

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

Fábio Weber Nowaczyk

**O ICMS E A BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA**

Porto Alegre
2012

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

Fábio Weber Nowaczyk

**O ICMS E A BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA**

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 título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

Porto Alegre
2012

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

Fábio Weber Nowaczyk

**O ICMS E A BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA**

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 título de Mestre.

Aprovada em:

Banca Examinadora:

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me propiciar momentos de engrandecimento intelectual e ao mestre Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini pela segura orientação. Mas, especialmente, agradeço à minha querida esposa Lisiane e ao nosso filho Gabriel, companheiros dessa jornada, a compreensão pelos momentos subtraídos da nossa feliz convivência.

RESUMO

Trata-se de dissertação que se ocupa da análise do instituto da substituição tributária progressiva e suas peculiaridades, com ênfase na questão da presunção da base de cálculo aplicada ao ICMS, em especial quando a base de cálculo presumida for maior do que aquela que na realidade representaria a situação fática caso a substituição tributária não a abrangesse. O trabalho toma como premissa a interpretação dada pelo STF à norma disposta no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988. A Corte entendeu não ser necessária a restituição nos casos em que ocorrer a situação acima descrita. Na primeira parte do trabalho são abordados antecedentes históricos, que demonstram a existência do instituto na Grã Bretanha desde o início do século XIX, bem como é apresentada a evolução legislativa. Também são debatidas as principais questões relacionadas à substituição tributária, entre elas os seus objetivos e as principais críticas da doutrina. Da mesma forma, fazemos apanhado da jurisprudência do STF e do STJ. Na seqüência, demonstra-se que as principais objeções da doutrina não apresentam fundamento, haja vista não haver agressão à capacidade contributiva, igualdade e livre concorrência dos contribuintes nem tributação sem competência ou com efeito confiscatório. Por fim, são sugeridas reflexões a respeito do instituto visando seu aperfeiçoamento e é feita conclamação aos operadores do Direito a fazerem o mesmo haja vista ser um meio poderoso e moderno de combate à evasão tributária, especialmente por que vivemos num ambiente de relações massificadas e numa economia globalizada.

Palavras-chave: Substituição tributária progressiva. Base de cálculo presumida. Jurisprudência do STF. Aperfeiçoamento do instituto. Restituição. Desnecessidade.

ABSTRACT

This study aims at analyzing the institution of tax substitution method and its particularities, with stress on issue of presumed prices applied to consumption tax, especially if price which has been agreed between two privately owned undertakings was lower than the originally estimated price serving as base for ICMS tax collection by substitution. The study assumed as proposition the interpretation of the Supreme Court about the specific precept insert in Federal Constitution (art. 150, § 7º) that is grounded on solid and authorized studies. The Court understood not necessary to refund of ICMS in cases as above described. In the first section both historical antecedents, whose prove that institute was known in England at least from the beginning of XIX century and legislative evolution are addressed. Also, the main questions connected with the tax substitution method such as its purposes and main reviews pronounced by authors are addressed. Either, precedents of Supreme Court and Superior Court of Law are shown. After, we demonstrate that main objections are not based upon because do not have attack to contributive capacity, equality, equity or the principle of fair competition of the taxpayers, as well, do not occur taxation without power to do or with effect of confiscation. At last, there are suggestions about the institution to purpose its improvement and to urge the people that handle with Law do the same because the institute proved to be a powerful and modern tool to avoid tax evasion in environment of mass relations and global economy.

Keywords: Tax substitution method. Presumed prices. ICMS tax collection by substitution. Precedent of Supreme Court. Price lower than the originally estimated price serving as base for ICMS tax collection by substitution. Refund of ICMS. Not necessary. Improvement of tax substitution method. Tax evasion.

ABREVIATURAS E SIGLAS

AC – Ato Complementar

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CPC – Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11.jan.1973)

CTN – Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.out.1966).

DL – Decreto Lei

DJ – Diário da Justiça

EC – Emenda Constitucional

EREsp – Embargos em Recurso Especial

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

LC – Lei Complementar

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 A SUBSTITUIÇÃO LEGAL TRIBUTÁRIA NO ICMS.....	14
1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS	14
1.2 MODALIDADES	23
1.3 OBJETIVOS DO INSTITUTO	28
1.4 CRÍTICAS E A JURISPRUDÊNCIA DO STF E STJ	32
1.5 PRESUNÇÃO E FICÇÃO	39
1.6 ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	42
1.6.1 Critério Quantitativo (Base de Cálculo e Alíquota).....	45
<i>1.6.1.1 Base de Cálculo.....</i>	<i>45</i>
<i>1.6.1.2 Alíquota.....</i>	<i>49</i>
2 PRINCIPAIS OBJEÇÕES APRESENTADAS PELA DOCTRINA	50
2.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	50
2.2 PROIBIÇÃO DE UTILIZAR IMPOSTO COM EFEITO DE CONFISCO	58
2.3 AUSÊNCIA DE REGRA DE COMPETÊNCIA.....	61
2.4 LIVRE CONCORRÊNCIA	63
2.5 IGUALDADE.....	68
3 DESAFIOS DO INSTITUTO	80
3.1 APLICAÇÃO CORRETA DO INSTITUTO	80
3.2 QUEM DEVE DETERMINAR A BASE DE CÁLCULO	84
3.3 LEGITIMIDADE PARA CONTESTAR A BASE DE CÁLCULO	96
3.4 USO FREQUENTE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	100
CONCLUSÃO.....	103
REFERÊNCIAS.....	107

