ARTIGO 34, PAR-8. DO ADCT), TEM A FUNÇÃO DE REGULAMENTAR PROVISORIAMENTE A INCIDÊNCIA DO ICMS TÃO-SO NO DIZENTE AS LACUNAS EXISTENTES (NA LEGISLAÇÃO RECEPCIONADA) E SOBRE MATÉRIA TRATADA EM LEI COMPLEMENTAR NÃO RECEBIDA, NO TODO OU EM PARTE, PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO, POR MAIORIA DE VOTOS.”(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 38529/SP. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. Relator p/ Acórdão Ministro Garcia Vieira. Julgado em: 16 mar. 1994. **DJ** 06 jun. 1994, p. 14237)

<sup>91</sup> “PROCESSUAL - TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA- VEÍCULO AUTOMOTOR - ANTECIPAÇÃO - EXTINÇÃO DAS TABELAS - BASE DE CÁLCULO - INEXISTÊNCIA. - É ILEGAL EXIGÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE ICMS SOBRE FUTURAS VENDAS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (CONVÊNIOS ICMS 66/88 E 107/89).” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 45141/SP. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. Julgado em: 02 maio 1994. **DJ** 06 jun. 1994, p. 14243).

<sup>92</sup> No sentido da inconstitucionalidade da própria Emenda n. 3 à Constituição Federal: BARRETO, Aires F. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 84, p. 7-32, set. 2002. CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 405-410. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição tributária sem fato gerador real: imposição confiscatória – Lei Complementar 87/96 – inconstitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 22, p. 77-85, jun. 1997.

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.<sup>93</sup>

No referido julgamento, o Relator Min. Ilmar Galvão entendeu constitucional a utilização da técnica da substituição tributária “para frente” no ICMS mesmo antes da inclusão do § 7º no artigo 150 da Constituição Federal. Ademais, entendeu que não havia violação aos princípios da capacidade contributiva, não cumulatividade, confisco, legalidade e tipicidade na instituição da substituição tributária progressiva do ICMS pela Lei Paulista n.º 6.374/89.

Tal posicionamento foi confirmado, ainda, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4<sup>94</sup>, categórico no sentido da constitucionalidade da substituição tributária “para frente” na tributação do ICMS, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não

<sup>93</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 213396. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em: 02 ago. 1999. **DJ** 01 dez. 2000 PP-00097 EMENT VOL-02014-02 PP-00383.

<sup>94</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 1851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em: 8 maio 2002. **DJ** 22 nov. 2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: **DJ** 13 dez. 2002 p-00060.

deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

Já, a regulamentação específica da substituição tributária, requerida constitucionalmente, foi feita através da LC n.º 87/96, que em seu art. 6º, § 1º dispôs:

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

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

A referida lei complementar acabou por estabelecer, também, os demais critérios da hipótese de incidência tributária da substituição tributária “para frente” no ICMS.

Importante registrar, neste ponto, que, se, por um lado, a previsão na Constituição Federal (art. 150, § 7º) e a regulamentação em lei complementar (art. 6º da LC n.º. 87/96) não deixaram dúvidas da possibilidade de utilização da técnica da substituição tributária “para frente”, por outro lado, acabaram estabelecendo critérios para sua utilização.

E o fato do STF ter decidido, no julgamento da referida ADIN n.º 1.851-4, que é constitucional o mecanismo da substituição tributária progressiva, não afasta a necessidade de verificação dos limites para o uso deste regime no caso concreto, até mesmo porque se encontra pendente de julgamento, perante o STF, duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade e um Recurso Extraordinário<sup>95</sup>, ao qual foi dada repercussão geral, tratando justamente sobre esta matéria.

---

<sup>95</sup> A ADIN n.º 2.777/SP e n.º 2.675/PE, bem como o Recurso Extraordinário n.º 593.849, que estão pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal, serão objetos de análise mais detalhada no Capítulo 3.

### **1.3.2 Sistemática da Substituição Tributária em relação às operações subsequentes no ICMS**

Feitas as considerações sobre a técnica de arrecadação autorizada no § 7º do art. 150 da CF/88, importante a análise específica da sistemática substituição tributária “para frente” no ICMS.

O ICMS tem por fato gerador, tradicionalmente, as operações de circulação de mercadorias, oriunda da venda ou da prestação de serviços tributadas pelo Estado, eis que este é o elemento material da hipótese de incidência delimitada pelo artigo 155, II, da Constituição Federal.

Como antes visto, esta regra constitucional, atributiva de competência aos Estados para instituição de imposto sobre a ocorrência de operações de circulação de mercadorias, foi excepcionada pelo § 7º do artigo 150 da CF/88, que permite, através da substituição tributária, a presunção de ocorrência de todos os fatos geradores da cadeia de circulação da mercadoria, e a cobrança antecipada do imposto sobre eles incidentes, no momento inicial do ciclo econômico.

A substituição tributária “para frente”, em relação ao ICMS, caracteriza-se, pois, pela atribuição a determinado sujeito (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante ou importador) da responsabilidade pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas operações subsequentes com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final.

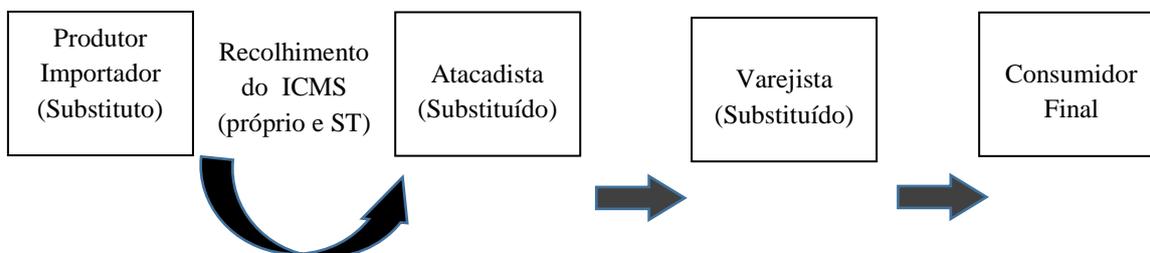
Lais Vieira Cardoso define a substituição tributária “para frente” no ICMS como o “instituto que dispõe sobre a incidência do imposto, no início da cadeia de circulação da mercadoria, cobrado do industrial, produtor ou atacadista, sobre o preço que será realizado quando da venda do varejista para o consumidor final”.<sup>96</sup>

---

<sup>96</sup> CARDOSO, Lais Vieira. Substituição tributária no ICMS e a restituição do imposto pago a maior. In: ICMS: questões fundamentais. São Paulo: MP Editora. 2007, p. 179.

A sistemática da substituição tributária do ICMS sobre operações subsequentes com mercadorias pode ser compreendida no seguinte esquema:

Figura 1 – Sistemática da Substituição Tributária do ICMS



Verifica-se que, geralmente, o primeiro contribuinte da cadeia de circulação de mercadorias do ICMS, no caso o produtor ou importador, é responsável não só pelo recolhimento do ICMS próprio, mas também pelo ICMS substituição tributária (ST), relativo a todas as operações subsequentes.

Por sua vez, a regulamentação para o ICMS desta técnica tributária, em consonância com a previsão contida no artigo 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a” e “b”, da CF/88, de que cabe à lei complementar definir os contribuintes e dispor sobre a substituição tributária no ICMS, foi dada, como já vimos, pela LC n.º 87/96.

A par das críticas da doutrina<sup>97</sup> relacionadas à delegação de competência à lei ordinária de cada unidade federativa para disciplinar o assunto, registra-se que o simples fato da LC n.º 87/96 ter exigido lei estadual para prever hipótese de substituição, estabelecer os critérios de presunção da base de cálculo, especificar quais as mercadorias vão estar sujeitas ao regime etc., já registrou um enorme avanço para a proteção dos contribuintes, vez que afastou a possibilidade de o Executivo regular tal instituto.

Como bem colocado por Marco Aurélio Greco<sup>98</sup>:

<sup>97</sup> Carrazza firmemente defende que tal competência é privativa da lei complementar, ‘ex vi` do citado art. 155§ 2, XII, b, da CF. Não poderia, destarte, ser objeto de delegação, se por mais não fosse em razão do princípio geral de Direito Público contido no aforisma ‘*delegaturdelegare non potest*’ (CARRAZZA, 2006, p. 282).

<sup>98</sup> GRECO, 2001, p. 96-97.

- (1) não basta existir a Lei Complementar nº 87, de 1996, para se reputar criada a antecipação/substituição no âmbito estadual;
- (2) outros veículos normativos, que não a lei estadual, não são admissíveis; e
- (3) as normas que vierem a ser editadas em contrariedade à exigência da lei complementar padecerão de vício de inconstitucionalidade.

Outrossim, nos termos do referido artigo 6º, somente poderá ser atribuída a responsabilidade pelo pagamento do ICMS a “contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título”. Destarte, não poderão figurar como substitutos tributários as pessoas que não se enquadrem nestas categorias.<sup>99</sup>

Outra exigência legal contida na referida Lei Complementar, é que lei estadual estabeleça em relação a quais mercadorias, bens e serviços poderá ser atribuída a substituição tributária (artigo 6º, § 2º).

Ou seja, a instituição do regime de substituição tributária para determinadas mercadorias ou serviços, para aplicação dentro de determinado Estado, pode ser feita por meio de lei da respectiva Unidade da Federação. Todavia, para a aplicação deste modelo de tributação em operações interestaduais, é exigida também a celebração de acordo - Convênios ou Protocolos - entre os Estados envolvidos (art. 9º, LC n.º 87/96).

Por seu turno, o artigo 8º da LC n.º 87/96 determina<sup>100</sup> que a base de cálculo, sobre a qual incidirá alíquota correspondente à mercadoria comercializada, corresponderá, para fins de substituição tributária progressiva, à soma do valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto, acrescida do valor do frete, seguro e encargos transferíveis aos adquirentes, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (margem de lucro) relativo às operações subsequentes.

---

<sup>99</sup> Os contribuintes são, além das pessoas expressamente identificadas no seu § 1º, todas aquelas que se enquadram nas qualidades do artigo 4º da própria Lei Complementar n.º 87/96: “Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.” Já, a expressão depositário se refere aquele que recebe em depósito à mercadoria do contribuinte, a qual será objeto da tributação.

<sup>100</sup> “Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: [...]II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes (sic).”

De acordo com o disposto no § 4º do referido artigo, essa margem de valor agregado, cujos critérios para fixação devem ser previstos em lei, será determinada com base nos preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

No Estado do Rio Grande do Sul, a legislação determina que a margem de valor agregado seja estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento efetuado pela Fiscalização de Tributos Estaduais em estabelecimentos situados, no mínimo, nos dez municípios do Estado que tenham maior índice de participação na receita do ICMS.<sup>101</sup>

Não há dúvida, entretanto, que a correta aplicação prática da substituição tributária “para frente” envolve uma série de desafios.

Cita-se aqui, para fins de ilustração do funcionamento desta forma de arrecadação, especialmente no tocante à presunção da base de cálculo através de margem de valor agregado, uma operação realizada por um fabricante de lâmpadas estabelecido no Estado do Rio Grande do Sul, com destino a um cliente localizado no Estado do Rio Grande do Sul, cujo valor da venda é de R\$ 1.000,00, ICMS calculado a uma alíquota de 17% e com o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) calculado a uma alíquota de 15%, teremos:

- a) ICMS da operação própria:  $R\$ 1.000,00 \times 17\%$  (origem RS destino RS) = R\$ 170,00;
- b) Base cálculo da ST:  $R\$ 1.000,00 + R\$ 150,00$  (IPI) + 40% (margem de valor agregado) = R\$ 1.610,00;
- c) Total do Imposto:  $R\$ 1.610,00 \times 17\%$  (alíquota interna praticada no Estado do RS) = R\$ 273,70;

---

<sup>101</sup> Dispõe ainda o § 2º do artigo 35 Lei Estadual nº 8.820/1989: “§ 2º Em substituição ao disposto no caput, a critério da Fiscalização de Tributos Estaduais, a margem poderá ser estabelecida com base em: a) levantamento de preços efetuados por órgão oficial de pesquisa de preços, mesmo que não específico para os fins previstos neste artigo; b) informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, quando de acordo com os preços efetivamente praticado.”

d) Total do Imposto ST: R\$ 273,70 (ICMS Total) – R\$ 170,00 (ICMS próprio) = R\$ 103,70.

Ou seja, o valor do ICMS a ser pago por substituição tributária “para frente” corresponderá (letra “d”), de acordo com o que dispõe o § 5º do artigo 8º da LC 87/96, ao resultado da diferença entre o valor do ICMS calculado sobre base de cálculo da substituição tributária (letra “c”) e o devido pela operação normal do estabelecimento que efetuar a substituição tributária (letra “a”).

Exceção a essa regra para fixação de base de cálculo, são as mercadorias ou serviços cujo preço final ao consumidor seja tabelado por órgão público competente, caso em que a base de cálculo do imposto será o preço por este fixado (art. 8º, § 2º, LC n.º 87/96), e, quando existir preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante ou importador (exemplo dos cigarros), em que lei ordinária estadual poderá estabelecer este como base de cálculo este preço (art. 8º, § 3º, LC n.º 87/96).

Como se observa não são poucos os desafios que este mecanismo de tributação apresenta aos aplicadores do direito, visto que o modelo, além da problemática da escolha do sujeito passivo que possa repassar o ônus econômico do tributo antecipado, traz com ele um problema ainda mais complexo, que lhe é inerente, qual seja, a sempre presente possibilidade de discrepância entre a grandeza tributada e aquela efetivamente realizada na circulação da mercadoria.

Assim, como veremos adiante, entre os pressupostos basilares para a aplicação constitucional da substituição tributária “para frente” no ICMS, está o respeito à capacidade contributiva do substituto legal tributário, que não poderá ser onerado por tributo recolhido em relação a fatos geradores praticados por terceiros, e especialmente do substituído, que não pode suportar o ônus de tributo presumido em base de cálculo totalmente desvinculada da realidade fática.

## 2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: EFICÁCIA E APLICABILIDADE DA NORMA CONTIDA NO ART. 145, § 1º DA CF/88

### 2.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

#### 2.1.1 Conceito

Registra-se que várias expressões são utilizadas para designar a capacidade contributiva na legislação, na doutrina e na jurisprudência, tanto brasileiras quanto estrangeiras. No Brasil, se utilizam geralmente as expressões “capacidade econômica”, “capacidade de contribuir”, “aptidão econômica”, “capacidade de pagar tributos” etc.

No direito anglo-saxônico, empregam-se as designações “ability to pay” e “capacity to pay”<sup>102</sup> e, na língua espanhola, a capacidade contributiva ora atende pela denominação de “capacidad contributiva”, ora por “capacidad económica”<sup>103</sup>.

Entretanto, ainda que a literalidade da referida expressão sugira o seu significado, no sentido da capacidade de pagar, não logra em dissipar de antemão todas as dúvidas a respeito deste preceito. Humberto Eustáquio César Mota Filho muito bem destaca que “a expressão capacidade contributiva é moderna, mas a ideia subjacente a tal noção já foi expressa sob diversas formas”.<sup>104</sup>

Alfredo Augusto Becker, inclusive, registra em seus estudos que as palavras “capacidade contributiva” não constituem um conceito científico “nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Essa expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.”<sup>105</sup>

---

<sup>102</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

<sup>103</sup> HERREARA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidade económica y sistema fiscal: análisis del ordenamento español a luz del derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

<sup>104</sup> MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. **Introdução ao princípio da capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 32.

<sup>105</sup> BECKER, 2010, p. 515.

Contudo, apesar das divergências suscitadas pela ambiguidade e imprecisão da expressão, bem como de outras controvérsias e digressões doutrinárias<sup>106</sup> a respeito do tema – as quais serão devidamente analisadas no decorrer deste estudo – se faz necessário que sejam traçados os limites do conceito e conteúdo da capacidade contributiva.

Marco Aurélio Greco infere, nesse sentido, que, por ser “muito difícil, para não dizer impossível, que se consiga uma definição técnica do que vem a ser a figura da capacidade contributiva”, é preferível trabalhar com seu conceito.<sup>107</sup>

Buscando validar cientificamente o conceito, Regina Helena Costa, valendo-se das lições dos mestres Perez de Ayala e Eusebio Gonzales, esclarece que a significação da capacidade contributiva se dá nos planos jurídico-positivo, ético-econômico e técnico-econômico:

No plano jurídico-positivo, a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito. No plano ético-econômico, por sua vez, relaciona-se com a justiça econômica material. Aqui se designa por capacidade contributiva a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos.

Por fim, em nível técnico ou técnico-econômico, tem-se em conta todos os princípios, regras, procedimentos e categorias relativas à operatividade e eficácia arrecadatórias. Portanto, têm capacidade contributiva, segundo esta concepção, aqueles sujeitos que: a) constituam unidades econômicas de posse e de emprego de recursos produtivos ou de riqueza; b) sejam facilmente identificáveis e avaliados pela Fazenda pública como suscetíveis de imposição, e c) estejam em situação de solvência presumidamente suficiente para saldar o tributo.<sup>108</sup>

Como se observa, mesmo que o objeto deste estudo resida na esfera jurídica, os elementos éticos e econômicos são inerentes ao conceito, já que para a definição

<sup>106</sup> Exemplos de controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema: aplicação somente aos impostos (MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001) ou a todas as espécies tributárias (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 573675. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, DJU 22 maio), aos tributos de finalidade fiscal (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002); eficácia jurídica da exclusiva perante o legislador (BECKER, 2010, p. 533), perante o legislador, intérprete e aplicador (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 689) ou, ainda, eficácia positiva do princípio (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 329).

<sup>107</sup> Ibid., p. 316.

<sup>108</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 24-25.

das obrigações tributárias, segundo a capacidade contributiva, é necessário fazer-se uma análise das possibilidades de tributação de determinada riqueza de um sujeito e um juízo de valor sobre a aptidão do mesmo para contribuir, sem perder de vista o ideal de justiça tributária.

A este respeito José Marcos Domingues de Oliveira refere que a

possibilidade-dever de cada um contribuir para o custeio do Estado determinará, de consequência (sic), a medida do sacrifício individual que este poderá legitimamente reivindicar, sob pena de pôr em risco a continuidade do influxo dos meios de que necessita, pela destruição da célula produtora desses recursos, e, também aqui, frustrar a sua manutenção.<sup>109</sup>

Neste aspecto, importante frisar que, para alguns autores<sup>110</sup>, a capacidade contributiva de um cidadão situa-se entre os limites do mínimo existencial para uma vida digna e o confisco de suas riquezas. Com isso, tem-se como tributação de acordo com a capacidade contributiva do indivíduo aquela que, em um limite inferior, não interfere na sua sobrevivência, privando-o dos meios elementares de subsistência, e no limite superior, não desestimule o exercício de determinada atividade econômica lícita.

Segundo observa Ana Paula de Barcellos, para se efetivar o princípio da dignidade da pessoa humana, que é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil - artigo 1º, III, CF/88 -, e os demais princípios o Estado deverá prover, primeiramente, um mínimo existencial social para que todos tenham a possibilidade de uma existência digna. “Esse núcleo, no tocante aos elementos materiais da dignidade, é composto de um mínimo existencial, que consiste em um conjunto de prestações materiais mínimas sem as quais se poderá afirmar que o indivíduo se encontra em situação de indignidade”.<sup>111</sup>

---

<sup>109</sup> CASADO OLLERO, Gabriel. El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta. *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, nº 32, p. 196, 1982, apud TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Vol. III**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 130, nota 125. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 5-6.

<sup>110</sup> NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Fabris, 2001, p. 51.

<sup>111</sup> BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 38.

Já, na outra esfera, ensina Hugo de Brito Machado o tributo com efeito de confisco é aquele que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade<sup>112</sup>. O tributo não pode ser antieconômico, não podendo inviabilizar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras de riqueza, ou promotoras da circulação desta.

Ou seja, o Estado não pode arrecadar de certo contribuinte mais do que ele pode suportar, pois caso haja tributação maior do que sua capacidade, o Estado estará tributando o mínimo existencial ou realizando confisco.

Todavia, entendemos que a noção de capacidade contributiva não pode ficar limitada entre os dois extremos referidos – do mínimo existencial e do confisco – vez que em alguns casos a eles se sobrepõe e em outros destes se diferencia<sup>113</sup> como eles nem mesmo da está diretamente relacionada com os ideais de justiça e igualdade. Refere-se à aptidão de cada contribuinte para concorrer com os gastos públicos, na proporção de seus haveres<sup>114</sup>.

### 2.1.2 Aspecto subjetivo e objetivo da tributação da capacidade contributiva

Em relação ao conteúdo da capacidade contributiva, é necessário diferenciar-se a capacidade econômica<sup>115</sup> objetiva, aquela cuja medição da base tributável repousa em circunstâncias concretas, tais como a renda ou o patrimônio, da capacidade econômica subjetiva, que seria aferida com auxílio da apreciação de

---

<sup>112</sup> MACHADO, 2004, p. 59.

<sup>113</sup> Importantes as considerações de Luiz Felipe Silveira Difini sobre a relação do princípio da capacidade contributiva com o não-confisco: “Em síntese, os princípios de capacidade contributiva e não-confiscatoriedade inter-relacionam-se estreitamente e possuem numerosos pontos de contato, mas não se identificam; antes, se complementam: há várias hipóteses em que se dá a incidência de um, mas não de outro, face a particularidades que lhes são próprias, como âmbito de aplicação (só impostos ou todos os tributos), constituir exigência a ser examinada em relação à generalidade dos casos ou situações individuais, exclusão do mínimo vital, hipóteses de tributação modesta mas indiferenciada quanto a diferentes capacidades e de tributação fortemente exacerbada de capacidades contributivas, por sua vez, elevadas.” (DIFINI, 2005, p. 186).

<sup>114</sup> MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 325.

<sup>115</sup> Em nota de revisão, Mizabel Derzi infere que pode ser utilização a expressão “capacidade econômica”, pelo art. 145, § 1º da CF/88, pretende afastar qualquer tipo de presunção que busque atingir fatos que não estejam vinculados em realidades econômicas. (Ibid., p. 690).

fatores subjetivos, como a idade, saúde, estado civil, encargos de família, individualmente considerados.

Enquanto a capacidade contributiva objetiva ou absoluta refere-se a um fato que se constitua em manifestação de riqueza, apontando para a existência de um sujeito passivo em potencial, a capacidade contributiva subjetiva ou relativa, subordinada àquela, reporta-se ao próprio sujeito individualmente considerado<sup>116</sup>.

A capacidade contributiva objetiva é a aptidão abstrata para participar nas despesas públicas. Serve como pressuposto ou fundamento da obrigação tributária e, por isso, obriga a eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem, ao menos indiciariamente, a riqueza dos contribuintes e sua aptidão para concorrer com as despesas públicas.

Desse modo, a capacidade contributiva em seu aspecto objetivo determina que os fatos geradores de cada imposto tenham como fundamento os indicadores adequados de riqueza existentes - a renda, o patrimônio e o consumo (renda despendida)<sup>117</sup> - e, eles próprios, sejam revestidos de conteúdo econômico. Poderíamos, então, concluir que a capacidade contributiva objetiva restaria, então, violada no caso da tributação de fatos ou atos que não revelem signos presuntivos de riqueza como, por exemplo, possuir cabelos compridos ou respirar.

Por sua vez, em sua faceta subjetiva, a capacidade contributiva se refere ao grau de aptidão para contribuir de cada indivíduo. Esse aspecto se destina a aferir a capacidade de pagamento de cada um, graduando-a de acordo com o signo de manifestação de riqueza escolhido pelo legislador, ao definir o fato gerador de cada tributo. É, também, nesse aspecto que se apresenta a maior dificuldade prática de efetivação da ideia de capacidade contributiva.

---

<sup>116</sup> COSTA, 1993, p. 26.

<sup>117</sup> Klaus Tipke muito bem refere que “As concepções quanto ao bem tributário mais apropriado como objeto do nexo tributário e indicador da capacidade contributiva tributária variaram notavelmente na história do tributo. No século XVII valia como bem tributário mais apropriado a posse de terra (Grund um Boden). No século XIX a revolução social depois da transformação da sociedade feudal na sociedade industrial colocou o capital no primeiro plano dos bens tributários. A teoria tributária no final deste século volta-se progressivamente ao consumo (agressivo ao meio ambiente) como o indicador mais adequado para a capacidade contributiva. (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário: Steuerrecht**. Porto Alegre: Fabris, 2008, p. 208).

É em função deste aspecto que a capacidade contributiva se difere da igualdade, pois, enquanto esta impõe a comparação entre dois ou mais indivíduos, na capacidade contributiva, não há cotejo, mas análise individual do sujeito e de sua própria capacidade de arcar com os tributos.

Luís Eduardo Schoueri entende, por outro lado, que o sentido da subjetividade “não é aquele plano individual e concreto, não é a capacidade contributiva de cada sujeito passivo, mas aquela que se revela por meio do acontecimento de fatos geradores ligados a circunstâncias pessoais, por se reputar inalcançável o sentido de capacidade contributiva subjetiva proposto pela maior parte da doutrina.”<sup>118</sup>

Entendemos, todavia, que a tributação de fatos geradores vinculados a circunstâncias pessoais do contribuinte, como é o caso dos impostos pessoais, está inserida dentro do âmbito do aspecto objetivo da capacidade contributiva. Ademais, o simples fato de ser de difícil alcance prático não é razão suficiente para que seja alterado determinado conceito doutrinário.

Destarte, podemos sintetizar da seguinte forma os dois aspectos compreendidos pela capacidade contributiva no âmbito tributário: a capacidade contributiva absoluta ou objetiva, enquanto pressuposto da tributação, a qual exige a eleição, pelo legislador, de fatos indicadores de uma efetiva aptidão para contribuir, que sejam reveladores de riqueza<sup>119</sup>; e a capacidade contributiva subjetiva, enquanto parâmetro ou critério para a tributação, que se dirige à delimitação do grau de capacidade pessoal de cada contribuinte, expressa a aptidão pessoal para o pagamento do tributo<sup>120</sup>.

Delimitados, então, os aspectos conceituais doutrinários da capacidade contributiva, importante que sejam analisadas as consequências de sua posituação no ordenamento jurídico brasileiro.

---

<sup>118</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 283.

<sup>119</sup> Neste sentido: BALEEIRO, 2005, p. 706. CARVALHO, 2005, p. 340. COSTA, 1993, p. 26.

<sup>120</sup> Compactuam deste entendimento: BALEEIRO, op. cit., p. 706. COSTA, 1993, p. 26. SILVEIRA, 2009, p. 294.

## 2.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

### 2.2.1 Evolução histórica

A Constituição do Império de 1824<sup>121</sup>, como bem coloca Aliomar Baleeiro<sup>122</sup>, foi a primeira entre as Cartas Magnas brasileiras a conceber, ainda que de maneira embrionária, a capacidade contributiva, ao dispor no inciso XV do artigo 179 que “Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”

Tal disposição, como reconhece a doutrina, estava impregnada das ideias do liberalismo francês, predominante a época.<sup>123</sup>

Por sua vez, as Constituições brasileiras subsequentes - 1891<sup>124</sup>, 1934<sup>125</sup> e 1937<sup>126</sup> – silenciaram a respeito da capacidade contributiva, muito embora tenha de se reconhecer que a efêmera Constituição de 1934 tenha trazido algumas concepções que relacionavam a tributação com a capacidade contributiva.

Em seu artigo 128<sup>127</sup>, a Constituição de 1934 dispunha sobre a progressividade dos impostos incidentes nas transmissões de heranças, enquanto no artigo 185<sup>128</sup> se reportava a proibição de elevação de impostos em mais de 20% do seu valor.

Mas somente com a Constituição de 1946 que a capacidade contributiva passou a ser norma expressamente constitucionalizada, nos termos do seu artigo 202, com a seguinte redação:

---

<sup>121</sup> Constituição Política do Imperio do Brazil (sic), de 25 de março de 1824.

<sup>122</sup> BALEEIRO, 2006, p. 687.

<sup>123</sup> MOTA FILHO, 2006, p. 60; e NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 25.

<sup>124</sup> Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 24 de fevereiro de 1891.

<sup>125</sup> Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 16 de julho de 1934.

<sup>126</sup> Constituição dos Estados Unidos do Brasil, outorgada em 10 de novembro de 1937.

<sup>127</sup> “Art. 128 - Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado.”

<sup>128</sup> “Art. 185 - Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento.”

Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Aliomar Baleeiro, a quem se atribui a inspiração do referido dispositivo constitucional<sup>129</sup>, ensina que “o art. 202 se cristalizava em diretriz programática traçada aos legisladores.”<sup>130</sup>.

Em julgado de 1962 sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal, confirmou tal entendimento ao referir que a tributação deve ser “conforme a capacidade econômica do contribuinte”, como *recomendado* pela Constituição vigente, *verbis*:

IMPOSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES - CONSTITUCIONAL QUE O FISCO, TOME POR BASE PARA INCIDÊNCIA A CAPACIDADE ECONÔMICA DE CONTRIBUINTE.<sup>131</sup>

E, apesar da revogação deste dispositivo pela Emenda n.º 18/1965<sup>132</sup>, e da capacidade contributiva não ter figurado na Constituição de 1967<sup>133</sup>, boa parte dos doutrinadores<sup>134</sup> entendem que, a partir da Emenda n.º 1/69<sup>135</sup>, ela poderia ser extraída implicitamente das demais garantias do sistema constitucional, nos termos autorizados pelo § 36 do artigo 153:

A especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota.

Para outros autores, contudo, a retirada da capacidade contributiva do texto constitucional acabou por esvaziar a sua eficácia<sup>136</sup>. Marco Aurélio Greco aduz que, depois da revogação do art. 202 da Constituição de 1946, a capacidade contributiva não mais gerava efeitos no campo tributário, especialmente pelo fato de ter sido

<sup>129</sup> MOTA FILHO, 2006, p. 60.

<sup>130</sup> BALEEIRO, 2006, p. 688.

<sup>131</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RMS 9568. Relator: Ministro Cunha Melo. Julgado em: 9 jul. 1962. DJ 29 nov. 1962, p-03611.

<sup>132</sup> Emenda a Constituição de 1946 n. 18/1965, de 01/12/1965.

<sup>133</sup> Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.

<sup>134</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 687, CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 72, OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 31.

<sup>135</sup> Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.

<sup>136</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 31.

outorgado à União Federal um campo residual de competência, pelo qual podia “criar imposto que tivesse como hipótese de incidência (fato gerador) qualquer fato do mundo fenomênico, mesmo que despido de qualquer conteúdo econômico (art. 18, § 5º, e art. 21, § 1º, da Constituição Federal).”<sup>137</sup>.

Por fim, a Constituição da República de 1988 reinsereu o referido preceito, consagrando-o entre os princípios gerais do sistema tributário, como adiante será analisado.

## 2.2.2 Constituição Federal de 1988

Dispõe o artigo 145, § 1º. da Constituição Federal Brasileira de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - **Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifo nosso)

Como se observa, a capacidade contributiva foi incluída na Seção I, Capítulo I do Título VI, da CF/88, nos princípios gerais, ao lado das espécies tributárias.

Ou seja, ao contrário dos demais princípios constitucionais tributários, inseridos entre as limitações ao poder de tributar, o princípio da capacidade contributiva está em destaque entre as normas gerais estruturantes do sistema.

Marco Aurélio Greco entende que tal localização na topologia constitucional “normatiza a concepção de a capacidade contributiva ser um dos elementos estruturais que compõem o sistema tributário, apresentando até maior importância

---

<sup>137</sup> UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, nt. 12, p. 68.

(nessa estruturação) do que as destacadas “limitações”, pois estas representam o que não pode ser feito.”<sup>138</sup>.

Ademais, a alusão constitucional ao citado preceito não se esgota na menção feita no §1º. do art. 145 da CF/88.

Como bem pontuado por Regina Helena Costa, “Em outras disposições do texto maior, encontramos autênticos desdobramentos do mesmo, entre as limitações ao poder de tributar e com relação aos diversos impostos.”<sup>139</sup>.

Já nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil<sup>140</sup>, as referências à construção de uma sociedade justa (art. 3º., I, CF/88) e à redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º., II, CF/88), trazidas pela Constituição, permitem identificar os contornos da capacidade contributiva.

Da mesma forma, nas limitações ao poder de tributar dispostas na Constituição, as alusões à igualdade e ao não confisco, feitas nos incisos II e VI do artigo 150<sup>141</sup>, têm relação intrínseca e direta com a capacidade contributiva, razão pela qual serão aprofundadas no capítulo seguinte.

Registra-se, ainda, que tanto a igualdade - da qual geralmente a capacidade contributiva é identificada como desdobramento ou como forma de concreção específica<sup>142</sup> - quanto o confisco - o qual representa a aniquilação da capacidade contributiva subjetiva<sup>143</sup> - tem estreita relação com a delimitação da capacidade pessoal, de cada contribuinte, para o pagamento de tributos.

---

<sup>138</sup> TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (Org.). **Dicionário de princípios jurídicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, v. 45, p. 155.

<sup>139</sup> COSTA, 1993, p. 89.

<sup>140</sup> “Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”

<sup>141</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

<sup>142</sup> ÁVILA, Humberto Bergman. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 356.

<sup>143</sup> COSTA, op. cit., p. 89.

## 2.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 2.3.1 Breves Considerações sobre os Princípios Constitucionais Tributários

A Constituição brasileira, como sói saber, prevê inúmeros princípios, dos quais alguns são especificamente tributários - legalidade tributária (art. 150, I), anterioridade (art. 150, III), capacidade contributiva (art. 145, § 1º), vedação do confisco (150. IV) etc. -, que se constituem nos mandamentos nucleares do próprio sistema jurídico brasileiro.

Estes princípios tributários, juntamente com as demais regras constitucionais aplicáveis a este ramo do direito, constituem a estrutura do nosso sistema jurídico tributário, normatizando o próprio exercício do poder tributário no Brasil.

De igual modo, não há dúvida que os princípios constitucionais de direito tributário são espécies normativas que introduzem valores relevantes para o sistema, os quais tem grande influência na orientação da ordem jurídica tributária.<sup>144</sup>

Inclusive, para Hugo de Brito Machado, os princípios constitucionais, e especificamente os tributários, “existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.”<sup>145</sup>

Contudo, o próprio conceito de princípio constitucional tributário, como espécie do gênero princípio, é objeto de vasta discussão doutrinária, da qual se fará breve análise com intuito de facilitar a compreensão dos pontos seguintes deste estudo.

José Afonso da Silva diz serem os princípios verdadeiras ordenações que se irradiam por todo o sistema de normas, servindo como base destas. Os princípios se

---

<sup>144</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 261.

<sup>145</sup> MACHADO, 2004, p. 58.

configurariam, então, quando positivados, em normas-princípios e se constituiriam como preceitos básicos da organização constitucional.<sup>146</sup>

Na doutrina nacional, vale trazer ainda à colação os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, em relação à importância dos princípios, conceituados como as disposições nucleares de um sistema jurídico positivo:

Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.<sup>147</sup>

Entretanto, mesmo estando amplamente reconhecido o caráter de alta relevância dos princípios, a aplicabilidade e a eficácia destes continua sendo bastante tormentosa na doutrina nacional. Não só em razão da difícil determinação do conteúdo de alguns deles, mas também pela ausência de uma circunscrição da própria expressão “princípio”, que possui vários significados e que acaba sendo muitas vezes utilizada sem qualquer especificação.

Paulo de Barros Carvalho explicita as diferentes utilizações do próprio termo “princípio”:

Assim, nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos “princípio” como

<sup>146</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 94.

<sup>147</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 748.

norma; enquanto nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo.”<sup>148</sup>

Outra questão a ser considerada é o fato de ter se consolidado na doutrina brasileira a utilização da expressão princípio para as mais diferentes normas constitucionais, apesar de algumas delas possuírem verdadeiro caráter de regras.<sup>149</sup>

Humberto Eustáquio César Mora Filho sustenta que os princípios constitucionais variam, em grau de abstração, entre os valores e as regras, e numa extremidade estão os princípios com alta carga de abstração, como é o caso da isonomia, enquanto noutro polo se situam os princípios com alto grau de concretude, traduzindo-se em verdadeira regra constitucional, como o princípio da anterioridade.<sup>150</sup>

E, na tentativa de diferenciar regras e princípios, são incontáveis as propostas de critérios para distinção entre essas duas espécies de normas, especialmente na doutrina estrangeira.

Paulo Bonavides refere, especificamente, alguns desses critérios sugeridos por diferentes autores, entre os quais destaca

o da ‘determinabilidade dos casos de aplicação’ (Esser), o da origem, o da diferenciação entre normas ‘criadas’ (geschaffenen) e normas ‘medradas’ ou ‘crescidas’ (gewachsenen Normen), referido por Schuman e Eckhoff, o da explicitação do teor de valoração (Canaris), o da relação com a idéia de Direito (Larenz) ou com a lei suprema do Direito (Bezugzueinemobersten Rechtsgesetz), segundo H. J. Wolff, e, finalmente, o da importância que têm para a ordem jurídica (entre outros, Peczenik e Ziembinski).<sup>151</sup>

Entretanto, entendemos que a contribuição preambular decisiva para essa distinção foi dada por Ronald Dworkin. A diferenciação entre princípios e regras, para este doutrinador, é de natureza lógica, pois, enquanto as regras conteriam a descrição de

<sup>148</sup> CARVALHO, 2005, p. 141. Há de se distinguir aqui, o posicionamento do autor, que os princípios não podem ser confundidos com os valores, apesar de estarem relacionados com os mesmos. Os valores atuam no campo da moral, enquanto as regras atuam no campo deontico (ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição tributária e proporcionalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 28).

<sup>149</sup> Paulo de Barros Carvalho refere que alguns princípios estão impregnados de noções valorativas (segurança jurídica, justiça etc.), outros também chamados de princípios, por outro lado, são limites objetivos claros (anterioridade, legalidade etc.), cuja violação é facilmente verificável. Exemplo disso, é a comprovação de que um tributo foi violado o princípio da legalidade por ter sido introduzido por ato infralegal (CARVALHO, op. cit., p. 142).

<sup>150</sup> MOTA FILHO, 2006, p. 26.

<sup>151</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 249.

um fato cuja realização implicaria, necessariamente, a conduta imputada, os princípios seriam uma razão a ser ponderada e sopesada com outras razões derivadas de outros princípios. As regras aplicar-se-iam como “tudo ou nada” (*all-or-nothing*), no modelo chamado subsuntivo. Já os princípios, por possuírem um caráter de dimensão de peso ou importância, ao contrário das regras, forneceriam razões argumentativas em uma determinada direção.<sup>152</sup>

Muito importantes, ainda, as lições de Robert Alexy, o qual, desenvolvendo as ideias de Dworkin<sup>153</sup>, inferiu que “el punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes”.<sup>154</sup>

Para este autor os princípios são, pois, mandamentos de otimização, que podem ser cumpridos em diversos graus, e a medida do seu cumprimento depende das possibilidades fáticas e jurídicas, as quais compreendem os princípios e regras opostos. Princípios estabelecem deveres *prima facie*, não determinam que algo seja feito de modo terminativo, já as regras são cumpridas ou não.<sup>155</sup>

Mesmo tendo tido boa aceitação na doutrina brasileira, tal diferenciação entre princípios e regras não é pacífica, pois alguns doutrinadores continuam sustentando serem os princípios normas hierarquicamente superiores e com grau de abstração e generalidade maior que o das regras.<sup>156</sup>

Segundo Roque Antônio Carraza “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.”<sup>157</sup>

---

<sup>152</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 39-46.

<sup>153</sup> ÁVILA, Humberto Bergman. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 37.

<sup>154</sup> ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 81.

<sup>155</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 85-95.

<sup>156</sup> Neste sentido: MELLO, 2000, p. 86. e MACHADO, 2004, p. 17-18.

<sup>157</sup> CARRAZA, 2003, p. 47.

Contudo, na linha dos estudos de Ronald Dworkin e de Robert Alexy, vale transcrever o entendimento dos doutrinadores brasileiros Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcelos, para quem os princípios têm o seguinte conteúdo:

Quanto ao conteúdo, destacam-se os princípios como normas que identificam *valores* a serem preservados ou fins a serem alcançados. Trazem em si, normalmente, um conteúdo axiológico ou uma decisão política. Isonomia, moralidade, eficiência são valores. Justiça social, desenvolvimento nacional, redução das desigualdades regionais são fins públicos. Já as regras se limitam a traçar uma conduta. A questão relativa a valores ou fins públicos não vem explicitada na norma porque já foi decidida pelo legislador, e não transferida ao intérprete. Daí ser possível afirmar que regras são descritivas de conduta, ao passo que princípios são valorativos ou finalísticos.<sup>158</sup>

Humberto Ávila, a seu turno, critica a distinção entre princípios e regras com base no caráter *prima facie* e definitivo das normas e na forma de aplicação e colisão.<sup>159</sup> Segundo o autor, tanto os princípios quanto as regras permitem a consideração de aspectos concretos e individuais, mais as regras exigem um ônus argumentativo muito maior para serem afastadas, pois descreveram diretamente condutas.<sup>160</sup>

Os princípios, para o referido autor, são “normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação, demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária para sua promoção”.<sup>161</sup>

<sup>158</sup> BARROSO; BARCELOS, 2008, p. 61.

<sup>159</sup> ÁVILA, 2010, p. 78-91.