INTRODUÇÃO

É de conhecimento geral as modificações que a vida moderna trouxe nas relações entre as pessoas e, em especial, nas formas de trocas mercantis, que acabam por se refletir na relação dos agentes econômicos com o Fisco, que também procura se adequar aos novos tempos. As relações de massa, típicas do nosso tempo, também acabam por influenciar as exigências tributárias. E nesse contexto, vamos analisar os objetivos da substituição tributária, as críticas que são feitas ao instituto e como os tribunais superiores vêm se posicionando. Em especial, vamos expor o que se espera da comunidade jurídica após o julgamento da ADI 1851.

O tema a ser tratado neste trabalho é a substituição legal tributária que, conforme doutrina acolhida pelo CTN, oferece sustentação à eleição de um responsável tributário em contrapartida ao contribuinte, cujo atributo é estar vinculado diretamente com o fato gerador. Entretanto, o objetivo a ser alcançado é fomentar a reflexão sobre a necessidade de aperfeiçoamento do instituto, não apenas porque ele foi considerado constitucional pelo intérprete autorizado para tanto nos autos da ADI 1851, mas porque é uma poderosa arma contra a evasão tributária e redução dos custos administrativos existentes na tarefa de fiscalizar e arrecadar os tributos e porque está em consonância com o ordenamento jurídico pátrio.

A metodologia escolhida para o desenvolvimento do assunto proposto tem como base primordial a doutrina especializada, sem prejuízo da análise da jurisprudência pertinente, em especial as decisões do STF, e das normas relacionadas ao tema.

A substituição tributária é um instituto que teve origem na Grã Bretanha no início do século XIX e merece ser aperfeiçoado pela comunidade jurídica nacional, que deve cerrar fileiras no seu desenvolvimento, haja vista os benefícios advindos ao Estado e aos contribuintes. Por isso, dedicamos espaço para descrever os acontecimentos contemporâneos ao surgimento do instituto tendo por base autores estrangeiros, que reportam dificuldades dos britânicos com a iminente e posterior declaração de guerra com a França. Da mesma forma e em consequência dos tributaristas nacionais contemporâneos à elaboração do CTN terem sido influenciados pela doutrina italiana, referimos as principais questões que estavam sendo debatidas pelos autores europeus.

Após as incursões pelo período de surgimento do instituto na Grã Bretanha e da influência italiana, passamos a abordar o assunto tendo por base os autores nacionais, haja vista a peculiaridade do tema e a especificidade que ele apresenta, tanto em relação a sua

redação como quanto ao momento histórico de seu nascimento e, também, das posteriores alterações. Assim, damos atenção, num primeiro momento, ao texto inserido no CTN, para, a seguir, chamar atenção tanto para as alterações do *Codex Tributário* como para os textos legais que se seguiram até chegarmos à EC 03/1993, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição de 1988 (item 1.1).

Importante frisar que a abrangência da chamada Constituição Cidadã trouxe novas discussões a respeito do instituto, em especial na sua modalidade “progressiva”, que foram incrementadas com a aprovação da EC 03/1993. Aliás, muitos autores dão enorme relevância a essa alteração constitucional, por reputarem-na um marco para aceitação da possibilidade da existência da substituição tributária no direito pátrio, apesar de, doutrinariamente, discordarem de sua adequação às bases do Direito Tributário, em especial o brasileiro.

Para fixar bem os conceitos envolvidos dedicamos espaço para apresentar as modalidades de substituição tributária (item 1.2), dividida em regressiva, ou para trás; progressiva, ou para frente. Há, também, a concomitante, prevista no art. 6º, § 1º, da LC 87/1996. Por ser a que causa maiores questionamentos e, por isso, ter merecido muito maior desenvolvimento por parte da doutrina, dedicamos nossa atenção quase que exclusivamente na substituição para frente. Assim, neste trabalho, quando tratamos simplesmente de substituição tributária, estamos nos referindo a denominada “progressiva”, salvo quando expressamente houver citação em contrário.

O trabalho está focado no trato do ICMS não por decisão anterior à sua elaboração, mas, porque, ao longo das pesquisas foi percebida a quase ausência de interesse do tema relacionado com as exações de competência da União e dos Municípios. Assim, tratamos exclusivamente do imposto de competência estadual, inclusive pelo interesse prático e desenvolvimento doutrinário, que acaba por se refletir na quantidade de decisões emanadas pelos órgãos do Poder Judiciário.

Pela óbvia importância ao tema, abordamos os objetivos do instituto (item 1.3) apresentando os diversos enfoques dados por diversos autores e, também, quais aspectos marcam mais fortemente o instituto.