<sup>160</sup> Humberto Ávila infere neste sentido que, enquanto as regras seriam normas diretamente descritivas de condutas e indiretamente descritivas de fins a serem atingidos, os princípios são normas diretamente descritivas de fins e indiretamente descritivas de condutas, pois “No caso dos princípios essa consideração é feita sem obstáculos institucionais, na medida em que os princípios estabelecem um estado de coisas que deve ser promovido sem descrever, diretamente, qual o comportamento devido”. Por outro lado, para as regras “a consideração a aspectos concretos e individuais só pode ser feita com uma fundamentação capaz de ultrapassar a trincheira decorrente da concepção de que as regras devem ser obedecidas. É a própria regra que funciona como razão para adoção do comportamento.” (Ibid., p. 48-49).

<sup>161</sup> Ibid., p. 78. Valem ser transcritas, em relação a esta matéria, as lições do Professor Humberto Ávila em relação a solução de eventuais conflitos entre princípios e regras constitucionais: “Também relacionado a essa questão está o problema de saber qual norma deve prevalecer se houver conflito entre um princípio e uma regra de mesmo nível hierárquico (regra constitucional x princípio constitucional). Normalmente, a doutrina, com base naquela já referida concepção tradicional, afirma que deve prevalecer o princípio. Assim, porém, não deve suceder. Se isso fosse aceito, quando houvesse colisão entre a regra da imunidade dos livros e o princípio da liberdade de manifestação do pensamento e cultura, deveria ser atribuída prioridade ao princípio, inclusive – esta seria uma das consequências – para efeito de tornar imunes obras de arte! E se houvesse conflito entre a regra de competência para instituir contribuições sociais sobre o faturamento e os princípios da solidariedade social e da universalidade do financiamento da seguridade

Nesta seara, importante perquirir, ainda, sobre a possibilidade de um mesmo dispositivo possuir um “duplo caráter”, de regra e de princípio, para verificar se efetivamente podemos ter dispositivos constitucionais que possam ser ao mesmo tempo princípios e regras – o que explicaria, inclusive, a confusão conceitual existente na doutrina.

Para Ronald Dworkin tanto uma regra quanto um princípio, em alguns casos, podem cumprir papéis muito semelhantes, especialmente quando se utiliza na regra vocábulos com pouca concreção (“razoável”, “significativo”, “injusto” etc.). O autor entende que “a utilização desses termos faz essa regra assemelhar-se mais a um princípio. Mas não chega a transformar a regra em princípio”.<sup>162</sup>

Para Robert Alexy, por outro lado, pode haver uma verdadeira vinculação de ambos os níveis - regra e princípio - quando na formulação da norma constitucional é incluída uma cláusula restritiva com a estrutura de princípios, que por isto, está sujeita à sopesagem.<sup>163</sup> Para o autor alemão, “compreender as normas de direitos fundamentais apenas como regras ou apenas como princípios não é suficiente. Um modelo adequado é obtido somente quando às disposições de direitos fundamentais são atribuídos tanto regras quanto princípios. Ambos são reunidos em uma norma constitucional de caráter duplo.”<sup>164</sup>

Humberto Ávila, apesar de sustentar que uma mesma norma não pode gerar um princípio e uma regra, entende que um mesmo texto legal pode, sim, gerar normas com estrutura de princípio e de regra. O referido professor exemplifica tal possibilidade através do dispositivo constitucional segundo o qual todos devem ser tratados com igualdade, o qual pode ser examinado como regra, porque proíbe a criação de tributos

---

social, deveria ser dada prevalência aos princípios, inclusive – este seria um dos resultados – para o efeito de justificar a tributação mesmo que o valor obtido pela empresa não fosse enquadrado no conceito de faturamento! Ora isso é inaceitável.”(ÁVILA, Humberto. A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 125, p. 33-49, fev. 2006, p. 39).

<sup>162</sup> DWORKIN, 2010, p. 45.

<sup>163</sup> ALEXY, 2008, p. 141-143.

<sup>164</sup> Ibid., p. 144.

que não sejam iguais para todos os contribuintes, e como princípio, porque estabelece a realização do valor igualdade.<sup>165</sup>

Essas considerações são importantes, inclusive, para entender por que, para alguns autores, determinados dispositivos constitucionais são regras, enquanto para outros são princípios<sup>166</sup>. Servirão, também, para verificarmos as eficácias propostas pela doutrina para o princípio da capacidade contributiva e as suas consequências em relação à tributação do fato gerador presumido, a ser analisada no capítulo seguinte.

### 2.3.2 Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva

Alfredo Augusto Becker, em relação à norma inserta na Constituição de 1946, entendia que a mesma se tratava da “*constitucionalização do equívoco*”, reconhecendo, apenas, que este preceito constitucional possuía “um mínimo de certeza e praticabilidade que revela sua natureza jurídica e fixa sua restrita eficácia jurídica”<sup>167</sup>.

Entretanto, com sua constitucionalização na CF/88, a capacidade contributiva foi alçada a categoria de princípio constitucional tributário, com inequívoca eficácia sobre o sistema tributário brasileiro.

---

<sup>165</sup> ÁVILA, 2010, p. 69. Registra-se que o autor fala, ainda, em aplicação dos dispositivos constitucionais como postulados.

<sup>166</sup> Exemplo disso é a irretroatividade, que para Marco Aurélio Grecco é regra objetiva (GRECCO, Marco Aurélio. **Contribuições**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 68, enquanto para Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça é um princípio (MENDONÇA, Maria Luiza V. P. **O Princípio constitucional da irretroatividade da lei**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 59).

<sup>167</sup> BECKER, 2010, p. 529. Em sua obra *Teoria Geral do Direito Tributário*, o referido autor critica ambas as correntes doutrinárias existentes a respeito da eficácia da capacidade contributiva – aquela que considerada a norma constitucional como mera regra programática bem como aquela que considerada tal norma como genuína regra jurídica. Para o referido mestre ambas as correntes doutrinárias pecavam pelo excesso, já que entendia ter tal regra um mínimo de certeza e praticabilidade que, apesar de não poder servir de pressuposto para a análise em cada caso concreto singular em todos os casos. Por outro lado, a norma da capacidade contributiva, obrigaria o juiz a declarar a inconstitucionalidade de lei tributária toda vez que “o legislador tiver escolhido para composição de sua hipótese de incidência fatos que *não* são signos presuntivos de riqueza acima do indispensável.” (Ibid., p. 521-524).

Isso se denota da própria inserção, nos termos do seu §1º. do art. 145 da CF/88, da capacidade contributiva dentre os princípios gerais de direito tributário, como bem reconhece a robusta maioria dos doutrinadores brasileiros<sup>168</sup>.

O próprio Supremo Tribunal Federal tem inúmeros precedentes que se referem à capacidade contributiva como princípio, merecendo destaque o julgamento do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 181832<sup>169</sup>, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão, no qual restou assentado que a Constituição Federal traz no §1º. do art. 145 o “*princípio constitucional da capacidade contributiva*”.

Mas, apesar de sua constitucionalização e da capacidade contributiva ser amplamente reconhecida como princípio de direito tributário, alguns doutrinadores ainda consideram limitada a sua eficácia. Ricardo Lobo Torres, já em relação à norma contida no § 1º do artigo 145 da CF/88, adotou posição nesta linha, entendendo que “a capacidade contributiva, como princípio aberto e indeterminado, oferece ao legislador a orientação para o processo de concretização da justiça fiscal.”<sup>170</sup>

Já, para Douglas Yamashita a capacidade contributiva é “um princípio que por sua natureza não é uma norma de validade absoluta como as regras e que, portando, admite exceções momentâneas e flexíveis, desde que devidamente justificadas”<sup>171</sup>.

Mizabel Derzi, avançando na direção da concreção do princípio da capacidade contributiva, assenta que “já não se pode negar a força vinculante do preceito tanto

---

<sup>168</sup> Apenas para citar alguns que compartilham deste entendimento: ÁVILA, 2004; CARRAZA, 2003; CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 55, n. 143, 1991; COSTA, 1993; MOTA FILHO, 2006; TIPKE; YAMASHITA, 2002.

<sup>169</sup>“PIS. PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALTERAÇÃO PELA LEI Nº 8.218, DE 29.08.91. ALEGADA CONTRARIEDADE AOS ARTS. 145, II E 195, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Em relação à contrariedade ao princípio constitucional da capacidade contributiva, inscrito no art. 145, II, cabe aplicação das Súmulas 282 e 356, posto que a respeito não se pronunciou o aresto recorrido, o qual, por sua vez, não foi objeto de embargos declaratórios. Improcedência da alegação de que, nos termos do art. 195, § 6º, da Constituição, a lei em referência só teria aplicação sobre fatos geradores ocorridos após o término do prazo estabelecido pela norma. A regra legislativa que se limita simplesmente a mudar o prazo de recolhimento da obrigação tributária, sem qualquer outra repercussão, não se submete ao princípio da anterioridade. Recurso extraordinário não conhecido.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. RE 181832. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em: 21 jun. 1996. **DJ** 27 set. 1996 PP-36166 EMENT VOL-01843-05 PP-01007)

<sup>170</sup> TORRES, R. L., 2005, p. 97.

<sup>171</sup> TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 54.

para o legislador ordinário, como para o intérprete e aplicador da norma na Constituição de 1988”.<sup>172</sup>

Nesta linha, pode-se verificar que o simples fato de a capacidade contributiva, consoante visto anteriormente, estar inserta entre as diretrizes gerais do Sistema Tributário, outorga-lhe uma eficácia mínima, que impõe ao legislador a eleição, como hipótese de incidência tributária, unicamente de signos presuntivos de riqueza.

Tal entendimento encontra escopo na doutrina de Canotilho, para quem “a positividade jurídico-constitucional das normas programáticas” denota:

1) Vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (*imposição constitucional*).

2) Como *directivas materiais permanentes*, elas vinculam positivamente todos os órgãos concretizadores, devendo este tomá-las em consideração em qualquer dos momentos da atividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição).

3) Como *limites negativos*, justificam a eventual censura, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos atos que as contrariam.<sup>173</sup>

Na doutrina estrangeira há muito se reconhece a capacidade contributiva como princípio básico do sistema constitucional tributário, sendo a amplitude da eficácia deste princípio inclusive reconhecida pelos próprios Tribunais Constitucionais.

Cabe referir, no ponto, as observações de Francesco Moschetti em relação ao artigo 53 da Constituição da Itália - o qual determina, em sua primeira parte, que todos têm obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva<sup>174</sup> -, segundo as quais as primeiras interpretações doutrinárias e jurisprudenciais consideravam que se tratava o mesmo de norma programática, sem eficácia plena, já que se constituía em uma diretriz, um princípio geral ou orientação política.<sup>175</sup>

<sup>172</sup> BALEEIRO, 2006, p. 689.

<sup>173</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 132.

<sup>174</sup> “Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.”

<sup>175</sup> MOSCHETTI, 1980, p. 63.

O mencionado autor refere, ainda, que, em um segundo momento, a própria Corte Constitucional Italiana, assim como a doutrina, acabaram por mudar este entendimento ao reconhecer a concreção do princípio da capacidade contributiva, como um limite à discricionariedade do legislador tributário<sup>176</sup>.

Na Alemanha, cuja eficácia e aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva é consagrado pelo Tribunal Constitucional<sup>177</sup>-, importante são as lições de Klaus Tipke, que observa ser a capacidade contributiva fundamental na busca da justiça fiscal. O referido autor aduz, ainda, que o princípio da capacidade contributiva marca o direito tributário assim como o princípio da autonomia privada marca o direito civil.<sup>178</sup>

Saldanha Sanches, de igual modo, se refere a capacidade contributiva como princípio estruturante e unificador, o qual, mesmo não sendo positivado no direito português, decorre do princípio da igualdade.<sup>179</sup>

Nessa perspectiva, aceita pela maioria dos doutrinadores<sup>180</sup>, o princípio da capacidade contributiva tem, também, uma eficácia negativa, que permite que sejam julgadas inconstitucionais as leis contrárias a ele, isto é, que sejam afastadas as exigências de impostos onde não houver capacidade contributiva.

A questão é, então, saber se esse princípio, trazido no §1º. do art. 145 da CF/88, corresponde unicamente a uma norma programática com eficácia negativa, sem força vinculante positiva, ou assume também uma eficácia positiva, que acaba por impor que ele sempre seja aplicado.

E, como ensina Carlos Ayres Britto, se no passado os princípios eram vistos como normas inferiores, na atualidade ocorre justamente o contrário:

Por um desses fenômenos desconcertantes que timbram a trajetória humana, se as constituições padeciam de *subeficácia* pelo seu caráter

---

<sup>176</sup> MOSCHETTI, 1980, p. 66-68.

<sup>177</sup> Conforme HERRERA MOLINA, 2009, p. 289.

<sup>178</sup> TIPKE; LANG, 2008, p. 198.

<sup>179</sup> SANCHES, 2000, p. 55.

<sup>180</sup> Neste sentido: BECKER, 2010; COSTA, 1993; GRECO, 2008; XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

principlológico, foi justamente pelo seu caráter principlológico em novas bases que elas passaram a se dotar de *supereficácia* normativa. E se aos princípios era recusado o *status* de verdadeiras normas, agora eles se elevam ao patamar de *supernormas* de Direito Positivo.<sup>181</sup>

Importante verificar que a eficácia dos princípios varia também conforme os diferentes usos deles, que pode ser feito tanto pelo legislador, quanto pelo intérprete e aplicador do direito. Ricardo Guastini explicita bem estes diferentes usos dos princípios:

(a) No que concerne a produção do direito, a formulação de um princípio (que é, portanto, necessariamente um princípio expresso) por parte de uma autoridade normativa cumpre em geral a função de circunscrever, sob o perfil substancial ou material, a competência normativa de uma fonte (em algum sentido) “subordinada”, no sentido de que a fonte subordinada, conforme os casos, não pode conter normas incompatíveis com aquele princípio; ou deve limitar-se a desenvolver as implicações daquele princípio, sob pena, em ambos os casos, de invalidade por vício substancial ou material. O princípio, em suma, funciona como parâmetro de legitimidade (eventualmente de legitimidade constitucional) da fonte subordinada.

...

(b) No que concerne à interpretação do direito, os princípios – sobretudo os princípios expressos e, entre estes, especialmente os de ordem constitucional – são empregados para justificar uma interpretação “conforme”.<sup>182</sup>

Aliomar Baleeiro acrescenta especificamente que o princípio da capacidade contributiva, que para ele tem força vinculante tanto para o legislador ordinário quanto para o intérprete e aplicador da norma, serve de suporte e instrumento para a operacionalização dos direitos fundamentais individuais, dentre os quais destaca, a igualdade e a proibição do confisco<sup>183</sup>.

Para Marco Aurélio Greco, não resta dúvida de que o disposto na norma contida no § 1º do artigo 145 da Constituição “se espraia por todo o ordenamento tributário e atua como enriquecedor dos seus preceitos, além de servir de critério de compreensão das suas normas, atuando com a função de iluminar o ordenamento seja na criação das normas tributárias, seja na sua interpretação e aplicação pelos interessados e pelo juiz”<sup>184</sup>.

<sup>181</sup> BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 181.

<sup>182</sup> GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 199.

<sup>183</sup> BALEEIRO, 2005, p. 695-697.

<sup>184</sup> GRECO, 2008, p. 157.

Humberto Ávila é ainda mais assertivo ao entender no sentido de que ele não pode ser considerado apenas como um princípio *prima facie*:

O princípio da capacidade contributiva objetiva, melhor entendido com um critério, decorrentes das regras de competência, que deve ser utilizado na aplicação da igualdade, porém, essa suscetibilidade de superação por razões contrárias. Tal como previsto na Constituição, ele constitui uma razão que não pode ser afastada por completo, recebendo um peso que se mantém – mesmo diante das razões que justifiquem a utilização de valores presumidos. Pode-se afirmar que ele constitui uma razão *pro tanto* (“contato que”), no sentido de que não pode ser descartada, conservando-se seu peso mesmo diante de razões contrárias e, não *prima facie* (ou “descartável”), no sentido de que pode ser afastada completamente em face de razões contrárias;<sup>185</sup>

Entendemos, assim, que o princípio da capacidade contributiva, justamente, por possuir duas dimensões ou aspectos diferente – objetiva e subjetiva -, acaba por ter eficácia diferenciada em cada uma delas. Em relação ao seu aspecto objetivo, o princípio da capacidade contributiva adquire uma eficácia mais concreta, como um limite objetivo. Já, em relação ao seu aspecto subjetivo, a eficácia deste princípio é mais abstrata e deve ser feita na maior medida possível.

Assim, com base nas considerações acima, bem como nos pressupostos estabelecidos em relação ao conceito de princípios, podemos dizer que o princípio da capacidade contributiva, além de encarnar valores como o da justiça fiscal, representa verdadeira garantia constitucional dos contribuintes, vinculando tanto o legislador quanto o aplicador do direito, especialmente em relação ao seu aspecto objetivo.<sup>186</sup>

Verifica-se, ainda, que o princípio contido no §1º. do art. 145 da CF/88 impõe que a capacidade contributiva não somente sirva de pressuposto para a escolha dos fatos geradores passíveis de tributação, mas também como um limite objetivo, para o legislador, na eleição dos sujeitos passivos e base de cálculo das obrigações tributárias.

---

<sup>185</sup> ÁVILA, Humberto Bergman. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87.

<sup>186</sup> Tal assertiva se baseia, não só na premissa de que na capacidade contributiva estão compreendidos os aspectos objetivo - pressuposto da tributação a demandar a eleição de fatos que sejam indicadores, ao menos indiciariamente, de riqueza - e subjetivo - respeito a aptidão pessoal de cada contribuinte para o pagamento do tributo – (item 2.1.2), como também no entendimento de que um mesmo texto constitucional pode conter normas distintas (item 2.3.1). Neste aspecto cabe salientar, ainda, que embora a norma tributária seja proveniente do texto legal tributário, com ele não se confunde (COELHO, 2005, P. 21). Para Humberto Ávila as normas não são apenas textos, mas os sentidos que o intérprete constrói a partir do sistema normativo (ÁVILA, 2010, p. 30).

Outrossim, a interpretação da expressão “sempre que possível” referida no §1º. do art. 145 da CF/88, apesar de suscitar divergências quanto à eficácia do referido princípio, acaba, na verdade, por ratificar este entendimento, como será visto no tópico seguinte.

### *2.3.2.1 Interpretação das expressões “sempre que possível” e “nos termos da lei”*

A expressão “sempre que possível”, disposta no §1º. do art. 145 da CF/88, suscita inúmeras dúvidas e divergências na doutrina e jurisprudência brasileiras, especialmente ao que ela se refere: à pessoalidade dos impostos ou à capacidade contributiva.

Como anteriormente visto, caso tivesse sido mantida a técnica do artigo 202 da Constituição de 1946, tal ambiguidade teria sido eliminada.

Roque Antônio Carraza assenta que “o sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole do imposto, ele deverá obrigatoriamente ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”.<sup>187</sup>

Luiz Felipe Silveira Difini entende que a expressão “sempre que possível” se refere à primeira parte do dispositivo constitucional, ao caráter pessoal dos impostos. Ou seja, os impostos terão caráter pessoal sempre que possível e sempre serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.<sup>188</sup>

Por outro lado, Marco Aurélio Greco extrai desta expressão três diferentes interpretações. Na primeira, o “sempre que possível” seria apenas uma recomendação, o que geraria a permissão da capacidade não ser aplicada em todas as situações onde fosse possível. Entende, contudo, o autor que esta não é a melhor interpretação, já que nega a eficácia do princípio.<sup>189</sup>

---

<sup>187</sup> CARRAZA, 2003, p. 63.

<sup>188</sup> DIFINI, 2008, p. 73.

<sup>189</sup> GRECO, 2008, p. 325.

No segundo sentido atribui-se a referida expressão um papel negativo, segundo a qual a Constituição não admite imposto sem a capacidade contributiva. Com base neste entendimento, será inconstitucional toda lei que criar imposto onde não houver manifestação de capacidade contributiva.

No terceiro modo de interpretar, Marco Aurélio Greco enuncia que a tônica deve ser colocada no “sempre” e não no “possível”, razão pela qual “só quando não for possível é que pode deixar de ser atendido o princípio da capacidade contributiva”.<sup>190</sup>

Desse modo, haverá violação deste princípio toda vez que a capacidade contributiva puder ser aplicada e não for.

Mediante uma análise sistemática, pode-se concluir que a Constituição denota a expressão “sempre que possível” como sinônimo de “na medida do possível”, não se referindo às hipóteses tributárias que podem ser atingidas pelo princípio, mas, sim, ao grau de sujeição de cada hipótese à capacidade contributiva. Assim, o princípio da capacidade contributiva deve ser sempre aplicado, variando-se apenas o grau de sujeição de cada situação em função da aptidão de cada hipótese tributária.

Haverá, então, violação do princípio sempre que houver tributação de hipótese que não denotam em pelo menos algum grau a existência de capacidade contributiva.

Por outro lado, a expressão “nos termos da lei”, que para alguns demandaria a regulamentação da capacidade contributiva em lei infraconstitucional, na verdade, também não se presta para afastar do princípio, veiculado no §1º. do art. 145 da CF/88, a plena eficácia e pronta aplicabilidade.