As principais críticas ao instituto são apresentadas em tópico próprio (item 1.4) juntamente com a jurisprudência do STF e do STJ que já se posicionaram sobre a maioria dos questionamentos dirigidos contra a substituição tributária. Num segundo momento, discorreremos sobre as mais significativas e que ainda apresentam espaço para enorme discussão na doutrina (item 2).

Por ser substrato para o perfeito entendimento do tema, em especial a determinação do valor a ser utilizado como base de cálculo para fins de substituição tributária, discorreremos sobre presunção e ficção (item 1.5), ressaltando as diferenças entre esses termos jurídicos que possuem acepções próprias, que não se confundem e qual deles se aplica à substituição tributária prevista no direito pátrio.

Na sequência, por ser fundamental para o desenvolvimento das discussões sobre a possibilidade jurídica da utilização de valores presumidos, dedicamos atenção à estrutura da norma jurídica tributária (item 1.6), apresentando as principais questões discutidas pela doutrina e que podem ter relação com os objetivos deste trabalho. Desde já deixamos claro que adotamos, quando necessário, a nomenclatura sugerida por Geraldo Ataliba, qual seja: hipótese de incidência tributária e fato impositivo, mas preferimos seguir os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho quando tratamos da base de cálculo e alíquota e, assim, tratamos como critério quantitativo da hipótese de incidência.

No item 2, que está dividido em cinco partes, abordamos as principais objeções apresentadas pela doutrina contra a substituição tributária que no nosso entendimento ainda apresentam espaço para discussão. No primeiro deles (item 2.1) tratamos da capacidade contributiva do sujeito passivo, que é considerada pela esmagadora maioria, para não dizer unanimidade da doutrina, uma forma adequada e justa de aferir o impacto da carga tributária sobre os contribuintes. Abordamos a problemática de sua definição e fixação de critérios intersubjetivos e, também, como deve ser a sua concretização nos impostos indiretos. Amparado pela doutrina, debatemos se há espaço para afastar ou relativizar a capacidade contributiva. Por sua estreita ligação, o item que trata da capacidade contributiva é mutuamente complementar àquele em que enfocamos a igualdade (item 2.5).

Abordamos em item próprio o questionamento de que ocorreria a utilização de imposto com efeito confiscatório (item 2.2). Para o substituto, uma vez que dele é exigido valor por conta de fato gerador que não seria protagonista e que, deste modo, não existiria indício de capacidade contributiva. Para o substituído quando o valor de venda fosse inferior àquele que serviu de base para a antecipação do imposto, haja vista a apenas parcial repercussão do tributo até o consumidor final.

Segundo parte da doutrina, a diferença entre o valor médio e o de venda efetiva acabaria por estar fora do campo de incidência do ICMS, imposto sobre circulação de mercadorias, cujo núcleo da hipótese de incidência é o preço praticado e, assim configuraria a instituição de um novo imposto sobre o patrimônio do sujeito passivo. Em decorrência desse entendimento, tratamos dessa suposta ausência de regra de competência (item 2.3).

Em item próprio (item 2.4) abordamos a problemática da fixação de valor presumido em relação às questões ligadas à economia, em especial à livre concorrência. Interessante abordagem é levada a efeito principalmente em relação à característica apresentada pela substituição tributária de, na prática, combater eficazmente a evasão tributária, circunstância que acaba por favorecer, de certa forma, a livre concorrência, apesar de entendimento contrário de parte da doutrina.

Por fim, no item 2.5 tratamos da relação da substituição tributária com a igualdade e chamamos atenção para a circunstância de que a igualdade nos remete para uma noção de justiça, que se apresenta como algo que não nos causa contrariedade, apenas para ficar numa noção básica, adequada aos objetivos deste trabalho. Humberto Ávila entende que a substituição tributária faz uma migração da igualdade individual para uma igualdade geral, tese que acolhemos neste trabalho. Com essa premissa discorreremos sobre outras questões correlatas advindas da fixação de um padrão (tributação padronizada) e, também aquelas relacionadas com as conseqüências de uma legislação elaborada com a idéia de simplificação quando for possível, e as que ocorrem quando a legislação é minuciosa, circunstância encontrada quando o legislador procura atender para cada caso em especial.

Neste trabalho, de certa forma, adotamos a linha argumentativa de Humberto Ávila no sentido de que a existência de regra específica lastreada na Constituição Federal, para o caso da substituição tributária, torna desnecessário ingressar na problemática da ponderação de princípios, haja vista a existência de uma regra especial, que precisa ser concretizada dentro de limites impostos pelo próprio texto constitucional. Entretanto, em decorrência das críticas desferidas por grande parte da doutrina, fazemos incursões sobre a existência ou não de agressões a determinados princípios constitucionais e as suas relações com o princípio da praticabilidade.

No item 3 procuramos trabalhar o aprimoramento do instituto, tema, aliás, central deste estudo. Ao longo dos seus quatro itens, procuramos abordar temas específicos, sempre com a idéia de aperfeiçoamento do mecanismo de determinação da base de cálculo para fins de substituição tributária.

No item 3.1, que trata da correta aplicação do instituto, referimos que após a decisão do Pretório Excelso nos autos da ADI 1851 não há, pelo menos em princípio, mais espaço para a discussão acerca da constitucionalidade do instituto da substituição tributária, pois caiu por terra a última contrariedade da doutrina, qual seja: a necessidade ou não de devolução do valor pago no caso do preço praticado ser inferior ao padrão presumido. Com a decisão do

STF cresceu a necessidade da correta aplicação do instituto e de seu desenvolvimento e aperfeiçoamento que, para tanto, precisa de toda a cultura jurídica nacional.

Em local próprio (item 3.2) abordamos os cuidados que devem ser observados na tarefa preparatória à determinação do valor da base de cálculo do fato gerador presumido e a quem essa tarefa deve ser confiada, principalmente pelas peculiaridades inerentes à coleta das informações.

Na sequência (item 3.3), tratamos da problemática de quem tem legitimidade para contestar a base de cálculo e procuramos aprofundar a questão sob o enfoque de alargamento dessa legitimidade *ad causam*, inclusive em decorrência das decisões do STF. Atualmente, com a interpretação dada pelo Pretório Excelso nos autos da ADI 1851, possui legitimidade o substituto, cabendo ao substituído apenas o ressarcimento na hipótese do fato gerador presumido não ocorrer.

Por fim (item 3.4), abordamos os motivos e as conseqüências da utilização cada vez maior da substituição tributária, fato que foi antevisto, por exemplo, por Alfredo Augusto Becker.

Trata-se de um tema atualíssimo e que vem recebendo toda a atenção da doutrina, cujos autores têm se dedicado a aprofundar o assunto. Também sob o enfoque das finanças públicas o instituto possui importância ímpar, haja vista sua considerável participação nas receitas estatais, em especial dos Estados-membros. Em especial podemos citar o caso do Estado do Rio Grande do Sul cuja receita, no decorrer dos anos, vem apresentando crescente participação da substituição tributária, que passou de 12,4% no ano de 2007 para 24,9% em 2011, e chegou a 68% da arrecadação do varejo em fins de 2012, conforme informação da Receita Estadual gaúcha.

Necessário referir que os estudos levaram em consideração, como não poderia deixar de ser, que o STF considerou constitucional a substituição tributária progressiva em mais de uma oportunidade e nos autos da ADI 1851 fixou ser o fato gerador presumido definitivo, sem direito à restituição simplesmente porque o valor do negócio com o consumidor final ficou abaixo daquele presumido. Mas, não somente por esse argumento, por que se assim fosse, o trabalho perderia grande parte de sua utilidade caso a Suprema Corte alterasse o seu entendimento, mas, ao contrário, foram trazidos para os estudos outros argumentos jurídicos que confirmam tal posicionamento do intérprete autorizado pela Constituição Federal.

1 A SUBSTITUIÇÃO LEGAL TRIBUTÁRIA NO ICMS

1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Ao contrário do que muitos autores afirmam a substituição legal tributária não é um instituto recente e muito menos possui gênese na atual Constituição. A abrangência da atual Carta Política até pode ensejar novas discussões sobre ele, seja porque foi incluído inicialmente de forma genérica (art. 155, § 2º, XII, “b”) ou, porque teve, mais tarde, a sua constitucionalização mais explícita a partir da EC 3/1993. Mas isso é muito diferente de atribuir ao constituinte derivado a sua introdução no direito positivo pátrio. Assim, sem razão Denari (2009, p. 71), Carrazza (2005, p. 264) e Coelho (1999, p. 309) que afirmam ter a citada emenda constitucional introduzido entre nós a substituição legal tributária para frente. Para confirmar tal assertiva, vejamos como a legislação pátria trata o tema.

A introdução do instituto no nosso direito positivo ocorreu quando veio a lume o CTN, em 28.out.1966, uma vez que havia clara previsão no art. 58, na sua redação originária, *verbis*:

Art. 58 –

[...]

§ 2º a lei pode atribuir a condição de responsável:

[...]

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo 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.

Mais tarde o AC 34, de 30.jan.1967, deu nova redação ao inciso II do § 2º, conforme transcrito abaixo:

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo:

a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o imposto a que se refere o art. 46, nos demais casos.

O DL 406, de 31.dez.1968, revogou expressamente o referido dispositivo, por força do art. 13.

A LC 44, de 07.dez.1983, acrescentou parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º do DL 406/68, dispondo, novamente, sobre a denominada "substituição tributária progressiva".

Eis os novos textos:

Art. 2º. (omissis)

[...]

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

a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;

b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

§ 10 Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea "a" do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no § 6º do artigo 23 da Constituição Federal.

Art. 3º. (omissis)

[...]

§ 7º A lei estadual poderá estabelecer que o montante devido pelo contribuinte, em determinado período, seja calculado com base em valor fixado por estimativa, garantida, ao final do período, a complementação ou a restituição em moeda ou sob a forma de utilização como crédito fiscal, em relação, respectivamente, às quantias pagas com insuficiência ou em excesso.