Tal interpretação não tem qualquer sustentação, já que essa expressão se refere à possibilidade de a administração tributária utilizar aqueles indicadores de

---

<sup>190</sup> Ibid., p. 326.

capacidade contributiva que o próprio dispositivo constitucional traz como patrimônio, rendimentos e atividades econômicas.

Por óbvio, tais hipóteses de incidência devem estar previstas em lei para que possam ser tributadas.

Regina Helena Costa esclarece que:

o dispositivo faculta à Administração tributária, para alcançar os objetivos da personalização e da graduação dos impostos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, “o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. Estes são os verdadeiros indicadores de capacidade contributiva, os quais, obviamente, só poderão ser verificados com a observância aos direitos individuais e à lei.<sup>191</sup>

Observa, ainda, Edilson Pereira Nobre Júnior que a referida expressão “jamais está a autorizar que o legislador, ao gizar os contornos da obrigação tributária, possa desobedecer ao princípio constitucional, muito menos, respalda a conclusão de que este não possa ser aplicado sem lei específica.”<sup>192</sup>

Além disso, como visto nos capítulos anteriores, o próprio conteúdo da capacidade contributiva é objeto de farta definição pela doutrina e jurisprudência, o que confirma a aptidão do mesmo para imediata aplicação.

### **2.3.3 Aplicabilidade**

Estabelecidos os contornos do princípio, faz-se necessária a investigação da sua aplicabilidade às diversas espécies tributárias, matéria bastante tormentosa na doutrina nacional.

Não há consenso entre os doutrinadores a respeito de quais espécies tributárias estão no âmbito de abrangência do princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>191</sup> COSTA, 1993, p. 89.

<sup>192</sup> NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 60.

Para alguns doutrinadores<sup>193</sup> a capacidade contributiva somente tem aptidão para produzir efeitos em relação aos impostos, nos termos da literalidade do disposto no §1º. do art. 145 da CF/88. Para esses autores é a própria Constituição Federal que restringe o âmbito de aplicação deste princípio aos impostos.

Todavia, outra corrente doutrinária entende que a capacidade contributiva se aplica a todas as espécies tributárias<sup>194</sup>, eis que, apesar da dicção do dispositivo constitucional onde está inserido, tal princípio se aplica, em pelo menos um de seus aspectos, a todos os tributos.

Cabe destacar, ainda, a posição dissonante de Douglas Yamashita, para quem a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva se estende para todos os tributos com finalidade fiscal, não se aplicando a nenhum tributo com finalidade extrafiscal, independentemente da espécie tributária. Na definição do autor, tributos fiscais são aqueles que se deixam compreender como reprodução da justiça distributiva, ou seja, justificável com ponderações de capacidade contributiva.<sup>195</sup>

Contudo, não prospera tal repartição dos limites de aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, pois, além da imprecisão e vagueza de tal classificação, a destinação extrafiscal do tributo não tem o condão de liberar o legislador para violar a Constituição Federal e tributar fatos ou sujeitos desprovidos de capacidade contributiva em relação ao seu aspecto objetivo ou subjetivo.

Outrossim, ainda que seja inegável que há uma maior afinidade da capacidade contributiva com os impostos, a aplicação desse princípio deve se estender a todas as espécies tributárias.

O próprio Supremo Tribunal Federal tem inúmeros precedentes que assim entendem, merecendo destaque o julgamento do Agravo Regimental em Recurso

---

<sup>193</sup> ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 36, p. 163, jan./fev. 2001, p. 177; DIFINI, 2003, p. 74. DERZI em comentários a obra **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** (BALEEIRO, 2006, p. 695).

<sup>194</sup> Neste sentido: COELHO, 1991, p. 96; MACHADO, 2001, p.76-77; NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 67; OLIVEIRA, 1998, p. 47.

<sup>195</sup> TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 61.

Extraordinário n.º 406.955<sup>196</sup>, relatado pelo Ministro Joaquim Barbosa, no qual restou assentado que “todos os tributos se submetem ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.”

Assim conclui-se que não há como se conceber, no sistema constitucional tributário vigente no nosso país, que algum tributo seja cobrado sem atender à capacidade contributiva, em pelo menos algum grau.

### *2.3.3.1 Aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva ao ICMS*

Na linha disposta no item anterior, tem-se que o princípio da capacidade contributiva aplica-se, em seu aspecto geral, a todos os tributos, ao menos em um de seus aspectos.

Importante, assim verificar a aplicabilidade do referido princípio ao ICMS, especialmente para que possamos definir em quais dimensões ou aspectos a capacidade contributiva submete este imposto.

Tratando-se do ICMS típico imposto real<sup>197</sup> e indireto<sup>198</sup>, entendem alguns doutrinadores<sup>199</sup> que o princípio da capacidade contributiva não pode ser a ele aplicado.

---

<sup>196</sup> “AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. IPVA. PROGRESSIVIDADE. 1. Todos os tributos se submetem ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. 2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerado este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica. 3. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Agravo regimental ao qual se nega provimento.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda. Turma. RE 406955 AgR. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em: 04 out. 2011. **DJe**-203 DIVULG 20 out. 2011 PUBLIC 21 out. 2011, p. 413-417)

<sup>197</sup> Na dicção de Geraldo Ataliba “São impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A hipótese de incidência é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da hipótese de incidência” (ATALIBA, 1990, p. 125).

Roque Carrazza aduz que certos impostos, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva, e o ICMS é um desses, pois a “carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. Exemplificando, se um milionário ou um mendigo comprarem cada um para si um maço de cigarros, da mesma forma suportarão a mesma carga econômica do imposto.”<sup>200</sup> Assim, para este autor, qualquer pessoa adquirente de uma mesma mercadoria pagaria o mesmo valor de imposto.

Esta parcela da doutrina, que não aceita a aplicação da capacidade contributiva para os impostos reais, bem como para os impostos indiretos, toma por base a premissa de que a capacidade contributiva a ser observada é a dos chamados contribuintes de fato.

Ocorre que, como já foi visto, o princípio da capacidade contributiva, em seu aspecto objetivo, impõe que sejam eleitos pelo legislador fatos indiciários de riqueza, não havendo dúvida de que a eleição de fatos geradores do ICMS deve atender ao princípio da capacidade contributiva, ao menos, em seu aspecto objetivo.

---

<sup>198</sup> A distinção entre impostos diretos e indiretos baseia-se, fundamentalmente, na repercussão econômica da carga tributária. O imposto direto seria aquele suportado pelo contribuinte, enquanto que o imposto indireto é aquele cujo ônus econômico pode ser transferido para terceiros. Alfredo Augusto Becker crítica fortemente essa divisão dos impostos em diretos e indiretos, por ser totalmente impraticável e por não ser baseada em critérios científicos (BECKER, 2010, p. 537-538). Da mesma forma afirma Geraldo Ataliba que a classificação dos impostos em diretos e indiretos não tem nada de jurídica, pois seu critério é puramente econômico (ATALIBA, 1990, p. 141). Ocorre que diante da norma do artigo 166 do CTN, segundo a qual “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”, não há como ser contestada sua importância prática e jurídica (DIFINI, 2008, p. 30). Tal classificação tem tamanha relevância jurídica que sua aplicação acabou sendo consolidada não só na doutrina, como nos precedentes judiciais, como se pode observar na seguinte ementa do Superior Tribunal de Justiça: “PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PASSAGENS AÉREAS. COMPROVAÇÃO DA TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO AO CONTRIBUINTE DE FATO. REVISÃO DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ. PRESCRIÇÃO. QUESTÃO PREJUDICADA. [...] 2. Tratando-se de tributo indireto, a exemplo do ICMS, a legitimidade ativa para a ação de repetição de indébito pertence, em regra, ao contribuinte de fato. Permitir o ressarcimento do imposto por aquele que não arcou com o respectivo ônus financeiro caracteriza enriquecimento ilícito desse último. Para que a empresa possa pleitear a restituição, deve preencher os requisitos do art. 166 do CTN, quais sejam, comprovar que assumiu o encargo financeiro do tributo ou que, transferindo-o a terceiro, possuía autorização expressa para tanto. [...]” (REsp 1164574/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 16/03/2011).

<sup>199</sup> Nesse sentido: CARRAZA, 2003, p. 74 e FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. **Revista Forum de Direito Tributário**, p. 6-71, dez. 2003.

<sup>200</sup> CARRAZA, op. cit., p. 74.

Humberto Ávila concluí, neste sentido, que “ainda que, com características típicas, é possível falar em tributos pessoais e não pessoais. Os fatos geradores daqueles são índices de capacidade contributiva subjetiva, enquanto os fatos geradores deste são índices de capacidade contributiva objetiva.”<sup>201</sup>.

Da mesma forma, Klaus Tipke e Joachim Lang entendem que, por ser a capacidade contributiva o critério comparativo de normas de fins fiscais, ela é aplicável tanto nos impostos pessoais ou reais e diretos ou indiretos, pois entendem que o próprio consumo é indicador de capacidade contributiva.<sup>202</sup> Para os referidos autores, os impostos sobre o consumo, como o ICMS, oneram a capacidade contributiva econômica expressa na utilização de renda, eis que:

Cada um dos indicadores “renda”, “patrimônio” e “consumo” é pelo tributo onerado: um tributo sobre a renda não reduz somente a renda, mas, da mesma forma, também as possibilidades de consumo do contribuinte. Um tributo sobre o consumo onera não somente o consumo, mas em seguida também a renda, enquanto ele onera a utilização da renda. E cada tributo é afinal satisfeito com um (sob condições financiadas por outrem) patrimônio. A circunstância de que cada tributo onera renda, patrimônio e consumo, permite agora diferentes avaliações da justificação de tributos: K. Tipke orienta sua teoria justificativa pela renda. Existiria apenas uma fonte tributária: a renda armazenada como patrimônio. Por outro lado, constatou M. Rose: “O ônus real definitivo de um pagamento fiscal é sempre um sacrifício de consumo. Logo são os consumidores os únicos portadores dos ônus reais tributários.”<sup>203</sup>

Também Hugo de Brito Machado tem posicionamento assertivo pela possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva ao ICMS, inferindo que “não se deve, portanto, afastar dos impostos ditos reais o princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, tal princípio deve ser aplicado intensamente em relação a eles.”<sup>204</sup>

Além disso, o consumo também é indício de capacidade contributiva, ainda que a repercussão econômica do ônus tributário acabe por diminuir a realização

---

<sup>201</sup> ÁVILA, 2008, p. 87.

<sup>202</sup> TIPKE; LANG, 2008, p. 207.

<sup>203</sup> Ibid., p. 210.

<sup>204</sup> MACHADO, 2001, p. 76.

deste princípio em seu aspecto subjetivo, como bem pontuado por Klaus Tipke e Joachim Lang.<sup>205</sup>

Mas, mesmo em relação ao aspecto subjetivo do princípio, diversos doutrinadores entendem necessário que ele seja atendido na tributação do ICMS. Para estes autores a seletividade funcionaria, por exemplo, como meio prático para garantir a gradação do ICMS de acordo com a capacidade contributiva.<sup>206</sup>

Aliomar Baleeiro aduz, inclusive, que “a natureza da mercadoria vale presunção do seu destino a pessoas de hábitos requintados, largas posses ou que dispõem de recursos outros além dos estritamente necessários à satisfação das necessidades fundamentais.”<sup>207</sup>

Nesta mesma linha, Ricardo Lobo Torres, visualizando o princípio da seletividade como um subprincípio da capacidade contributiva, conclui que o § 1º do artigo 145 da Constituição Federal também se aplica ao ICMS.<sup>208</sup>

Destarte, não pode ser entendida como uma faculdade do legislador ordinário aplicar ou não o princípio da capacidade contributiva no ICMS. A capacidade contributiva revela-se de forma objetiva no fato gerador de todos os impostos e, em razão disso, deve ser respeitada.

Exatamente neste sentido foi o entendimento adotado no voto vencedor no julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.045/RS, proferido pelo Ministro Eros Grau, segundo o qual todos os impostos, mesmo os que não tenham caráter pessoal, devem se sujeitar ao princípio da capacidade contributiva:

---

<sup>205</sup> “aa) Impostos indiretos sobre o consumo são o imposto sobre volume de vendas (Umsatzsteuer) (s. § 14) e os impostos especiais sobre o consumo (Verbrauchsteuer) (s. § 16). Eles oneram a capacidade contributiva econômica expressa na utilização de renda. Impostos indiretos sobre o consumo são afetados pela desvantagem de que não podem considerar as relações pessoais dos consumidores, sobre os quais o imposto repercutiu. Essa circunstância deteriora consideravelmente a qualidade de justiça (Gerechtigkeitsqualitat) dos impostos indiretos. Ainda que o imposto indireto recaia sobre um indicador da capacidade contributiva econômica; ele precisaria ser no mínimo restituído, na medida em que onera o mínimo vital necessário à existência.” (TIPKE; LANG, 2008, p. 220).

<sup>206</sup> Neste sentido: MACHADO, 2001, p. 75 e COELHO, 2005, p. 82.

<sup>207</sup> BALLEIRO, 2006, p. 301.

<sup>208</sup> TORRES, R. L., 2005, p. 80.

Sucedem que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal.

6. O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um dever ser: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

7. Há duas sentenças aí: (1) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível. Assim devem ser os impostos.

8. Permitam-me insistir neste ponto: o § 1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido.<sup>209</sup>

Entretanto, questão muito mais tormentosa é saber no que consiste e qual a dimensão da tributação da capacidade contributiva na substituição tributária “para frente” no ICMS, e, por isso, será objeto de exame detalhado do capítulo seguinte.

---

<sup>209</sup>“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 562045. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Relatora p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia. Julgado em: 06 fev. 2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO **DJe-233** DIVULG 26 nov. 2013. PUBLIC 27nov. 2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001). Nesse mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. RE 542485 AgR. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 19 fev. 2013. Acórdão Eletrônico **DJe-045** DIVULG 07 mar. 2013 PUBLIC 08 mar. 2013.

### 3 DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO NO ICMS

#### 3.1 PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Como visto no capítulo inicial, a técnica da substituição tributária “para frente” no ICMS, na forma autorizada pelo § 7º do art. 150 da CF/88, demanda a utilização de presunções para sua operacionalização, dentre as quais se destacam a presunção da ocorrência do fato gerador e a presunção da base de cálculo futura.

Fundamental, então, analisarmos se estas conjecturas necessárias para a utilização da técnica da substituição tributária “para frente” se configuram como presunções *juris tantum*<sup>210</sup>, presunções *jure et jure*<sup>211</sup> ou mesmo como ficções jurídicas.

Neste aspecto, importante registramos que não há dúvida que as ficções e presunções se revelam instrumentos hábeis e legítimos para elaboração do direito positivo, ao possibilitarem a redução na norma dos dados pré-jurídicos, permitindo que seja simplificada sua aplicação a determinadas situações específicas.

Para Luciano Amaro, a presunção e a ficção no direito tributário podem ser assim definidas:

As *presunções humanas* têm importante presença no plano do direito processual, pois são utilizadas pelo aplicador da lei, que infere, de um fato provado “A”, o fato não provado “B”, que se reputa verdadeiro. Naturalmente, a presunção humana sempre admite prova em contrário.

Já a *ficção jurídica* (ou melhor, a ficção no plano jurídico) é de utilização privativa pelo legislador. Por meio dessa técnica, a lei atribui a certo fato características que, sabidamente, *não são reais*. Por isso, generalizou-se a afirmativa de ser a ficção uma *mentira legal*, ou uma *verdade apenas legal*, sem correspondência com a realidade.

A *ficção jurídica* não se confunde com a *presunção absoluta*, embora, praticamente, dela se aproxime. Na presunção absoluta, a consequência do fato conhecido é provável, embora passível de dúvida, mas a lei valoriza a probabilidade e recusa a prova em contrário. Na ficção, não há dúvida sobre o fato real, mas a lei, conscientemente, nega a realidade fática e constrói uma *realidade jurídica* diversa daquela.

Dada a própria natureza da ficção, não cabe sequer cogitar-se prova em contrário.<sup>212</sup>

<sup>210</sup> Presunção somente de direito (relativa).

<sup>211</sup> Presunção de direito e por direito (absoluta).

Na presunção, a partir da ocorrência de um determinado fato concreto e provado, chega-se à conclusão da ocorrência presumida de outro fato distinto, indiciário àquele. Com a presunção, a simples prova do fato indiciário se torna suficiente para que seja admitido como verdadeira, aprioristicamente, a ocorrência do fato presumido.<sup>213</sup>

Como ensina Alfredo Augusto Becker a presunção “é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável.”<sup>214</sup>.

Denomina-se presunção absoluta (*juris et de jure*) aquela que não admite prova em contrário, e relativa (*juris tantum*), aquela em que tal prova é admitida.

A ficção legal, por outro lado, tem o objetivo de tornar verdadeiro o que de fato não é, independentemente de qualquer indício de fato ou prova. A ficção, nas palavras de Laís Vieira Cardoso, “nasce de uma falsidade para que se crie uma verdade jurídica, existente apenas ex vi legis, como o conceito de pessoa jurídica”<sup>215</sup>.

E, justamente por suas características, a utilização de ficção jurídica no direito tributário é amplamente rechaçada pela doutrina<sup>216</sup>, especialmente no que concerne à criação de obrigação tributária, a qual padeceria de vício de inconstitucionalidade por violação a inúmeros princípios legais, entre os quais se destacam: a legalidade, a tipicidade cerrada, a igualdade, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco.<sup>217</sup>

---

<sup>212</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 263.

<sup>213</sup> DENGÓ, Atílio. Fundamentos do direito tributário. Presunções no Direito Tributário brasileiro: espécies, características e limites ao seu uso. In: ÁVILA, Humberto (Coord.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Brasil: Marcial Pons, 2012, p. 174.

<sup>214</sup> BECKER, 2010, p. 542.

<sup>215</sup> CARDOSO, Laís Vieira. Substituição tributária no ICMS e a restituição do imposto pago a maior. In: ICMS: questões fundamentais. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 203.

<sup>216</sup> Importante consignar a posição contrária, em relação ao ponto, de Alfredo Augusto Becker, para quem era perfeitamente possível a criação de ficção jurídica no direito tributário. Para o referido mestre poderia o legislador inclusive criar ficções de renda ou capital para compor a hipótese de incidência tributária. Mas apesar deste entendimento, o autor excepcionava que “Nos países cuja Constituição juridicizou o princípio da capacidade contributiva” convertendo-o em regra jurídica constitucional, o legislador está juridicamente obrigado a escolher para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que sejam signos presuntivos de *renda ou capital acima do mínimo indispensável*.”

<sup>217</sup> Nesse sentido é entendimento de: FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 161; MARTINS, 1997, p. 79-80, AMARO, 2004, p. 264; VIEIRA, 2004, p. 203,

É descabida, por isso, a aplicação de ficção legal na técnica da substituição tributária, vez que ela significaria a criação legal de uma situação falsa de forma a impor uma certeza jurídica, não guardando consonância com a natureza das coisas. Não é isso o que ocorre na substituição tributária “para frente”, nos termos da própria disposição contida no § 7º do art. 150, que garante a provável ocorrência do fato gerador posterior, bem como a imediata e preferencial devolução dos valores pagos em caso de não ocorrência do fato gerador presumido.

Neste sentido, Marco Aurélio Greco descarta totalmente a possibilidade de ser a substituição tributária “para frente” uma hipótese de ficção:

Isto é diametralmente oposto ao que ocorre na ficção, pois, nesta, o efeito jurídico é deflagrado mesmo que o fato não venha a existir. A figura em exame não é de uma ficção, a figura contemplada na Constituição é de uma *previsão* de um fato a ocorrer no futuro, feita com base nos elementos concretos que indicam haver um vínculo entre o atual (fase preliminar) e o evento futuro (tributável). Ou seja, é preciso que existam elementos fáticos suficientes, indicativos da vinculação, para autorizar a criação da figura, e ainda assim, o fato tributável é decisivo, pois, a partir dele, será possível aferir se houve, ou não excesso que, se existente, deverá ser devolvido.<sup>218</sup>

Resta saber, então, se a técnica da substituição tributária “para frente” se utiliza de presunções absolutas ou relativas.

No direito tributário tem sido frequente a utilização de presunções, especialmente no intuito de viabilizar a tributação e a arrecadação tributária em larga escala. São exemplos de presunções utilizadas na seara tributária: a certeza e liquidez da certidão de dívida ativa, a tributação do lucro presumido, os preços de transferência etc.

E, apesar da utilidade do uso das presunções no direito tributário, sua adoção esbarra em limitações de diversas ordens. Em estudo sobre a matéria, Atílio Dengo argui que o legislador, quando opta por utilizar-se de presunções no intuito de promover a praticidade da arrecadação tributária, deve privilegiar algumas presunções em detrimento de outras. Diante da relevância do tema para o presente estudo, vale transcrever na íntegra os argumentos do referido autor:

---

<sup>218</sup> GRECO, 2000, p. 54.