Art. 6º (omissis)

[...]

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

a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;

b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;

c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;

d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.

Calha referir que as Constituições de 1946, 1967 e a de 1969 tratavam o imposto de competência estadual de forma muito semelhante, sempre incidente sobre vendas e consignações ou, conforme a última, sobre a circulação de mercadorias. Abaixo reproduzo os artigos em que estão previstas as exações estaduais, na sequência das Cartas acima referidas, *verbis*:

Art. 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre:

[...]

IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Acrescente-se que, conforme Domingues de Oliveira (1988, p. 31) o princípio da capacidade contributiva desde a Constituição de 1946 sempre esteve presente, explícita ou implicitamente, no ordenamento jurídico pátrio, *verbis*:

A Constituição de 1946 consagrou expressamente o princípio da capacidade contributiva em seu art. 202:

“Os *tributos* terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a *capacidade econômica do contribuinte*”, preceito que se fazia acompanhar de outros, como o § 1º do art. 15:

“São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

Esses dispositivos foram revogados pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que estabeleceu o Sistema Tributário Nacional, e não foram reproduzidas pela Carta Magna de 1967 nem por suas emendas. A melhor doutrina, porém, sempre sustentou a prevalência do princípio à luz das demais garantias decorrentes do sistema constitucional (livre iniciativa, igualdade, propriedade privada, proibição do confisco), como autoriza entender o § 30 do art. 153 da Constituição (Emenda nº 1/69).

Ou seja, todas as Cartas anteriores à atual e que estiveram regendo a vida da Nação durante a elaboração, publicação e vigência do CTN sempre trataram o imposto estadual incidente sobre “vendas”, “consignações” e “circulação de mercadorias”, ou seja, sempre houve a mesma idéia que hoje ainda permanece. Acrescente-se que desde a Constituição de 1946 o princípio da capacidade contributiva sempre esteve, expressa ou implicitamente, presente no texto da nossa Lei maior. Importante essa dupla verificação histórica porque demonstra claramente que a substituição tributária desde a sua implantação e até os dias de hoje sempre esteve sob a égide de constituições que previam expressamente em seus textos que o imposto estadual deveria incidir sobre o negócio jurídico da venda, consignação ou circulação e, também, havia a previsão, ainda que implicitamente em parte de período, do

princípio da capacidade contributiva. Assim, as alegações de que como a Constituição de 1988 previu tanto a incidência sobre a circulação de mercadorias (art. 155, II) bem como tratou expressamente da capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º) conduziriam a conclusão da insubsistência da substituição tributária porque agrediria ao fato-signo presuntivo da riqueza (circulação de mercadoria), haja vista que o instituto utiliza valor presumido e, dessa forma, a capacidade contributiva do contribuinte não estaria sendo levado em conta, não encontram amparo na seqüência histórica das constituições decaídas. Pelo contrário, o Direito pátrio tem estabelecido convivência harmônica entre o instituto da substituição tributária, a circulação de mercadorias e o princípio da capacidade contributiva.

Atualmente constatamos que a Constituição em vigor encampou o instituto (art. 155, § 2º, XII, "b") e o Convênio nº 66/1988 (com força de lei complementar, à vista do art. 34, § 8º, do ADCT) incluiu no seu texto praticamente as normas contidas na LC 44/1983. Sobreveio a EC 3, de 17.fev.1993, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Lei Maior, cujo teor segue abaixo:

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

Já sob a égide da Constituição emendada, veio a lume a LC 87, de 13.set.1996, que dispõe sobre o ICMS e trata mais especificamente da substituição legal tributária nos seus arts. 6º a 10.

Merece especial citação o primeiro Termo de Acordo, relativo a cigarros, que entrou em vigor em 1º.jan.1967, que demonstra a existência do instituto no nosso meio jurídico há mais de quarenta anos.

Fiz essa rememoração legislativa para demonstrar que o instituto não constitui novidade, tendo, a partir da vigência da atual Constituição, tão somente, assumido conotação constitucional.

Aliás, calha referir que não se trata de uma inovação da nossa doutrina ou do legislador pátrio, pois, conforme assevera Pessoa (2008, p. 209), existente na Europa desde o século XVIII, *verbis*:

A substituição tributária é um instituto de épocas passadas, suas primeiras inclusões remontam ao sistema impositivo da Europa do século XVIII. Atualmente, este mecanismo de tributação é adotado em alguns países como Espanha, Ley General Tributária nº 58/2003, e Portugal, Lei Geral Tributária, Decreto-Lei nº 398/98, não sendo, pois, uma exclusividade brasileira.

Da mesma forma, Parlato (2001, p. 879-880) refere que o instituto da substituição tributária teve origem na Grã Bretanha ainda no início do século XVIII e pela sua característica de ser um modo impositivo rápido e eficiente restou difundido rapidamente pelo ordenamento tributário¹.