Quando, dentre os meios existentes, a escolha recair sobre uma prestação, é possível argumentar, ao menos em caráter preliminar, que essa escolha deve privilegiar algumas presunções em detrimento de outras. Assim:

a) Quando a praticidade é promovida, a modalidade de presunção que melhor desempenha essa função, restringindo na menor intensidade possível a garantia fundamental, é a presunção legal que admite qualquer tipo de prova contrária. Através dela se estabelece padrões de conduta em caráter geral, preservando o direito de o contribuinte provar que a sua situação não se enquadra no padrão estabelecido.

b) Presunções que só admitem provas qualificadas promovem a praticidade na mesma medida que as presunções relativas, porém restringem com mais intensidade e desnecessariamente a garantia do devido processo legal, por isso não devem ser admitidas.

c) As presunções absolutas atendem ao requisito *necessidade* quando forem instituídas como uma opção do contribuinte. Neste caso, quando a promoção da praticidade também exigir segurança jurídica, as presunções absolutas, adotadas por opção do contribuinte, atendem perfeitamente ao requisito *necessidade*. É o que ocorre, por exemplo, com o IRPJ – lucro presumido. Neste caso, a par da sua realidade, é o contribuinte quem opta por se enquadrar na norma de presunção.

d) Quando, para promoção da praticidade, presunções absolutas são impostas aos contribuintes, é gritante a intensidade com que elas afetam a garantia fundamental contida no art. 5.º, XXXV. É o que ocorre com a presunção a respeito da base de cálculo na substituição tributária *para frente*. Nesse caso, o STF atribuiu o caráter de absoluta a essa presunção, não sendo defeso ao contribuinte pleitear a devolução do imposto pago à maior quando a operação se realizar por valor inferior ao estabelecido pelo fisco. Desse modo, quando a base de cálculo é superior ao valor de venda do bem, ocorre uma violação ao princípio da capacidade contributiva. Porém, por se tratar de uma presunção absoluta, o contribuinte está impedido de produzir a prova do fato. Com isso, na qualidade de guardião da Constituição, o Supremo Tribunal criou uma estranha situação na qual reconheceu à lei que instituiu a substituição tributária, a faculdade implícita de *excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*, indo de encontro a uma garantia fundamental.<sup>219</sup>

Outrossim, merece necessário destaque o fato de a adoção de presunções absolutas nas técnicas de praticidade na arrecadação tributária, notadamente na substituição tributária “para frente”, esbarrar nas limitações impostas, no ordenamento jurídico tributário, pelo princípio da capacidade contributiva, que como visto, serve de pressuposto irremovível para a tributação no Brasil.

A utilização de presunções esbarra no limite objetivo estabelecido pelo princípio da capacidade contributiva: de que somente sejam tributadas as situações que revelem manifestações de capacidade contributiva. Todo cidadão brasileiro tem garantido o direito constitucional de somente ser tributado pela riqueza que efetivamente possui e,

---

<sup>219</sup> DENGO, 2012, pp. 188-189.

em razão disso, lhe deve ser dado, também, o direito de fazer prova contrária na hipótese em que tal riqueza foi presumida.

Francesco Moschetti afirma que a necessidade fazendária não justifica a tributação de riqueza inexistente, e as presunções fiscais absolutas, ainda que lógicas e racionais, são sempre inconstitucionais.<sup>220</sup> Ou seja, para viabilizar a técnica da substituição tributária “para frente”, não pode ser utilizada a ficção ou a presunção absoluta.

Logo, dada a natureza da presunção relativa, ou *juris tantum*, de poder ser contestada à medida que haja prova de que a realidade se deu de forma diferente da presumida e que, portanto, deve prevalecer, tal instituto é que melhor se afigura para ser utilizado na técnica da substituição tributária.

Sábias são as lições de Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, segundo o qual “a substituição tributária “para frente” somente pode ser admitida por se tratar de presunção *juris tantum*, tendo em vista que presunções *juris et jure* são vedadas em Direito Tributário por violarem especialmente o princípio da capacidade contributiva e o princípio da realidade.”<sup>221</sup>

Para a viabilidade da substituição tributária “para frente” no ICMS, está autorizado o legislador a presumir a ocorrência de operações subsequentes e a grandeza destas operações. Contudo, não ocorrendo tais operações subsequentes, nos termos do que determina o § 7º do art. 150, deve ser “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga”.

Humberto Ávila, a esse respeito, salienta que o legislador *não* está autorizado a estabelecer a obrigação tributária com substituição em grandeza diferente daquela que corresponda ao fato real que deverá ocorrer posteriormente, visto que “esta manutenção do presumido com o real preserva a capacidade contributiva como princípio geral da

---

<sup>220</sup> MOSCHETTI, 1980, p. 325.

<sup>221</sup> CASSIANO, 2010, p. 349.

atividade tributária. Não por outro motivo, a Constituição faz referência à irrealização do fato gerador presumido, o que pressupõe o cotejo entre ele o real.”<sup>222</sup>

Misabel Abreu Machado Derzi entende que, na substituição tributária “para frente” no ICMS, ocorrem, na verdade, várias presunções relativas interdependentes:

Basta ler os arts. 6º a 10 da referida lei complementar, que não trabalha com dados reais, mas apenas procura aproximar a lei de dados possivelmente reais. O relevante é destacar que esta série de presunções conexas (do substituto, do substituído, da base de cálculo, do local da operação, etc.) prende-se exclusivamente à presunção nuclear ou central, da qual deriva o fato gerador da obrigação tributária. Se não ocorrer o fato gerador, inexistente contribuinte, relação jurídica, substituído e substituto. Ou, se ele ocorre no mundo fenomênico de modo ou forma diferente daquela presumida abstratamente da lei, não se dá a subsunção da norma ao fato ou à sua base de cálculo (em desacordo com os dados da realidade).<sup>223</sup>

Destarte, a substituição tributária “para frente” no ICMS configura-se como hipótese de presunção relativa, visto que a antecipação do pagamento é determinada com base na provável ocorrência futura do fato imponível, cuja prova contrária (de não ocorrência do fato suposto) é constitucionalmente admitida.

E, para que seja tributada a capacidade contributiva na substituição tributária “para frente” no ICMS, deve ser permitido aos sujeitos envolvidos na substituição o direito de fazerem prova da realidade, garantindo-lhes o direito da preferencial e imediata restituição de valor recolhido, caso não se realize o fato gerador “presumido”.

## 3.2 SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 3.2.1 Suporte fático e sujeição passiva direta no ICMS

Para entrarmos propriamente na questão da capacidade contributiva da substituição tributária com fato gerador subsequente no ICMS, revela-se necessário, antes, que possamos delimitar quem tem capacidade contributiva para figurar como contribuinte numa operação normal objeto do ICMS.

---

<sup>222</sup> ÁVILA, 2008, p. 87.

<sup>223</sup> BALEEIRO, 2005, p. 450.

Consoante visto, na instituição do tributo, o legislador se vê compelido a prever hipóteses fáticas e buscar situações, bem como pessoas a ela atreladas, que estejam vinculadas direta (sujeitos passivos diretos) ou indiretamente (sujeitos passivos indiretos) a situações com relevância econômica.

Tal relevância econômica é imprescindível, primeiro e logicamente, pois não há nenhum sentido de o Estado exigir prestações impossíveis de seus contribuintes. Como muito bem infere Klaus Tipke, “Quem não dispõe de renda e/ou do patrimônio não pode pagar imposto algum. Se lhe prescrevêssemos isso, estaríamos exigindo o impossível. Isso é uma lei material fundamental ao direito dos impostos.”<sup>224</sup>

Por outro lado, a necessidade de tributação, especialmente nos impostos, apenas dos fatos que expressem manifestações de riqueza, como se viu no capítulo anterior, decorre diretamente do princípio da capacidade contributiva.

Nos termos da noção sustentada por Alfredo Augusto Becker, tal princípio obriga o legislador a “escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital”<sup>225</sup>.

Destarte, em razão da ação do princípio da capacidade contributiva, três são os bens tributáveis: a renda, o patrimônio (renda acumulada) e o consumo (renda despendida)<sup>226</sup>. Destarte, um destes bens tributáveis deverá sempre estar no suporte fático, ou pressuposto de fato, da norma tributária, que irá descrever determinado fato jurídico tributário que manifeste, presumidamente, este bem tributável.<sup>227</sup>

Neste ponto, faz-se necessária uma breve análise da figura do pressuposto de fato ou suporte fático na tributação, sem que seja necessário, contudo, dissertar sobre todas as doutrinas que tratam da estrutura da norma tributária ou mesmo entrar em temas que, de alguma forma, foram tratados nos capítulos anteriores.

---

<sup>224</sup> TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**. Colônia: Otto Schmidt Verlag, 1993, p.533.apud TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 78.

<sup>225</sup> BECKER, 2010, p. 348.

<sup>226</sup> TIPKE, op. cit., p. 111.

<sup>227</sup> BECKER, op. cit., p. 541.

O pressuposto de fato ou suporte fático da norma, previsto na hipótese de incidência tributária, é o bem tributável. Como bem registra Marco Aurélio Grecco, é “a parcela da realidade, econômica ou jurídica, que o tributo visa a alcançar”<sup>228</sup>.

Outrossim, o bem tributável, ou pressuposto de fato, também acaba por indicar a pessoa ou o grupo de pessoas cuja riqueza disponível o tributo visa atingir, como destaca Gian Antonio Micheli:

Em el ámbito del pressuposto, pues, se puede enuclear una situación – base para indicar aquellos hechos (por ejemplo, la posesión de rentas, respecto al Impuesto sobre las Rentas) que, al verificar se se enlazen con las distintas situaciones subjetivas, activas e pasivas, que afectan precisa y directamente a tales hechos (según elejemplo, los preceptores de las rentas).<sup>229</sup>

Então, na noção de pressuposto de fato ou suporte fático pode-se identificar a própria figura do destinatário legal tributário, o qual Héctor Villegas entende ser quem “ejecuta el acto o se halla em la situación fática que lanley selecciono como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de um tributo”<sup>230</sup>

Desse modo, o legislador, ao descrever uma situação hipotética na norma de criação de tributos, elege tal hipótese de incidência no intuito de atingir, em alguma medida, a capacidade contributiva concreta de determinados indivíduos. Tais indivíduos são os destinatários legais tributários.

Em razão disso, o legislador, *geralmente*, escolhe, como obrigada ao pagamento do tributo, a pessoa ou as pessoas a quem o pressuposto de fato está dirigido. Nestes casos, por tais pessoas serem vinculadas diretamente ao fato tributado, nos termos do próprio Código Tributário Nacional, são denominadas de contribuintes.

No nosso ordenamento jurídico, pode-se dizer, inclusive, que temos destinatários constitucionais tributários, apontados em nossa Constituição Federal, na discriminação das competências tributárias. Como enuncia Roque Antônio Carrazza, a Carta Política brasileira, ao estabelecer as competências tributárias, aponta também a norma padrão de

---

<sup>228</sup> GRECCO, 2001, p. 26.

<sup>229</sup> MICHELI, 1975, p. 226.

<sup>230</sup> VILLEGAS, 1972, p. 249.

incidência de cada exação, na qual está previsto, ainda que, de modo implícito, os próprios sujeitos passivos possíveis para cada tributo, dos quais o legislador não poderá fugir.<sup>231</sup>

Então, no ICMS o suporte fático necessariamente deve corresponder aos atos jurídicos praticados ou negócios jurídicos celebrados que promovam ou resultem no processo econômico de circulação de mercadorias, na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou na prestação de serviços de comunicação.

E, embora seja certo que a Constituição Federal não indica expressamente quem deve ser o sujeito passivo do ICMS, sabemos que ele deva ser uma das pessoas envolvidas diretamente nestas relações bilaterais, ou mesmo multilaterais, configuradas por estas “operações” ou “prestações”.

Nesta linha é o entendimento de Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, segundo o qual “em razão da referida relação constitucional, pode-se dizer, então, que *v.g.*, se a constituição autorizou a instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, a base de cálculo só pode ser o valor da operação, e o contribuinte só pode ser um daqueles envolvidos na prática da operação;”<sup>232</sup>.

Podem ser contribuintes do ICMS, no caso de uma operação mercantil de compra e venda de mercadorias, tanto o vendedor quanto o comprador. Isso ocorre, pois a manifestação de riqueza, no caso, se revela na própria mercadoria objeto da relação mercantil, que, por ter valor econômico, denota, ao menos presumidamente, a circunstância reveladora da capacidade contributiva da situação e das pessoas nela envolvidas.

Mas, apesar de alguns autores entenderem que é o alienante quem denota maior capacidade contributiva na hipótese, em razão deste, no momento da venda, ter

---

<sup>231</sup> CARRAZA, 2006, P. 34.

<sup>232</sup> CASSIANO, 2010, p. 295.

acrescido seu patrimônio<sup>233</sup>, nos parece que ambos denotam capacidade contributiva indiciária suficiente para serem eleitos como contribuintes do ICMS.

Hipoteticamente, tanto o vendedor quando o comprador, além da participação direta na ocorrência do fato descrito na hipótese tributária, demonstram inequívoca vinculação econômica com a operação. Se o vendedor, por um lado, retira do seu estoque mercadoria que é vendida com um acréscimo que lhe representa renda, o comprador, por outro lado, demonstrou ter renda suficiente para despende na compra do produto.

Logo, retornando as premissas e as conclusões adotadas desde o início deste estudo, pode-se inferir que o contribuinte (sujeito passivo direto) do ICMS somente pode ser aquela pessoa que demonstre objetivamente a capacidade contributiva objetivada com a tributação do referido imposto.

De outra forma, a escolha pelo Estado de pessoas desvinculadas das situações reveladoras de capacidade contributiva, aquelas que não se configuram como destinatários legais do referido tributo, como contribuintes do ICMS, acarretaria na eleição arbitrária de situações isoladas, o que configuraria confisco<sup>234</sup> ou mesmo punição<sup>235</sup>, jamais um tributo.

Registra-se que tal afirmação está restrita à escolha como contribuintes, visto que outros indivíduos, que não os destinatários legais tributários, poderão compor a sujeição passiva tributária indireta no ICMS, nos termos das expressas previsões existentes no nosso sistema legal tributário, já analisadas no capítulo 1.

---

<sup>233</sup> Jackson Borges de Araújo entende que em uma operação mercantil é vendedor quem denota maior capacidade contributiva, já que este “no momento da venda (com o recebimento do preço), ficou mais rico e capitalizado, enquanto o comprador, no mesmo momento, empobreceu no sentido acima apontado.” (ARAÚJO, 2001, p. 75).

<sup>234</sup> Cf. Klaus Tipke “a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva” (TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 65, grifos do original).

<sup>235</sup> Nesse sentido Marçal Justen Filho: “[...] não se caracteriza um tributo (seja imposto, seja taxa, seja contribuição) se a exigência de pagamento não estiver referida à verificação de uma situação fática (hipoteticamente descrita no pressuposto normativo) que tenha uma relevância econômica (ou seja, economicamente avaliável). E é assim porque, primeiramente, a destinação tributária (arrecadação de recursos financeiros) pressupõe a existência de recursos econômicos, de riquezas. Por outro lado, a irrelevância econômica do pressuposto fático eleito para integrar a materialidade da hipótese de incidência assemelharia a figura normativa a uma punição. (JUSTEN FILHO, 1986, p. 224- 225).

De qualquer forma, para que estes sujeitos passivos indiretos participem da relação jurídica tributária, especialmente no que concerne à substituição tributária “para frente” no ICMS, devem ser observados certos pressupostos e critérios, que serão ora analisados.

### **3.2.2 Substituição Tributária “para frente” e Capacidade Contributiva**

Como visto nos capítulos precedentes, na substituição tributária “para frente”, a lei determina que o ICMS, relativo a “operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação” futuras, que seria devido pelo substituído, deve ser pago previamente, quando da anterior realização de fato próprio pelo substituto.

Contudo, é fundamental que sejam observados na eleição de substitutos tributários, não somente os limites traçados na lei regulamentadora, mas também aqueles insertos no próprio sistema tributário constitucional brasileiro, sob pena de aplicação ilegal e inconstitucional do instituto da substituição tributária “para frente”.

Como bem colocado por Ricardo Lobo Torres<sup>236</sup>, a obrigação jurídica tributária nasce por força da lei, nos limites previamente determinados pela liberdade individual ao poder impositivo estatal.

Aduz, ainda, o autor que a relação jurídica tributária “não se esgota na lei formal, senão que deve buscar o seu fundamento na ideia de justiça e nos princípios constitucionais dela derivados, máxime os da capacidade contributiva, do custo/benefício e da solidariedade social.”<sup>237</sup>

Além dos referidos limites normativos, é fundamental que possam ser estabelecidos os pressupostos e os requisitos, para que não reste desatendido o princípio da capacidade contributiva nas hipóteses em que o legislador, ao eleger o sujeito passivo da obrigação tributária, se distancia do indivíduo que pratica o ato ou fato previsto como

---

<sup>236</sup> TORRES, R. L., 2005, p. 234.

<sup>237</sup> TORRES, R. L., 2005, p. 235.

hipótese de incidência tributária, aquela pessoa vinculada diretamente à manifestação de riqueza que o tributo pretende atingir.

Conforme adiante observaremos, no caso da substituição tributária “para frente” no ICMS, onde se opera um descompasso entre aquela pessoa titular da riqueza manifestada na hipótese de incidência e o sujeito obrigado ao seu pagamento, o substituto legal tributário tem de ter vinculação indireta tanto com o fato impositivo quanto com o próprio destinatário legal do tributo.

Ou seja, os sujeitos passivos indiretos precisam ter algum vínculo justificativo para serem escolhidos como tais. Tal vinculação está, entre outros aspectos, contida na própria necessidade de que possa ocorrer a repercussão do ônus do tributo pago pelo substituto, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva.

Assim, o outro requisito que se afigura para não haver violação da capacidade contributiva dos substitutos tributários é a possibilidade de repasse do ônus da obrigação tributária ao seu destinatário legal. Não se pode onerar determinado sujeito obrigado ao pagamento em nome próprio por fato gerador alheio (substituído).

E, ainda que tais requisitos estejam intrinsecamente ligados, para fins didáticos, nós os analisaremos de forma sucessiva.

### **3.2.3 Vinculação ao fato gerador presumido**

O fato de existir, no ordenamento jurídico brasileiro, previsão constitucional e legislativa de que seja previsto o recolhimento antecipado de imposto com base na ocorrência presumida de fato tributário futuro, não implica a permissão de que esse fato gerador subsequente seja deixado de lado.

A própria norma contida no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal<sup>238</sup> determina, expressamente, que a lei poderá prever a hipótese de substituição tributária

---

<sup>238</sup> CF/88, art. 150, § 7º: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente,

“para frente” em relação a fato gerador que deva ocorrer após a antecipação do recolhimento pelo substituto legal tributário.

Essa antecipação do momento de pagamento está condicionada, pelo referido dispositivo, a existência de diversas etapas de uma cadeia econômico-tributária, da qual a primeira etapa é indicadora da provável ocorrência das demais. É fundamental a existência desta vinculação entre a ocorrência da etapa preliminar, onde vai ser antecipadamente cobrado o imposto de todo o ciclo, com a ocorrência das demais etapas.

Marco Aurélio Greco explicita bem esta necessidade de “conexão” entre o evento escolhido pelo legislador e a ocorrência do fato consagrado, na constituição e na própria lei, como gerador do imposto, ao afirmar que “o vínculo só será válido se, realmente houver um conjunto suficiente de circunstâncias que permitam afirmar que o fato “deva ocorrer”. Não se trata de afirmação aleatória ou meramente conjectural.”<sup>239</sup>

Assim, para que determinado indivíduo seja escolhido como substituto tributário, é necessário que esse sujeito realize um ato ou fato que indique, com certo grau de previsibilidade, que o fato gerador presumido irá ocorrer posteriormente. É necessária, então, uma vinculação entre o fato, praticado pelo sujeito obrigado ao pagamento da obrigação tributária antecipada e o fato gerador do imposto que deverá ser concretizado futuramente.

Outro aspecto, dessa necessidade de vinculação, que já vinha determinado no artigo 128 do CTN, é a conexão do próprio substituto tributário com o fato gerador da obrigação tributária substituída:

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

Logo, não basta a vinculação entre o fato próprio do substituto, que irá desencadear a obrigação de pagar, com o fato tributário futuro, que seria devido pelo

---

assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

<sup>239</sup> GRECO, 2001, p. 27.

substituído. É necessária, também, a vinculação do próprio substituto tributário a este fato tributário futuro.

Pois bem, não sendo a previsibilidade quanto à ocorrência futura do fato jurídico suficiente, faz-se necessário, também, que o fato desencadeador da obrigação de pagar, realizado pelo substituto, esteja também compreendido no pressuposto de fato do tributo. Deverá estar ligado à realidade econômica ou jurídica que a tributação visa a alcançar.