O autor italiano cita como fonte estudos de Edwin Robert Anderson Seligman, que escreveu um interessante livro (*The Income Tax*) sobre a história do imposto conhecido hoje como imposto sobre a renda e rendimentos (*income tax*) no bojo do qual apareceu a substituição tributária na forma de “retenção na fonte”, assim referido aqui, apesar de corrente doutrinária não admitir tal ocorrência como sendo exemplo da existência de um verdadeiro substituto tributário.

O período anterior e contemporâneo à guerra entre a Grã Bretanha e a França (de 1793 a 1816) foi decisivo para as sucessivas alterações ocorridas na tributação existente sobre os britânicos haja vista a crescente necessidade de recursos para sustentar armas e equipamentos. Apesar de não ser objetivo deste trabalho, cabe breve ilustração a respeito das bases tributárias utilizadas pelos povos ao longo dos tempos. Conforme Seligmann (1914, p. 5) nas sociedades primitivas onde não existia propriedade privada ou ela era sem importância havia a taxa fixa por indivíduo, a chamada “*poll tax*”², que persistiu mesmo com o progresso da economia. Naqueles tempos não havia grandes diferenças entre os indivíduos, pois não havia nem muito pobres nem muito ricos.

Entretanto, com o desenvolvimento da propriedade privada e com a diferenciação das classes econômicas a taxa migrou para aqueles que detinham propriedade com a redução da importância da *poll tax*, que restou extinta mais tarde. É o estágio entre a base agrícola da economia e o desenvolvimento baseado no comércio, conforme Seligmann (1914, p. 6)³. A *poll tax* foi extinta em decorrência do progresso e diferenciação da economia e, também, por que era impopular, conforme Dowell (1888, p. 6).

O passo seguinte foi dado quando o comércio se expandiu e o desenvolvimento de outras atividades encontrou idéias favoráveis de pensadores da época (séculos XVI e XVII)

¹ La sostituzione tributaria trova attuazione nel sistema di tassazione alla fonte attraverso ritenute, forma di prelievo introdotta per la prima volta in Gran Bretagna agli inizi del XVIII secolo (il c.d. *stoppage at source*) e poi rapidamente diffusasi in tutti agli ordinamenti tributari, per la sua essenziale caratteristica di costituire método impositivo rápido ed efficiente.

² Thus it is that everywhere the beginnings of direct taxation take the form of the poll or capitation tax. In a primitive community where private property has but slightly developed or where the differentiation in economic conditions is insignificant, where there are no very rich and no very poor.

³ At first the property tax is shyly and cautiously added to the poll tax, as an unimportant feature of the system ; then the property tax grows in significance while the poll tax slowly recedes; until finally the poll tax disappears and the property tax remains in possession of the field. The general property tax is found wherever a primitive democracy is accompanied by a moderate agricultural and commercial development.

que fez brotar o ideal de que a estrutura de suprimento de recursos via tributação não atendia mais ao que pode se chamar de justo. Assim, houve uma gradual migração para incidir impostos indiretos sobre consumo, bem como sobre o comércio e os negócios, que supostamente atingem o consumidor, de acordo com Seligmann (1914, p. 11)⁴.

Essa breve e sem profundidade digressão sobre a história da tributação, haja vista não ser escopo deste trabalho, teve a intenção de situar o momento em que ocorreu a introdução da chamada substituição tributária na Grã Bretanha.

Segundo Seligmann (1914, p. 60), a iminente e posterior declaração de guerra entre Grã-Bretanha e França (1793) foi um dos propulsores das alterações ocorridas na tributação inglesa, além dos genéricos motivos acima explicitados com a superficialidade inerente a este trabalho. Assim, houve acréscimo na tributação ano após ano com elevação dos impostos internos e de fronteira, bem como alargamento da base de incidência dos internos.⁵

Entretanto, em 1803, conforme Seligmann (1914, p. 90)⁶ houve uma mudança fundamental no método de tributação. A alteração consistiu em que os contribuintes não mais seriam tributados diretamente por sua renda total haja vista que foram divididos em uma determinada quantidade de categorias ou escalonamentos e em cada um deles a tributação foi imposta, tanto quanto possível, com retenção pela fonte da renda auferida, isto é, pela pessoa que realizava o pagamento haveria o desconto da quantia referente à renda da qual parte dela corresponderia ao imposto. Em outras palavras, o imposto tornou-se uma tributação com “retenção na fonte” (*stoppage at source*). Assim, a tributação incidente sobre o proprietário da terra ou da casa era pago pelo arrendatário ou inquilino, que deduzia do aluguel ou do arrendamento pago o imposto incidente sobre ele; o imposto incidente sobre os empregados

⁴ This took the form of both direct and indirect taxes on consumption, as well as of taxes on trade and business which were supposed ultimately to reach the consumer. Indirect taxes on trade and commerce had indeed arisen, at a comparatively early period, as a development out of the mediaeval system of fees and tolls.