Como bem sintetiza Humberto Ávila, a exigência de vinculação entre o fato gerador presumido e aquele que deve ocorrer posteriormente acaba por permitir a verificação de que a substituição tributária “para frente” consiste em uma exceção, com caráter excepcional, da regra geral de exigir o imposto após a ocorrência do fato gerador<sup>240</sup>.

Exemplo do desrespeito a esta necessidade de vinculação do substituto tributário com o fato gerador da obrigação, foi a tentativa do Município de Rio de Janeiro de estabelecer a responsabilidade das administradoras de cartão de crédito pelo ISS devido pelos estabelecimentos a ela filiados, em relação aos seus usuários, nos termos do que determinava a Lei Municipal n.º 1.513/94, que alterou o Código Tributário Municipal<sup>241</sup>. Ao analisar a matéria, o Superior Tribunal de Justiça foi categórico ao afirmar a impossibilidade da previsão de substituição tributária neste caso:

TRIBUTÁRIO. ART. 128 DO CTN. ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. RESPONSABILIDADE INEXISTENTE PELO ISS DECORRENTE DE SERVIÇOS PRESTADOS PELOS FILIADOS A SEUS USUÁRIOS. AS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO NÃO SÃO RESPONSÁVEIS PELO PAGAMENTO DO ISS DECORRENTE DO SERVIÇO PRESTADO PELOS ESTABELECIMENTOS A ELAS FILIADOS AOS SEUS USUÁRIOS JÁ QUE NÃO ESTÃO VINCULADAS AO FATO GERADOR DA RESPECTIVA OBRIGAÇÃO. RECURSO IMPROVIDO.<sup>242</sup>

<sup>240</sup> ÁVILA, Humberto. Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS). Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 124, p. 91-111, jan. 2006, p. 95.

<sup>241</sup> Lei 691/84/RJ, art. 14: “São responsáveis: [...] XI – as administradoras de cartões de crédito, pelo imposto incidente sobre o preço dos serviços prestados pelos estabelecimentos filiados localizados no Município, quando pagos por cartões de créditos por elas emitidos;”

<sup>242</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 55346/RJ. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira, Rel. p/ Acórdão Ministro Cesar Asfor Rocha. Julgado em: 25 out. 1995. **DJ** 12 fev. 1996, p. 2412.

Não é qualquer indivíduo, então, que pode ser eleito como substituto tributário no ICMS, especialmente em relação as operações subsequentes. É necessário que o sujeito passivo, eleito como substituto, tenha vinculação ao próprio pressuposto de fato do tributo, por ser também sujeito passivo do ICMS em relação a fato gerador próprio que irá ocorrer na própria cadeia de circulação de mercadorias, onde irá ocorrer a antecipação do pagamento por substituição do fato gerador subsequente.<sup>243</sup>

Cabe registrar que o Supremo Tribunal Federal, antes da promulgação da EC n.º 03/93, que incluiu o § 7º no artigo 150 da CF/88, e da LC n.º 87/96, inclusive entendia não ser possível atribuir ao industrial ou o comerciante atacadista a responsabilidade pelo pagamento antecipado do tributo devido pelo comerciante varejista, já que não haveria a necessária vinculação com o fato gerador da obrigação tributária, como bem ressaltado no voto do Ministro Cordeiro Guerra, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 77.885/MG, segundo o qual “o atacadista não está de nenhum modo vinculado à venda futura e até incerta, a ser feita pelo varejista ao consumidor final.”<sup>244</sup>

Por outro lado, já na vigência do § 7º do art. 150 e da LC n.º 87/96, o Supremo Tribunal Federal inferiu, ao julgar a ADI n.º 1851, que o atacadista está suficientemente vinculado a venda futura a ser feita pelo varejista ao consumidor final, entendendo que os casos de incidência de substituição tributária do ICMS na venda de veículos novos, feita pela montadora as revendas, estão compreendidas no pressuposto de fato do tributo, já que atendem aos requisitos de necessidade em relação ao evento final e previsão, com certo grau de certeza, do ocorrência futura do fato gerador.<sup>245</sup> Neste sentido:

Com efeito, trata-se de fato econômico que constitui verdadeira etapa preliminar do fato tributável (a venda do veículo ao consumidor), que o tem por pressuposto necessário; o qual, por sua vez, é possível prever, com quase absoluta margem de segurança, uma vez que nenhum outro destino, a rigor,

---

<sup>243</sup> GRECO, 2001, p. 26.

<sup>244</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. RE 77885. Relator: Ministro Rodrigues Alckmin, Julgado em: 04 mar.1975. **DJ** 18 abr. 1975 PP-02524 EMENT VOL-00981-01 PP-00324.

<sup>245</sup> Tais considerações do voto do Ministro relator foram baseadas na doutrina de Marco Aurélio Greco, anteriormente citada (GRECO, 2001, p. 26-27).

pode ser reservado aos veículos que saem dos pátios das montadoras, senão a revenda aos adquirentes finais;<sup>246</sup>

De qualquer forma, mesmo após a ampliação do entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito dos pressupostos e dos limites para configuração da vinculação necessária às hipóteses de substituição tributária “para frente” no ICMS, verifica-se que tal vinculação permanece como requisito de validade desta técnica de arrecadação.

Destarte, consoante se observa, o requisito de vinculatividade, na substituição tributária “para frente” no ICMS, demanda não só que o fato gerador presumido seja de provável ocorrência, mas também que o substituto legal tributário esteja vinculado ao ciclo econômico objeto da tributação.

Tal conexão do substituto com o fato gerador da obrigação tributária substituída acarreta, pois, que o substituto participe de uma das etapas da cadeia de operações objeto da tributação do ICMS, o que implica, na prática, que ele também seja contribuinte do ICMS, por fato gerador próprio.

Com efeito, constata-se que o fato desencadeador da obrigação de recolher o tributo na substituição tributária “para frente” no ICMS, que, em uma a operação normal sem substituição, ocorreria somente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento em cada uma das operações subsequentes, pode ser antecipado para o início do ciclo econômico, desde que o substituto eleito efetivamente faça parte deste ciclo, sendo contribuinte do ICMS por fato gerador próprio, e a operação inicial indique a ocorrência presumível das demais etapas da cadeia econômica.

A eleição de substituto tributário que não atenda a estes requisitos de vinculação padecerá, portanto, de vício de inconstitucionalidade.

### **3.2.4 Repercussão do ônus tributário**

---

<sup>246</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 1851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em: 8 maio 2002. **DJ** 22 nov. 2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: **DJ** 13 dez. 2002 p-00060

Estabelecida, então, a necessidade de vinculação do substituto legal tributário com o fato descrito na hipótese e com destinatário legal do tributo, revela-se, também, a importância de outro requisito necessário para que possa ser executada técnica da substituição tributária “para frente” no ICMS, sem que seja violada a capacidade contributiva do substituto: a possibilidade de que o ônus do tributo seja por este repassado.

Na técnica de substituição tributária, incluída entre as espécies de sujeição passiva indireta, “o princípio da capacidade contributiva somente é atendido mediante o mecanismo da repercussão ou translação do ônus econômico do tributo ou por algum tipo de reembolso”<sup>247</sup>.

Isto é, sendo o substituto sujeito passivo indireto (terceiro em relação ao fato gerador cujo pagamento será antecipado), é essencial que este disponha de meios de repassar o encargo econômico do tributo ao substituído, cuja relação é direta com o fato jurídico tributário que será posteriormente realizado.

Isso ocorre porque o imposto antecipado deve ficar adstrito à tributação sobre a circulação de mercadorias e não sobre o patrimônio ou capital das empresas. Marco Aurélio Greco aduz, inclusive, que o mecanismo de substituição tributária “para frente” no ICMS não pode ser transformado em ferramenta para a exigência de pagamento antecipado de capital ou propriedade<sup>248</sup>.

O objetivo da substituição tributária “para frente”, como sustenta com propriedade Francesco Moschetti, não é buscar eventual capacidade contributiva do próprio substituto, mas, sim, a dos substituídos, já que “suobligación no corresponde a una capacidad contributiva propia, sino a una capacidad contributiva ajena”<sup>249</sup>.

E, se a repercussão do ônus do tributo, por um lado, evita que seja onerado aquele que não tem capacidade contributiva para suportar o tributo, por outro, como seu

---

<sup>247</sup> CASSIANO, 2010, 341.

<sup>248</sup> GRECO, 2001, p. 28.

<sup>249</sup> MOSCHETTI, 1980, p. 249.

corolário lógico, permite que a tributação chegue ao indivíduo que a possui, que é o destinatário legal tributário.

Neste sentido Francesco Moschetti assenta que:

el legislador grava al fabricante, al importador o al vendedor no porque se proponga hacerlos concurrir a los gastos públicos com preferencia sobre el adquirente, sino porque le resulta más cómodo entrar em contacto com pocos obligados, dotados de una suficiente organización económica, em lugar de perseguir a una miríada de sujetos, que, por lo demás, carecen de tal organización. Com esta modalidad técnica se facilita la recaudación y no se sacrifica el ratio de hacer concurrir a los gastos públicos al definitivo adquirente.<sup>250</sup>

Na verdade, nada justificaria a assunção do encargo fiscal pelo substituto. Em razão disso, é de absoluta relevância que não só seja possível que o substituto legal tributário possa repassar a carga antecipada por fato gerador de terceiro, mas também que isso possa ser feito de forma célere e efetiva.

O próprio transcurso de prazo muito longo entre o momento do recolhimento antecipado e o do ressarcimento econômico do substituto pode acabar por onerar o capital ou patrimônio deste.

Sacha Calmon Navarro Coêlho resume de maneira pertinente a questão, entendendo que, “diante de cada caso concreto de substituição tributária, mormente na área do ICMS, a jurisprudência deveria, a nosso ver, preocupar-se fundamentalmente com esta questão: verificar se o *substituto* tem condições efetivas, mediante o mecanismo dos negócios, de se *ressarcir* financeiramente do ônus tributário.”<sup>251</sup>

Bruno Botelho Antunes, analisando questão semelhante em relação ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA) em Portugal, sustenta que “na medida em que o princípio da capacidade contributiva exige a repercussão, por forma a que seja o repercutido a suportar a carga tributária, qual tal não seja possível, o imposto deve ser considerado inconstitucional por violação ao princípio da capacidade contributiva.”<sup>252</sup>

---

<sup>250</sup> Ibid., p. 246.

<sup>251</sup> COELHO, 2005, p. 723.

<sup>252</sup> ANTUNES, Bruno Botelho. **Repercussão Fiscal no IVA**. Coimbra: Almedina, 2008, p. 128.

O substituto legal tributário deve ser eleito, portanto, entre aqueles sujeitos que têm possibilidade de repassar o ônus tributário ou, de alguma forma, se reembolsarem dele, sob pena de não restar atendido o princípio da capacidade contributiva.

Tal requisito leva a concluir, se conjugado com a necessidade de vinculação acima tratado, que, para que possa ser prevista a substituição tributária “para frente” no ICMS, o substituto eleito deve efetivamente fazer parte do ciclo econômico, sendo contribuinte do ICMS por fato gerador próprio e que o momento da antecipação seja a operação inicial deste ciclo, indicando a ocorrência presumível das demais etapas de circulação.

Cabe registrar, neste aspecto, que, apesar de a legislação complementar de regência do ICMS (LC 87/96), ter cumprido tais requisitos, na previsão contida no seu artigo 6º.<sup>253</sup>, prevendo poderá ser atribuída a responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST a “contribuinte do imposto”, tal dispositivo, na parte em que prevê a possibilidade de eleição de “depositário a qualquer título” para a figura de substituto, não pode ser aplicada à substituição tributária “para frente” no ICMS.

Destarte, como a eleição de “depositário a qualquer título” para substituto tributário, na técnica de arrecadação ora tratada, não atende simultaneamente aos requisitos de vinculação e à possibilidade de restituição atrelados à substituição tributária “para frente”, ela não respeita, por conseguinte, ao princípio da capacidade contributiva.

### 3.3 BASE DE CÁLCULO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” DO ICMS

#### 3.3.1 Da base de cálculo no ICMS

---

<sup>253</sup> LC n. 87/96, art. 6º: “Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. § 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.”.

Sendo a base de cálculo a dimensão da materialidade do tributo que informa os critérios para mensurar o fato imponible tributário, é fundamental que ela mantenha uma correlação lógica com a hipótese de incidência do mesmo<sup>254</sup>.

Vale transcrever as palavras de Amílcar de Araújo Falcão sobre o tema:

A base de cálculo tem de ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo que a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica. É certo que nem sempre há absoluta identidade entre uma e outra. Dizem os escritores que tal simultaneidade ou identidade perfeita entre o fato gerador e base de cálculo só é encontrada nos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio. Não obstante, é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último. De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo.<sup>255</sup>

Transportando tal noção para o ICMS, temos, indubitavelmente, que a base de cálculo deste imposto deve ser necessariamente uma medida das operações, que configuram hipótese de incidência do referido tributo, efetivamente realizadas. E, se a própria hipótese de incidência, como visto no tópico antecedente (3.2.2), deve estar vinculada ao pressuposto de fato, a *ratio*, do tributo, com maior certeza, a base de cálculo também requer esta vinculação, servindo como índice seguro para confirmação da capacidade contributiva da riqueza tributada.

Havendo na hipótese de incidência uma relação de inerência e pertinência entre o aspecto material e a base de cálculo em abstrato, por óbvio que, quando da incidência tributária, deve a base de cálculo corresponder ao fato imponible efetivamente ocorrido.<sup>256</sup>

Qualquer base de cálculo do ICMS que não reflita o substrato econômico da operação efetivamente havida será, então, inconstitucional, por violação ao princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>254</sup> CARRAZZA, 2006, p. 75.

<sup>255</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 79.

<sup>256</sup> CASSIANO, 2010, p. 287.

No ICMS, como a capacidade contributiva objetivada na hipótese de incidência é aquela relativa à manifestada de riqueza contida na realização de operação relativa à circulação de mercadorias, prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, verifica-se que a base de cálculo deve corresponder, então, a uma grandeza apta a capturar e mensurar tal materialidade. O valor da venda ocorrida, por isso é o meio hábil para tanto.

É isso que determina o artigo 13 da LC n.º 87/1996:

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

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

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

II - o valor correspondente a:

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

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

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.”

Ocorre que, como será visto no tópico seguinte, na substituição tributária “para frente”, por ser antecipado o momento do recolhimento do tributo, a utilização do valor da venda efetuada, evidentemente, não é possível, razão pela qual se faz necessário verificar quais são os pressupostos e os limites para a presunção da base de cálculo na substituição tributária “para frente” no ICMS.

### **3.3.2 Da base de cálculo do ICMS na substituição tributária “para frente” no ICMS**

Em decorrência das premissas postas, a presunção de base de cálculo se apresenta como o nó górdio da substituição tributária “para frente” no ICMS, razão pela qual nela talvez resida a importância máxima de traçarmos os limites da utilização desta técnica na busca da maximização da arrecadação tributária.

Isso ocorre porque, na substituição tributária “para frente”, a antecipação do momento do pagamento do tributo implica, também, a modificação da base de cálculo normalmente utilizada no ICMS, vez que há a substituição de uma pluralidade de valores por um valor presumido para toda cadeia de operações.

E, não sendo livre o legislador para moldar a tributação como bem entender, especialmente no que concerne ao montante a ser recolhido pelos obrigados ao seu pagamento, sob pena de lhes ser violada a capacidade contributiva, na presunção da base de cálculo, o legislador continua vinculado ao pressuposto de fato do tributo e a capacidade contributiva por ele objetivada.

Foi isso que pretendeu fazer o legislador, com as previsões contidas no artigo 8º, II, e parágrafos da LC n.º 87/96:

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 parcelas seguintes:

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

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

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

[...]

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

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

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

§ 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 ou 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.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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.

A base de cálculo na substituição tributária “para frente”, nos termos das normas supratranscritas, corresponde à soma do valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto, acrescida do valor do frete, seguro e encargos transferíveis aos adquirentes, bem como à parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (margem de lucro) relativo às operações subsequentes.

A problemática se revela, então, na utilização da margem de valor agregado. De acordo com o disposto nos § 4º do referido artigo, essa margem de valor agregado, cujos critérios para fixação devem ser previstos em lei, será determinada com base nos preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou mediante informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Salta, aos olhos, neste caso, a nítida preocupação do legislador complementar no sentido de que o mecanismo da substituição tributária “para frente” no ICMS seja embasado na realidade de fato (com a ocorrência concreta). Isso se conclui das próprias expressões utilizadas no dispositivo, como “preços usualmente praticados”, “levantamento”, “amostragens” etc.<sup>257</sup>

Neste sentido, Luiz Felipe Silveira Difini, apesar de entender não ser cabível verificar em cada operação se o valor da operação efetivamente realizada foi inferior ou superior ao presumido, vez que isso desnaturaria o instituto da substituição tributária “para frente”, conclui pela necessidade de assegurar a devolução do valor pago a maior, quando a base de cálculo presumida for de fato superior à média de preços de mercado.<sup>258</sup>

Isto quer dizer que, sempre que a base de cálculo presumida for superior a essa média de preços do mercado, estaremos diante de exigência inconstitucional e ilegal de ICMS.

A utilização de base de cálculo superior à média de preços praticada em determinado setor do mercado, além de desrespeitar evidentemente o princípio da

---

<sup>257</sup> GRECO, 2001, p. 114.

<sup>258</sup> DIFINI, 2003, p. 219.

capacidade contributiva, configura verdadeiro efeito de confisco, o que é expressamente vedado pela Constituição Federal de 1988, visto que não é permitido que qualquer norma tributária, independentemente dos fins que justifiquem sua aplicação, viole direito fundamental individual, especialmente o direito à propriedade.

Não há dúvida de que somente se terá a aplicação constitucional da substituição tributária “para frente” se for utilizada base de cálculo que reflita, pelo menos, na maioria dos casos, a grandeza da operação que posteriormente irá ocorrer.

Tal necessidade, de que a base de cálculo esteja em consonância com as médias dos preços do mercado, está vinculada com a própria justificativa da utilização deste mecanismo de simplificação tributária, visto que somente é dado utilizar-se de tal mecanismo na busca da igualdade geral.

Nos termos do que sustenta Humberto Ávila:

4) A padronização deve servir de instrumento para a realização da igualdade geral, o que só se verifica quando provoca efeito desigual de diminuta extensão (a desigualdade não é contínua nem considerável entre os contribuintes), alcance (a desigualdade não atinge um número expressivo de contribuintes) e qualidade (a desigualdade não provoca efeito de natureza direta, mas secundária relativamente aos direitos fundamentais de igualdade e de liberdade).

5) A substituição deve usar uma base de cálculo que reflita o valor de venda das mercadorias para um grupo proporcionalmente grande dos vendedores, sendo permitidas unicamente discrepâncias acidentais entre o valor presumido e o real;”<sup>259</sup>

Note-se que pauta fiscal diverge da substituição tributária “para frente”, vez que nesta há a presunção da base de cálculo da operação, vinculada ao seu valor real de mercado, enquanto naquela existe apenas a troca da base de cálculo por outra, fixada de modo arbitrário pela fiscalização, em total dissonância com a realidade.<sup>260</sup>

---

<sup>259</sup> ÁVILA, 2006, p. 110.

<sup>260</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - Base de cálculo - Descontos, juros, multas, correção, reajustes. Pautas na Substituição Tributária. Importações. Base Reduzida e Estorno de Crédito. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2006 a. v. 10, p. 276-301.

O verbete inserto na Súmula n.º 431 do STJ enuncia taxativamente que “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.”<sup>261</sup>

Da mesma forma, diante da margem de arbitrariedade intrínseca à utilização das pautas fiscais, o Supremo Tribunal Federal assentou o entendimento no sentido de sua inaplicabilidade como base de cálculo para cobrança de tributos:

Entre as duas soluções, mostra-se mais consentânea com o parâmetro constitucional a que vem sendo proclamada pelo Supremo Tribunal Federal, a saber, a condenação das pautas de valores, ante a margem de arbítrio que podem conter.<sup>262</sup>

Mas, apesar de a Suprema Corte continuar vedando a utilização de pautas fiscais pelos estados<sup>263</sup>, entende, por outro lado, que a utilização de pauta fiscal não se constitui em razão para afastar o mecanismo da substituição tributária “para frente”, nos termos do que ficou assentado no julgamento do Agravo Regimental na Suspensão de Segurança n.º 2.678-0, no qual foi mantida a suspensão de liminar que autorizava que duas empresas de bebidas do Estado do Maranhão voltassem a utilizar o sistema de débito/crédito para apuração do ICMS<sup>264</sup>.

---

<sup>261</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Súmula 431. Julgada em: 24 mar. 2010. **DJe** 24 maio 2010. Nesse mesmo sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 1359721. Relator: Herman Benjamin. Julgado em: 05 abr. 2011. **DJe** 19 abr. 2011.

<sup>262</sup> Voto do Ministro Moreira Alves na Representação n. 1.231 (BRASIL Supremo Tribunal Federal. Tribuna Pleno. Representação n.º 1.231. Relator: Décio Miranda. **DJ** 07 jun. 1985).

<sup>263</sup> Nesse exato sentido foi o entendimento proferido em julgamento do STF: EMENTA Segundo agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS. Pauta de valores. A vedação à utilização das pautas e as hipóteses excepcionais que permitem o arbitramento da base de cálculo pelo Fisco constam de diplomas infraconstitucionais. Eventual desacerto da tese firmada implicaria tão somente uma ofensa reflexa. Contencioso que repousa no âmbito da legalidade. 1. A pauta de valores só é admitida nos casos previstos no art. 148 do CTN, em que, mediante processo regular, seja arbitrada a base de cálculo. Esse dispositivo é empregado quando forem reconhecidamente inidôneos os documentos e as declarações prestados pelo contribuinte. 2. Não merece prosperar a alegação do Fisco de que a *ratio decidendi* do acórdão recorrido seria a inconstitucionalidade do Convênio n.º 66/88. Urge reconhecer que, se essa fosse a conclusão do Tribunal de origem, a Corte regional terminaria por reconhecer a não incidência do imposto e não a refutação da pauta de valores. 3. Agravo regimental não provido.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 278348. Relator: Dias Toffoli. Julgado em: 05 mar. 2013. **DJe** 26 abr. 2013).

<sup>264</sup> “SUSPENSÃO DE LIMINAR. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A fixação da base de cálculo do ICMS por pauta fiscal não justifica o afastamento do sistema de substituição tributária instituído pelo art. 150, § 7º da CF/88. Manutenção da decisão que suspendeu a liminar. Agravo regimental improvido.” (BRASIL Supremo Tribunal Federal. Tribuna Pleno. Agravo Regimental na Suspensão de Segurança n. 2.78-0. Relatora: Ellen Gracie. Julgado em: 23 ago. 2006. **DJ** 29 set. 2006)

De qualquer forma, o fato da presunção da base de cálculo atingir os fins a que se propõe, de simplificação da tributação e busca da justiça fiscal para a maioria dos casos, não afasta a necessidade de que sejam previstos mecanismos legais de corrigir as distorções causadas nesta minoria de situações.

Se a técnica da substituição tributária realmente atinge a igualdade geral a que se propõe, restando respeitada a capacidade contributiva na maioria dos casos por ela abrangidos, o fato de se prever mecanismos para corrigir as distorções em relação à minoria não desnaturaria a natureza da substituição tributária e nem lhe retiraria a eficácia.

Não podemos ignorar, sob o pretexto da praticidade da tributação, que, após a cobrança antecipada do ICMS, calculada em cima de base de cálculo presumida, podem ocorrer diversas situações que impliquem que a operação ocorra em valor diferente do presumido, segundo o qual foi efetuado o recolhimento do ICMS até o final da cadeia, tais como: (i) perecimento ou perda da mercadoria após a entrada no estabelecimento adquirente; (ii) necessidade de venda das mercadorias em valor menor por avaria das mesmas; (iii) concessão de descontos em razão da sazonalidade da demanda do mercado; (iv) venda da mercadoria por valor muito superior ao valor presumido; etc.

Tais razões, aliadas aos pressupostos assentados anteriormente em relação à regra constitucional inserta no § 7º do artigo 150, resulta na conclusão de que, nas hipóteses onde é excepcionada a incidência do ICMS sobre a ocorrência efetiva de operação de circulação de mercadorias, não está autorizado o legislador a abandonar a concretude do fato gerador da operação subsequente, nem mesmo para a busca da praticidade da tributação.

Ora, pelas mesmas razões pelas quais se inferiu não ser possível, no ordenamento tributário brasileiro, a utilização de presunções absolutas, ou de fato gerador desvinculado da capacidade contributiva do destinatário legal do tributo, não há como se admitir uma base de cálculo presumida e fictícia, que não tenha pertinência com o fato tributável.<sup>265</sup>

---

<sup>265</sup> CASSIANO, 2010, p. 353.

Nesses casos, se o fato gerador da operação subsequente ocorrer em grandeza diferente da presumida, tanto em valor maior ou menor, deverá ser permitida a cobrança/restituição do montante em discrepância como única forma de garantir que tal técnica seja utilizada de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

Dessa forma, a solução para a legal e constitucional aplicação do instituto da substituição tributária “para frente” está no indispensável equilíbrio entre a busca pela eficiência arrecadatória e o respeito às garantias individuais que amparam os cidadãos.

Nesse sentido, Hamilton Dias de Souza entende que somente com a “integral e imediata restituição do imposto pago a maior será atendido o princípio da capacidade contributiva, pois esta foi a maneira encontrada de não permitir pudesse a sistemática da substituição tributária implicar nível maior de ônus fiscal, atingindo, em consequência, mais fortemente o consumidor”<sup>266</sup>.

Destarte, como adiante se verá, a aplicação constitucional e legal da substituição tributária para a frente esbarra na garantia de que, sempre que forem ultrapassadas, na fixação da base de cálculo do fato gerador presumido, os limites normativos contidas na Constituição Federal e na lei complementar regulamentadora, seja assegurado aos contribuintes o direito de serem ressarcidos dos valores indevidamente adiantados a maior ou ao Fisco que possa cobrar a diferenças dos valores recolhidos a menor.

#### 3.4 HIPÓTESES DE RESTITUIÇÃO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”

Como previsto na parte final do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, deve ser “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.” Se busca, com isso, claramente proteger os cidadãos contra a possibilidade de exigência tributária em relação à hipótese de incidência não ocorrida de fato.

---

<sup>266</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. Substituição Tributária: ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, 1-8420, p. 78-75, 1995.

Não há nenhuma dúvida, então, da obrigatoriedade de restituição do tributo pago antecipadamente quando o fato gerador presumido não venha a ocorrer. O próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.851-4/AL, nos termos do voto do relator, Ministro Ilmar Galvão, afirmou que, “ao erigir a cláusula de restituição imediata e preferencial em categoria de elemento integrante do instituto, praticamente inviabilizou a aplicação deste, antes que houvesse sido editada a lei complementar reguladora da referida cláusula de salvaguarda.”<sup>267</sup>

Ocorre que o STF, por maioria de votos, entendeu, no referido julgamento, somente ser cabível a restituição do ICMS pago antecipadamente pelo substituto tributário quando da efetiva não ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, *verbis*:

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

<sup>267</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 1851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em: 8 maio 2002. **DJ** 22 nov. 2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: **DJ** 13 dez. 2002 p-00060.

Conforme se vê na transcrição acima, o Pleno do Tribunal entendeu, em uma hipótese legal de substituição tributária opcional aos contribuintes, ser definitiva a base de cálculo presumida, na antecipação da cobrança do tributo, não reconhecendo qualquer inconstitucionalidade no Convênio ICMS nº. 13/1997, o qual não reconhecia direito à restituição de diferenças entre os valores presumidos e os efetivamente praticados nas operações sujeitas à substituição tributária “para frente”. Segundo as razões do voto vencedor, a permissão de apuração de diferenças entre os valores presumidos e os de fato praticados acabaria por inviabilizar os objetivos desta técnica de arrecadação: facilitar a atividade arrecadatória e evitar a sonegação fiscal. Vale transcrever as seguintes passagens do voto do Relator, Ministro Ilmar Galvão:

Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.<sup>268</sup>

Todavia, em que pese a orientação traçada no referido julgamento, que despertou inúmeras críticas por parte dos doutrinadores<sup>269</sup>, grande parte dos autores brasileiros continua sustentando uma maior amplitude do significado da cláusula de restituição prevista no § 7º do art. 150 da CF/88.

Marco Aurélio Greco sustenta que, nos casos em que a presunção da base de cálculo não esteja de acordo com a operação realizada, faz-se necessária a restituição do imposto antecipadamente pago a maior, visto que a previsão constitucional de restituição alcança não somente as hipóteses em que o fato gerador não se realizar, mas também aquelas em que o fato gerador ocorrer em dimensão inferior àquela presumida no momento da antecipação do pagamento do imposto, *verbis*:

<sup>268</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 1851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em: 8 maio 2002. DJ 22 nov. 2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13 dez. 2002 p-00060.

<sup>269</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O Supremo Tribunal Federal e a substituição tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 87, p. 54-80, dez. 2002. CASSIANO, 2010, p. 351. ÁVILA, 2005, p. 171. COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito do sujeito passivo de compensar o imposto pago a maior, em razão da técnica da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 101, p. 115-135, fev. 2004.

Não há uma autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária do fato legalmente previsto (fato gerador). Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der a dimensão originalmente prevista. O excesso tem a natureza de uma cobrança indevida, e a Constituição não está legitimando o indébito.<sup>270</sup>

Nesta mesma toada, Laís Viera Cardoso defende que deve haver a restituição do tributo toda vez que o fato gerador não ocorrer, seja pela não efetiva circulação da mercadoria ou pela ocorrência da mesma de forma distinta da presumida, que também é forma de não-ocorrência, já que neste caso teria ocorrido outro fato, em valor inferior àquele.<sup>271</sup>

Conforme se pode deduzir das premissas explicitadas anteriormente, especialmente aquelas constantes dos itens 3.2 e 3.3, muito embora a Constituição Federal tenha excepcionado a hipótese da substituição tributária “para frente”, com antecipação do pagamento do tributo amparada em base de cálculo presumida, não foi autorizado, por outro lado, que tal presunção configurasse verdadeira ficção, desvinculada da grandeza real da operação subsequente.

O princípio da capacidade contributiva deve servir como substrato e como critério para a presunção de base de cálculo na substituição tributária “para frente”, eis que a Constituição Federal não autoriza o legislador a adotar base de cálculo aleatória e absoluta<sup>272</sup> para o fato gerador presumido, mas unicamente aquela que compreenda a capacidade econômica correspondente ao fato que irá ocorrer posteriormente.

Tal raciocínio se aplica, também, para os casos de base de cálculo presumida em valor inferior ao da operação concretizada posteriormente. Nessas situações, é possível que a Fazenda Pública exija a diferença do ICMS tributo pago.

---

<sup>270</sup> GRECO, 2001, p. 31.

<sup>271</sup> CARDOSO, 2007, p. 189.

<sup>272</sup> Francesco Moschetti esclarece: “Las presunciones fiscales absolutas, aunque sean abstractamente lógicas y racionales, son siempre inconstitucionales.” MOSCHETTI, 1980, p. 324.

E, como bem ressalta Hugo de Brito Machado, “Podem, assim, as leis estaduais estabelecer que nenhuma diferença será devida pelo contribuinte substituído, pois com isto os Estados estão abrindo mão de seu poder de cobrar tais diferenças, e se o fazem através de lei ninguém certamente a isto se oporá. Não podem, porém, as lei estaduais excluir o direito do contribuinte substituído às diferenças, nas hipóteses de operação final com preço inferior ao valor que serviu de base para a antecipação.”<sup>273</sup>

Então, o legislador, com o objetivo de garantir a efetividade do princípio da capacidade contributiva, deve assegurar, no caso da concretização de operações em valores menores que os presumidos, a restituição dos valores recolhido a maior na tributação por substituição “para frente”.

Registra-se, ademais, que o fato do STF ter decidido, no julgamento da referida ADIN n.º 1.851-4, que a realização de operações subsequentes em grandeza diferente daquela constante na base de cálculo presumida do ICMS não dá “ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final.”<sup>274</sup>, não encerrou a discussão sobre a questão, até mesmo porque se encontram pendentes de julgamento perante o STF duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade e um Recurso Extraordinário, ao qual foi dado repercussão geral, tratando justamente sobre a matéria.<sup>275</sup>

Na ADIN n.º 2.777/SP, promovida pelo Governador do Estado de São Paulo em relação à previsão da Lei n.º 6374/89, e na ADIN n.º 2.675/PE, promovida pelo Governador do Estado de Pernambuco em relação a previsão da Lei n.º 11.408/96, estão sendo questionados os dispositivos das legislações estaduais que asseguraram a restituição do imposto pago antecipadamente a maior, no caso de comprovação de que a operação tributária posterior ocorreu por valor inferior ao presumido.<sup>276</sup>

---

<sup>273</sup> MACHADO, Hugo de Brito. ICMS; A Questão do Preço Final na Substituição Tributário. **Repertório IOB de Jurisprudência**, jun. 1998, Verbete 1/12775.

<sup>274</sup> BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADI 1851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em: 8 maio 2002. **DJ** 22 nov. 2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: **DJ** 13 dez. 2002 p-00060.

<sup>275</sup> Cabe registrar mais uma vez que o fato de a previsão normativa analisada pelo STF na ADIN n. 1.851-4 previa a substituição tributária como opção para os contribuintes, o que por si só já teria o condão de afastar a aplicabilidade irrestrita do entendimento adotado neste caso para às hipóteses legais de substituição tributária obrigatória.

<sup>276</sup> O julgamento conjunto, no STF, da ADI n. 2.777/SP, promovida pelo Governador do Estado de São Paulo em relação a previsão da Lei n. 11.408/96, e da ADI n. 2.675/PE, promovida pelo Governador do Estado de

Da mesma forma, foi reconhecida a repercussão geral ao Recurso Extraordinário n.º 593.849/MG, que discute justamente se é devida a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime da substituição tributária “para frente”, quando for apurada a diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, em razão da relevância de tal matéria “em função da alteração significativa dos preços dos produtos ao consumidor final e no campo jurídico-tributário para determinar limites ao administrador público no poder de tributar.”<sup>277</sup>

Por fim, cabe ainda, destacar que o Superior Tribunal de Justiça tem, inclusive, precedentes entendendo, nos seus julgados mais recentes, que não pode ser aplicada a orientação firmada no STF em relação aos estados não signatários do convênio ICMS n.º 13/97, razão pela qual seria possível, nestes casos, a restituição do imposto pago a maior, nas hipóteses em que a base de cálculo real é inferior à presumida.<sup>278</sup>

---

Pernambuco em relação a previsão da Lei n. 11.408/96, que asseguram a restituição do imposto pago antecipadamente a maior, no caso de comprovação de que a operação tributária ocorreu por valor inferior ao presumido, está suspenso por empate.

<sup>277</sup> Veja-se o teor da decisão proferida pelo Ministro Ricardo Lewandovski: “Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão que entendeu ser indevida a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, quando for apurada diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real. Neste RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição Federal, alegou-se, em suma, a constitucionalidade da devolução do ICMS pago adiantadamente no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. Quanto à repercussão geral, em preliminar formal, sustentou-se que o tema em debate cumpre o requisito do referido instituto, notadamente porque “a presente matéria se reveste de relevância no âmbito econômico-social, em função da alteração significativa dos preços dos produtos ao consumidor final e no campo jurídico-tributário para determinar limites ao administrador público no poder de tributar” (fl. 256). Entendo que a controvérsia possui repercussão geral. Discute-se, no caso dos autos, a constitucionalidade da restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária, com base no art. 150, § 7º, da CF. A questão constitucional, com efeito, apresenta relevância do ponto de vista jurídico, uma vez que a definição sobre a constitucionalidade da referida restituição norteará o julgamento de inúmeros processos similares a este, que tramitam neste e nos demais tribunais brasileiros. Além disso, evidencia-se a repercussão econômica, porquanto a solução do caso em exame poderá implicar relevante impacto no orçamento dos estados federados e dos contribuintes do ICMS. Destaco, por fim, que a matéria em debate está em discussão no Plenário desta Corte, na ADI 2.675/PE, Rel. Ministro Carlos Velloso e ADI 2.777/SP, Rel. Ministro Cezar Peluso, cujo julgamento já foi iniciado, mas não concluído. Isso posto, manifesto-me pela existência de repercussão geral neste recurso extraordinário, nos termos do art. 543-A, § 1º, do Código de Processo Civil, combinado com o art. 323, § 1º, do RISTF.”

<sup>278</sup> Neste sentido foi o recente julgado da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça: “[...] 1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que não se aplica o quanto decidido na ADI 1.851/AL aos Estados de São Paulo e Pernambuco, por não serem signatários do Convênio ICMS 13/97, pelo que é possível haver a restituição dos valores de ICMS pagos a maior sob a sistemática da substituição tributária para frente. Precedentes: RMS 30.379/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 18.02.2010, e EREsp 978.130/SP, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 06.04.2009. 2. Ao versar sobre a forma de restituição de tais valores e manter, assim, a concessão da segurança, o Tribunal Bandeirante fundamentou sua conclusão na legislação estadual, e, ainda, na interpretação da norma contida no art. 105, § 7o. da Constituição da República, de tal modo que resta impossível a esta Corte sindicarem tais fundamentos, à vista do Enunciado 280 da Súmula de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e da norma constitucional que lhe atribui a competência para examinar eventual violação da Carta Magna. Logo, a forma como será realizada a restituição não pode ser revista nesta sede. [...] 4. Agravo Regimental desprovido.” (AgRg no

---

REsp 1211533/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 24/09/2013). Em idêntico sentido vem entendendo a 2ª Turma, como se observa na transcrição da seguinte ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR OCORRIDO EM VALOR INFERIOR AO PRESUMIDO. RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DA ADI N. 1.851/AL DO STF. ESTADO DE SANTA CATARINA. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. [...]2. No caso de Santa Catarina, a restituição do imposto pago a maior, na hipótese em que a base de cálculo real é inferior à presumida, é possível. Todavia, tal restituição não é imediata e automática, pois há no Estado legislação específica determinando a forma de restituição dos valores recolhidos a maior a título de ICMS. 3. Necessário o retorno dos autos à origem para que o Tribunal a quo verifique eventuais peculiaridades da legislação estadual sobre a forma de devolução das quantias pagas a maior, visto que o Superior Tribunal de Justiça não se presta à análise de legislação local. Precedente: AgRg no REsp 930900/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma, julgado em 20/4/2010, DJe 7/5/2010. Agravo regimental improvido.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial 1353938/SC. Relator: Humberto Martins. Julgado em: 06 ago. 2013. **DJe** 14 ago. 2013).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. O sujeito passivo tributário, que é a pessoa natural ou jurídica, a quem se atribui o dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária, ou ainda, de cumprir obrigação acessória, pode ser classificado como contribuinte, quando tem relação direta e pessoal com o fato gerador, ou como responsável, quando sua relação com o fato gerador é indireta e decorrente de expressa previsão legal. Os responsáveis tributários, por sua vez, se subdividem em responsáveis em sentido estrito, sucessores e substitutos.
2. A figura do substituto tributário se distingue das demais formas de sujeição passiva em razão de este se tratar de sujeito passivo originário, que recolhe, em nome próprio, tributo devido em relação a fato gerador praticado por terceiro.
3. Em relação a sua posição na cadeia econômica, a substituição tributária pode ser para trás ou regressiva (anterior a ocorrência do fato impositivo); concomitante (no mesmo instante da ocorrência do fato impositivo) e “para frente” ou “progressiva” (antes da ocorrência do fato impositivo).
4. A substituição tributária, autorizada pelo art. 150, § 7º, da CF/88, e regulada, em relação ao ICMS, no art. 6º, § 1º, da LC n.º 87/96, ocorre quando a lei determina que o imposto, relativo à operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual e comunicação subsequente na cadeia, que seria devido pelo substituído, seja recolhido pelo substituto em momento anterior a sua ocorrência de fato.
5. Exemplo clássico de hipótese de substituição tributária “para frente” do ICMS é o caso da tributação da cadeia de comercialização de veículos, em que a montadora já recolhe, no momento da venda dos veículos para a concessionária, o imposto calculado com base no valor estimado que estes seriam vendidos ao consumidor final na última operação do ciclo econômico.
6. Mesmo após a edição da EC n.º 03/1993, que acrescentou a referida permissão constitucional expressa para a lei instituir o regime da substituição tributária “para frente”, boa parte dos tributaristas brasileiros continuaram a sustentar a

inconstitucionalidade de tal regime. Apesar disso, o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4, foi categórico no sentido da constitucionalidade da substituição tributária “para frente”.

7. Efetivamente as vantagens da substituição tributária “para frente”, com presunção de base de cálculo e antecipação do pagamento da obrigação, são tão evidentes que não só a justificam, mas antes recomendam a sua utilização. Contudo, não se pode permitir que, sob o manto da busca da viabilidade da fiscalização e da eficiência na arrecadação, sejam acobertadas violações à lei e aos direitos dos contribuintes.

8. O fato de o STF ter decidido que é constitucional a previsão do mecanismo da substituição tributária “para frente” e da utilização da base de cálculo presumida, feitas no Convênio ICMS nº 13/97, mesmo sem previsão da hipótese de restituição do tributo pago em valor superior ao da operação posteriormente realizada, não implica que ela possa ser utilizada de maneira irrestrita pelos legisladores.

9. A observância dos parâmetros e limites traçados na regra inserta no § 7º do artigo 150 da CF/88 e na LC n.º 87/96 não é apenas uma faculdade do sujeito ativo da obrigação tributária, mas, sim, um requisito de validade da cobrança do ICMS por substituição tributária “para frente”. E, como o mecanismo da substituição tributária “progressiva” ou “para frente” exige que seja atribuído a um terceiro a condição de sujeito passivo originário, que acaba recolhendo o tributo devido em relação ao fato gerador praticado por outrem, impõe-se que não seja violado a capacidade contributiva do substituto tributário eleito por lei, sob pena de aplicação inconstitucional deste técnica de tributação.