⁵ After the declaration of war in 1793, new laws were enacted, and additional taxes were laid from year to year. The old customs, excises, and stamp duties were raised from time to time, and new duties were imposed successively on tea, on stone, on salt, and on collateral successions. On the other hand, the assessed taxes, which had been increased by ten per cent in 1790, were increased by further additions of ten per cent in 1796, and again in 1797, while the system was extended from carriages, servants, and horses so to include taxes on hair-powder, dogs, watches and clocks.

⁶ The law of 1803 introduced a fundamental change in the method of assessment. As this new method is virtually identical with the one followed at the present time, it deserves a somewhat more elaborate description. The alteration consisted in the fact that the taxpayer was no longer assessed directly on his total income regarded as a lump sum, but that his income was now divided into a convenient number of categories or schedules, and that in each schedule the tax was imposed as far as possible upon the source of the income; that is, upon the person who paid the sum which became the income of the party in question. In other words, the tax was stopped at the source. Thus the tax on the owner of the land or of the house was paid by the tenant, who deducted it from the rent; the tax on persons in the employ of the government or of public corporations was paid by the latter, and was deducted from the amounts payable.

do governo ou das empresas públicas era pago por estes e era deduzido dos valores devidos a eles pelo seu trabalho.

Pelo exposto, fica claro que a substituição tributária foi implementada na Grã Bretanha no início dos anos mil e oitocentos por intermédio da *stoppage at source* o que conduz, pelas pesquisas efetuadas, a indicar equívoco de Parlato quando refere início do século XVIII como termo inicial desse instituto, pois pesquisa levada a efeito, que teve em sua base informações que incluem a fonte citada pelo autor italiano demonstrou que a gestação e a implementação se deram no final do século XVIII e início do século XIX. Conforme publicação feita em 1803, sem autoria determinada, a aplicação da *stoppage at source* teve por motivo tentar coibir as fraudes que aconteciam na vigência do anterior sistema⁷. Seligmann (1914, p. 90, nota 2) faz referência a essa publicação indicando que ela teve os auspícios oficiais⁸. Assim, fica claro pela demonstração histórica que a substituição tributária não se trata de uma criação do direito pátrio.

O próprio Denari (2009, p. 71), que não aceita a substituição tributária pra frente, assevera que Rubens Gomes de Sousa conheceu o instituto na Itália, na sua modalidade regressiva e, assim, confirma a sua existência em legislações alienígenas. Vejamos, então, quais os aspectos principais que eram debatidos pelos italianos, que produziram farta doutrina.

Em primeiro lugar, o fenômeno da substituição tributária somente poderia ser autorizado por lei, inclusive porque implica numa exceção aos princípios gerais do Direito Tributário, entendimento pacífico na doutrina, conforme assevera Parlato (1969, p. 90)⁹ e, também, Giannini (1957, p. 129)¹⁰, que teve eco na doutrina pátria.

A idéia de que nem só para quem está ligado diretamente ao pressuposto do fato gerador tributário haveria a obrigação de recolher o imposto devido estava presente na obra de Giannini (1957, p. 124-126)¹¹. Em igual sentido se manifesta Micheli (1981, p. 125 e p.

⁷ It need not be stated that the frauds under the Income Act gave rise to this variations, pointed out the necessity of charging the profit at the source, without regard to the destination thereof.

⁸ The exact nature of the alteration and the reasons why the change was made are set forth in an interesting publication which was issued under official auspices.

⁹ [...] la sostituzione deve essere espressamente autorizzata dalla legge, trattandosi di un istituto che forma eccezione ai principi generali del diritto tributario: sul punto dottrina e giurisprudenza sono concordi.

¹⁰ [...] la sustitución debe estar también expresamente autorizada por la ley, por tratarse de un instituto que implica una excepción a los principios generales del Derecho tributario.

¹¹ Además de al sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria declara muchas veces obligada al pago del tributo, e al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa, que puede denominarse “responsable de impuesto”.

[...] Al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley tributaria puede dar todavía un paso más, sustituyendo completamente al sujeto pasivo em lãs relaciones com la administración financiera

134)¹² que afirmava não se contentar a lei em indicar o sujeito que tinha relação direta com o pressuposto de fato tributário, mas, também, outros, numa espécie de alargamento dos sujeitos alcançáveis pelas obrigações tributárias, podendo atingir outros com relações indiretas com o pressuposto de fato.

Questão relevante é se o substituto pagaria dívida própria ou de outrem e se a ação do Fisco em caso de inadimplemento deveria ser direcionada ao substituto ou ao substituído, ou a ambos. Giannini (1957, p. 129 e p. 131)¹³, após rechaçar noções jurídicas a respeito de outros autores, afirma que o substituto está “no lugar” do contribuinte desde o começo até o fim da relação tributária. Em consequência, é o único obrigado perante a Administração Tributária e a responsabilidade do substituído, subsidiária, somente seria admissível se prevista expressamente em lei. Segundo Michelli (1981, p. 134) o substituto é devedor de débito próprio e não meramente um responsável por débito de outro e, caso não faça o recolhimento ao Erário, estará sujeito à ação do Fisco, que agirá contra ele haja vista a origem em débito próprio¹⁴.