10. Prevalece o entendimento na doutrina tradicional de que a capacidade contributiva compreende dois aspectos básicos: a capacidade contributiva absoluta ou objetiva, enquanto pressuposto da tributação, a qual exige a eleição, pelo legislador, de fatos indicadores de uma efetiva aptidão para contribuir, que sejam reveladores de riqueza; e a capacidade contributiva subjetiva, enquanto parâmetro ou critério para a tributação, que se dirige à delimitação do grau de capacidade pessoal de cada contribuinte, a qual expressa a aptidão pessoal para o pagamento do tributo.

11. Não obstante a previsão expressa, contida no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, o âmbito de aplicação e eficácia do princípio da capacidade contributiva, especialmente em relação aos impostos reais e indiretos, continua sendo muito controvertido na doutrina. Entretanto, como o próprio consumo é indicador da capacidade contributiva expressa na utilização de renda, não se pode negar a eficácia do referido princípio também no ICMS. Ademais, verifica-se que o simples fato de a capacidade contributiva estar inserta, na Constituição Federal, entre as diretrizes gerais do Sistema Tributário, lhe outorga evidente eficácia, que impõe ao legislador a eleição, como hipótese de incidência tributária, unicamente fatos signos presuntivos de riqueza.

12. A doutrina mais recente tem entendido que o princípio da capacidade contributiva, especialmente em seu aspecto objetivo, não pode ser considerado apenas “prima facie” e, em razão disso, acaba por ter um peso que não pode ser afastado por completo mesmo diante de razões contrárias. Assim, justamente por possuir duas dimensões, ou aspectos, diferentes – objetiva e subjetiva -, pode-se concluir que o princípio da capacidade contributiva acaba por ter eficácia diferenciada em cada uma delas. Em relação ao seu aspecto objetivo, o princípio da capacidade contributiva adquire uma eficácia mais concreta, como um limite objetivo. Já, em relação ao seu aspecto subjetivo, a eficácia deste princípio é mais abstrata e deve ser feita na maior medida possível.

13. Em razão da positivação do princípio da capacidade no ordenamento jurídico brasileiro, a utilização de presunções esbarra no limite objetivo imposto por este princípio. Somente podem ser tributadas as situações que revelem manifestações reais de capacidade contributiva, sendo inconstitucional a utilização de ficções ou presunções absolutas para criar obrigações tributárias.

14. A substituição tributária “para frente” somente pode ser admitida por se tratar de presunção relativa, já que a tributação da capacidade contributiva nesta técnica impõe, mesmo com a utilização de presunções, que não ocorra um abandono do fato gerador posteriormente ocorrido, devendo ser permitido aos sujeitos envolvidos o direito de fazerem prova da realidade.

15. O legislador não possui liberdade irrestrita na escolha da pessoa obrigada ao pagamento do tributo e na mensuração da grandeza tributada. Em razão dos pressupostos

e limites impostos pelo princípio da capacidade contributiva, o suporte fático ou pressuposto de fato, no ICMS, necessariamente deve conter os atos jurídicos praticados ou negócios jurídicos celebrados que promovam ou resultem no processo econômico de circulação de mercadorias, na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou na prestação de serviços de comunicação.

16. Como, na substituição tributária “para frente”, o sujeito passivo eleito para a obrigação tributária não coincide com o indivíduo que pratica o ato ou fato previsto como hipótese de incidência tributária - aquela pessoa vinculada diretamente à manifestação de riqueza que o tributo pretende atingir -, o substituto legal tributário tem de ter vinculação indireta tanto com o fato impositivo quanto com o próprio destinatário legal do tributo. Tal vinculação está, entre outros aspectos, contida na própria necessidade de que possa ocorrer a repercussão do ônus do tributo pago pelo substituto.

17. O substituto legal tributário deve ser uma pessoa que tenha possibilidade de repassar o ônus tributário, ou de alguma forma se reembolsar do mesmo, sob pena de não restar atendido o princípio da capacidade contributiva. Então, o fato desencadeador da obrigação de recolher o tributo na substituição tributária “para frente” no ICMS, que numa operação normal sem substituição ocorreria somente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento em cada uma das operações subsequentes, pode ser antecipado para o início do ciclo econômico, desde que o substituto eleito efetivamente faça parte deste ciclo, sendo contribuinte do ICMS por fato gerador próprio, e a operação inicial indique a ocorrência presumível das demais etapas do ciclo econômico.

18. Na presunção da base de cálculo na substituição tributária “para frente” no ICMS, assim como ocorre na escolha do substituto, está o legislador vinculado ao pressuposto de fato do tributo e a capacidade contributiva por ele objetivada. O valor da venda efetivamente ocorrida é, em razão disso, o índice seguro para confirmação da capacidade contributiva manifestada na realização de operação relativa à circulação de mercadorias, prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

19. Por ser antecipado o momento do recolhimento do tributo na substituição tributária “para frente” do ICMS, não se faz possível, por óbvio, a utilização do valor efetivo das vendas ocorridas como base de cálculo. Destarte, o legislador, previu no

artigo 8º, II, e parágrafos da Lei Complementar n.º 87/96, que a base de cálculo na substituição tributária progressiva no ICMS tem de corresponder à soma do valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto, acrescida do valor do frete, seguro e encargos transferíveis aos adquirentes, bem como a parcela resultante da aplicação, sobre esse total, do percentual de valor agregado relativo às operações subsequentes.

20. Na tentativa de vincular a base de cálculo estimada à ocorrência concreta das operações presumidas, foi previsto, também, na legislação complementar de regência, que a margem de valor agregado, utilizada para presunção base de cálculo, deve corresponder à média de preços usualmente praticados no mercado. Destarte, não há dúvida de que, para que se tenha a aplicação constitucional da substituição tributária “para frente”, a margem utilizada para presunção da base de cálculo deve refletir, pelo menos, na maioria dos casos, a grandeza da operação que posteriormente irá ocorrer.

21. O fato de a presunção da base de cálculo atingir os fins a que se propõe, de simplificação da tributação e busca da justiça fiscal para a maioria dos casos, não afasta, por outro lado, a necessidade de que sejam previstos mecanismos legais de corrigir as distorções causadas na minoria de casos, nos quais não foi tributada a capacidade contributiva dos sujeitos passivos envolvidos. Tal razão, aliada às determinações contidas no § 7º do artigo 150, resulta na conclusão de que, nas hipóteses onde é excepcionada a incidência do ICMS sobre a ocorrência efetiva de operação de circulação de mercadorias, sempre que o fato gerador da operação subsequente ocorrer em grandeza diferente da presumida, tanto em valor maior ou menor, deverá ser permitida a cobrança/restituição do montante em discrepância como única forma de garantir que tal técnica seja utilizada de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

22. Mesmo que o Supremo Tribunal Federal tenha entendido, ao analisar a matéria em sede de controle concentrado, pela constitucionalidade do instituto da substituição tributária “para frente” com previsão de restituição unicamente para os casos de não realização do fato gerador presumido, a definição de quais situações impõe o dever de restituição do ICMS pago com base em fato gerador presumido – se somente quando não ocorre o fato gerador, se somente quando a base de cálculo presumida é superior à média dos preços praticados no mercado ou se em todas as hipóteses em que a concretização

das operações se der em valor menor que o presumido – deverá ser pacificada somente com o julgamento das ADIs nº. 2.675 e 2.777 e do Recurso Extraordinário n.º 593.849/MG.

## REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- \_\_\_\_\_. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio da Capacidade Contributiva e sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 36, p. 163, jan./fev. 2001.
- ANTUNES, Bruno Botelho. **Repercussão Fiscal no IVA**. Coimbra: Almedina, 2008.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Responsabilidade tributária – ICM – substituição tributária (Lei Complementar n.º 44/83). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 9, n.º 34, p. 204-231, out./dez. 1985.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n.º 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- \_\_\_\_\_. Substituição Tributária e Base de Cálculo: Os Limites da Padronização Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 123, pp. 122-134, dez. 2005.
- \_\_\_\_\_. Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 124, pp. 91-111, jan. 2006.
- \_\_\_\_\_. A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 125, p. 33-49, fev. 2006, p. 39
- \_\_\_\_\_. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- \_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BARCELLOS, Ana Paula de. A eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: **O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BARRETO, Aires F. ISS e responsabilidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 122, p. 7, nov. 2005.

\_\_\_\_\_. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 84, pp. 7-32, set. 2002.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. A nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. In: LEITE, George Salomão (Coord.). **Dos princípios constitucionais**. São Paulo: Método, 2008. pp. 68-88.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 107-115, nov. 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARDOSO, Lais Vieira. Substituição tributária no ICMS e a restituição do imposto pago a maior. In: **ICMS: questões fundamentais**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 55, n.º. 143, 1991.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Direito tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000.

\_\_\_\_\_. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. São Paulo: IOB, 2010.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. Sujeição passiva direta e indireta: substituição tributária. **Direito Tributário em Questão**: Revista da FESDT, Porto Alegre, n. 4, pp. 159-206, jul./dez. 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito do sujeito passivo de compensar o imposto pago a maior, em razão da técnica da substituição tributária progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.º 101, pp. 115-135, fev. 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. Ilegitimidade da adoção do preço máximo ao consumidor como base de cálculo para o ICMS-ST das indústrias farmacêuticas. Pauta fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.º 216, pp. 148-159, set. 2013.

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

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro, Forense, 2002.

\_\_\_\_\_. Reflexões acerca da substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 162, pp. 70-75, 2009.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade pelo ICMS na Substituição Regressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 51, pp. 138-144, dez. 1999.

DENGO, Atílio. Fundamentos do direito tributário. Presunções no Direito Tributário brasileiro: espécies, características e limites ao seu uso. In: ÁVILA, Humberto (Coord.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Brasil: Marcial Pons, 2012.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

\_\_\_\_\_. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

\_\_\_\_\_. **Introdução do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. **Revista Forum de Direito Tributário**, p. 6-71, dez. 2003.

GIANNINI, Achille Donato. **Instituzioni di diritto tributario**. Milano: Giuffrè, 1956.

GRECCO, Marco Aurélio. **Contribuições**. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. **Substituição tributária: antecipação do fato gerador**. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: QuartierLatin, 2005.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidade económica y sistema fiscal: análises del ordenamento español a luz del derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: Cejup, 1986.

LARANJA, Francisco Silva. **A substituição tributária do ICMS no Rio Grande do Sul**. Porto Alegre: Paixão, 2012.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição tributária**. Curitiba: Juruá, 2003.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. **A responsabilidade tributária dos administradores**. A incidência do art. 135, III, do CTN. Teresina, ano 13, n. 1659, 16 jan. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10854>>. Acesso em: 26 fev. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. O Supremo Tribunal Federal e a substituição tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 87, pp. 54-80, dez. 2002.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. ICMS; A Questão do Preço Final na Substituição Tributária. **Repertório IOB de Jurisprudência**, jun. 1998, Verbete 1/12775.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. Substituição tributária sem fato gerador real: imposição confiscatória – Lei Complementar nº 87/96 – inconstitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.º 22, pp. 77-85, jun. 1997.

MATTOS, Aroldo Gomes de. ICMS - operações e prestações tributadas legalmente como perdas - estorno do incidido sobre a margem acrescida ou agregada. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.º 149, pp. 7-15, fev. 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS - Base de cálculo - Descontos, seguros, juros, multas, correção, reajustes. Pautas na Substituição Tributária. Importações. Base Reduzida e Estorno de Crédito. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2006a. v. 10, pp. 276-301.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELO, José Eduardo Soares; LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

MENDONÇA, Maria Luiza V. P. **O Princípio constitucional da irretroatividade da lei**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de derecho tributário**. Tradução Julio Banacloche. Madri: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. [s.l.]: [s.n.], 1995.

MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. 3. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 1998.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidade contributiva**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. **Introdução ao princípio da capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Fabris, 2001.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

\_\_\_\_\_. **Capacidade contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PEREZ DE AYALA, José Luiz. **Derecho tributário**. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

PONTES, Helenilson, Cunha. **Diferimento tributário**. 2008. Disponível em <[http://www.magalhaespeixoto.com.br/artigos/ver.asp?art\\_id=43](http://www.magalhaespeixoto.com.br/artigos/ver.asp?art_id=43)>. Acesso em: 16 nov. 2013.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição tributária para frente. **Revista CEJ**, Brasília, v. 1, n.º 3, pp. 105-110, set./dez. 1997.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária: para uso das faculdades de ciências econômicas e administrativas; parte geral**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Hamilton Dias de. Substituição Tributária: ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 1-8420, pp. 78-75, 1995.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário: Steuerrecht**. Porto Alegre: Fabris, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.º 70, pp. 87-108, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito tributário e financeiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – vol. III**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (Org.). **Dicionário de princípios jurídicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. v. 45.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

UFINO, Felipe de Abreu; BARCELOS, Renato de Abreu. Responsabilidade tributária dos administradores: aporias e alternativas exegéticas do art. 135, III, do CTN. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 99, abr 2012. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11480&revista\\_caderno=26](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11480&revista_caderno=26)>. Acesso em 26 fev. 2014

VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. São Paulo: IOB, 2010.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributário**. Buenos Aires: Depalma, 1972.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito tributário nacional**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

## REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS E JURISPRUDENCIAIS

BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao67.htm#art115i](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm#art115i)>. Acesso em: 05 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 a. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm)>. Acesso em: 19 de set. de 2012.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2013.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 44, de 07 de dezembro de 1983. Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp44.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp44.htm)>. Acesso em: 19 de set. de 2012.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003a. Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 17 de out. 2012.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 10 de janeiro de 2013.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18935.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18935.htm)>. Acesso em: 10 de janeiro de 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial n.º 38529/SP. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. Relator p/ Acórdão Ministro Garcia Vieira. Julgado em: 16 mar. 1994. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_401\\_500](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_401_500)>. Acesso em: 22 de out. de 2013.

\_\_\_\_\_. Primeira Turma. Recurso Especial n.º. 40.539/SP. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Julgado em: 18 abr. 1994. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num\\_processo=&num\\_registro=199300250086&dt\\_publicacao=06/06/1994](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199300250086&dt_publicacao=06/06/1994)>. Acesso em: 22 de out. de 2013.

\_\_\_\_\_. Primeira Turma. Recurso Especial n.º. 45141/SP. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. Julgado em: 02 maio 1994. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num\\_processo=&num\\_registro=199400070110&dt\\_publicacao=06/06/1994](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199400070110&dt_publicacao=06/06/1994)>. Acesso em: 22 de out. de 2013.

\_\_\_\_\_. Primeira Turma. Recurso Especial n.º 55346/RJ. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira, Relator para Acórdão Ministro Cesar Asfor Rocha. Julgado em: 25 outubro 1995. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num\\_processo=&num\\_registro=199400308515&dt\\_publicacao=12/02/1996](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199400308515&dt_publicacao=12/02/1996)>. Acesso em: 16 de nov. de 2013.

\_\_\_\_\_. Primeira Turma. Recurso Especial n.º 857614/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 04 março 2008. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200601383810&dt\\_publicacao=30/04/2008](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200601383810&dt_publicacao=30/04/2008)>. Acesso em: 16 de nov. de 2013.

\_\_\_\_\_. Primeira Seção. Recurso Especial n.º 1101728/SP. Julgado em: 11 mar. 2019. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864597&num\\_registro=200802440246&data=20090323&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864597&num_registro=200802440246&data=20090323&formato=PDF)>.

\_\_\_\_\_. Primeira Seção. **Súmula n.º 431**. Julgada em: 24 mar. 2010. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_401\\_500](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_401_500)>. Acesso em: 22 de out. de 2013.

\_\_\_\_\_. Segunda Turma. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 1359721. Relator: Herman Benjamin. Julgado em: 05 abr. 2011. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201001836051&dt\\_publicacao=19/04/2011](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201001836051&dt_publicacao=19/04/2011)>. Acesso em: 22 de out. de 2013.

\_\_\_\_\_. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1353938/SC. Relator: Humberto Martins. Julgado em: 06 ago. 2013. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201202418947&dt\\_publicacao=14/08/2013](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201202418947&dt_publicacao=14/08/2013)>. Acesso em: 22 de out. de 2013.

\_\_\_\_\_. Segunda Turma. Recurso Especial n.º 1164574/MG. Relatora Ministra Eliana Calmon. Relator para acórdão Ministro Castro Meira. Julgado em: 22 jun. 2011. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200902083665&dt\\_publicacao=16/03/2011](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200902083665&dt_publicacao=16/03/2011)>. Acesso em: 20 de mar. de 2014.

\_\_\_\_\_. Segunda Turma. Recurso Especial n.º 1229308/GO. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em: 22 fev. 2011. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201002124185&dt\\_publicacao=04/03/2011](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201002124185&dt_publicacao=04/03/2011)>. Acesso em: 22 de out. de 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 278348. Relator: Dias Toffoli. Julgado em: 05 mar. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3692948>>. Acesso em: 20 de nov. de 2013.

\_\_\_\_\_. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 542485. Relator Min. Marco Aurélio. Julgado em: 07 mar. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3477266>>. Acesso em: 20 de mar. de 2014.

\_\_\_\_\_. Primeira Turma. Recurso Extraordinário n.º 181832. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em: 21 junho 1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=226280>>. Acesso em: 20 de nov. de 2013.

\_\_\_\_\_. Primeira Turma. Recurso Extraordinário n.º 68971. Relator: Ministro Aliomar Baleeiro. Julgado em: 11 maio 1973. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=164971>>. Acesso em: 10 de jan. de 2013.

\_\_\_\_\_. Primeira Turma. Recurso Extraordinário n.º 77885. Relator: Ministro Rodrigues Alckmin. Julgado em: 04 março 1975. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=173316>>. Acesso em: 10 de jan. de 2013.

\_\_\_\_\_. Primeira Turma. Recurso Extraordinário n.º 78172. Relator: Ministro Rodrigues Alckmin. Julgado em: 29 abril 1975. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=173594>>. Acesso em: 07 de mar. de 2013.

\_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário n.º 593.849, Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em: setembro 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=603766>>. Acesso em: 30 de set. de 2013.

\_\_\_\_\_. Segunda Turma. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 406955. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em: 04 out. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>>. Acesso em: 16 de jul. de 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em: 8 maio 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>>. Acesso em: 16 de jul. de 2013.>. Acesso em: 16 de abr. de 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Agravo Regimental na Suspensão de Segurança n.º 2678. Relatora: Ellen Gracie. Julgado em: 23 ago. 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346075>>. Acesso em: 24 de ago. de 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Recurso em mandado de Segurança n.º 9568. Relator: Ministro Cunha Melo. Julgado em: 9 jul. 1962. **DJ** 29 nov. 1962. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108876>>. Acesso em: 20 de dez. de 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n.º 213396. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em: 02 ago. 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 16 de jul. de 2013.>. Acesso em: 10 de abr. de 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n.º 562045. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Relatora para acórdão: Ministra Carmem Lúcia. Julgado em: 06 dez. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 14 de jan. de 2014.

\_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n.º 573675. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em: 25 mar. 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>>. Acesso em: 03 de set. de 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Representação n.º 848. Relator: Ministro Thompson Flores. Julgado em: 14 abr. 1971. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=108876>>. Acesso em: 24 de ago. de 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Representação n.º 1231. Relator: Décio Miranda. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263994>>. Acesso em: 16 de jul. de 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. Representação n.º 1231. Relator: Décio Miranda. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=263994>>. Acesso em: 16 de jul. de 2013.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Convênio n.º 3, de 17 de fevereiro de 1997. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1997/CV003\\_97.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1997/CV003_97.htm)>. Acesso em: 03 de set. de 2013.

\_\_\_\_\_. Convênio n.º 66, de 16 de dezembro de 1988. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1988/CV066\\_88.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1988/CV066_88.htm)>. Acesso em: 03 de set. de 2013.

\_\_\_\_\_. Convênio n.º 105, de 29 de setembro de 1992. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1992/CV105\\_92.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1992/CV105_92.htm)>. Acesso em: 03 de set. de 2013.

\_\_\_\_\_. Convênio n.º 107, de 26 de outubro de 1989. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1992/..%5C1989%5CCV107\\_89.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1992/..%5C1989%5CCV107_89.htm)>. Acesso em: 03 de set. de 2013.

PERNAMBUCO. Lei nº 11.408, de 20 de dezembro de 1996. Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis\\_Tributarias/1996/Lei11408\\_96.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/1996/Lei11408_96.htm)>. Acesso em: 10 de janeiro de 2013.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109360>>. Acesso em: 7 de agosto de 2012.

SÃO PAULO. Lei nº 8.935, de 1º de março de 1989. Disponível em: <<http://governo-sp.jusbrasil.com.br/legislacao/187048/lei-6374-89>>. Acesso em: 10 de janeiro de 2013.