Até mesmo a utilização do termo “substituto” foi questionada pela doutrina italiana, nos moldes da desenvolvida mais tarde em nosso país, conforme veremos mais a frente. Tesauro (2005, p. 140) afirma que não ocorre um fenômeno jurídico de uma verdadeira substituição, haja vista a lei indicar o considerado “substituto” desde o início como sendo o sujeito obrigado ao recolhimento do imposto¹⁵. Ou seja, a denominada “substituição” ocorre em um momento pré-jurídico, ainda na cabeça do legislador.

Questão importante é a que se relaciona com o direito “de regresso” existente para o substituto em relação ao substituído. Por não realizar o pressuposto do fato jurídico tributário, clara a idéia de que existe para o substituto o direito de não arcar com o imposto, haja vista não ser dele a riqueza objeto da incidência. A preocupação já aparecia nos estudos de

por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquél y queda, por consiguiente, obligada – no junto el sujeto pasivo, sino *en lugar* del mismo – al cumplimiento de todas las obligaciones [...].

¹² La legge non si contenta peraltro di individuare i soggetti passivi, con riferimento a tale nesso diretto tra soggetto e presupposto, ma allarga la cerchia dei soggetti che il fisco può escutere, ponendo delle responsabilità a carico di altri soggetti che si trovano in una relazione indiretta con il presupposto stesso [...] Le figure soggettive che importano un allargamento della nozione di contribuente sono quelle del A) sostituto d'imposta e B) responsabile d'imposta.

¹³ [...] em otras palabras, la esencia de la sustitución tributaria no consiste em que una persona deba satisfacer una deuda de outra, sino en el hecho de que la primera se coloca em el lugar de la segunda, a todo lo largo de la relación tributaria, desde el comienzo hasta el fin. [...] El sustituto es igualmente el único obligado frente a la administración a satisfacer el tributo [...]. Finalmente, estimo que la reponsabilidad (subsidiaria) del sujeto pasivo sólo será admisible em el caso de que la ley la prevea expresamente.

¹⁴ Il sostituto è quindi debitore per um debito próprio e non è meramente um responsabile per um debito altrui.

¹⁵ Non esiste, in altri termini, un fenômeno giuridico di vera sostituzione, perché vi è dall'origine, nella legge, l'istituzione del tributo a carico del sostituto, il quale si differenzia dall'ordinario soggetto passivo perché non realizza il presupposto.

Giannini (1957, p. 135-137), que afirmava serem aplicáveis ao substituto tributário as mesmas considerações feitas ao responsável tributário que, para ele, ao contrário do nosso posterior CTN, são figuras distintas. Assevera o autor italiano que o substituto tem direito de regresso para que o imposto recaia sobre o substituído¹⁶.

Os italianos discutiam duas figuras distintas: a retenção definitiva na fonte e a retenção por conta do posteriormente devido (“*a titolo di acconto*”) e se haveria uma verdadeira substituição no segundo caso. Para Parlato (2001, p. 879)¹⁷ as duas figuras seriam diversas, haja vista na primeira ocorrer substituição “total” porque há cumprimento total da obrigação tributária em oposição “*a retenuta a titolo di acconto*”. Já Fantozzi (2004, p. 332-333) denomina as duas hipóteses de substituição como “própria” ou a “*titolo d’imposta*” para retenção definitiva e de “imprópria” para aquela que dependeria de posterior acerto.

Importante referir que toda a discussão doutrinária a respeito das conseqüências de ser considerada retenção a “*titolo d’imposta*” ou a “*titolo d’acconto*” devem ser analisadas, atualmente, conforme Paulsen (2010, p. 97-98), levando em conta a edição do Decreto Presidencial nº 600, de 29.set. 1973, que, em seu art. 64, ainda em vigor, estabeleceu marco legal para a interpretação das duas figuras citadas, que restaram equiparadas¹⁸.

Feitas essas incursões pelos autores ingleses e italianos podemos afirmar, em resumo, que o instituto não é criação brasileira e muito menos apareceu apenas com a promulgação da atual Carta Política ou com a sua EC 3/1993. A doutrina alienígena acima citada e analisada aponta os primórdios do instituto na Grã Bretanha e remete para as discussões a respeito das principais questões correlatas realizadas pelos italianos. Muitas das questões tratadas pelos autores alienígenas serão retomadas na sequência deste trabalho porque foram revividas pelos autores nacionais. No direito pátrio, o instituto remonta ao CTN e chegou aos nossos dias por intermédio de vários textos legais, sempre amparado em textos de várias constituições,

¹⁶ De la noción de responsabilidad impositiva se deduce que el responsable, por haver satisfeito uma deuda ajena, es decir, del sujeto pasivo del tributo, tiene el derecho de regreso contra este último por el importe íntegro del impuesto satisfeito. Las mismas consideraciones desarrolladas em el apartado anterior acerca de la admisibilidad, em vía de principio, del regreso em favor del responsable de impuesto, pueden formularse para el caso de la sustitución impositiva.

¹⁷ La sostituzione tributaria può operare in due modi: il sostituto può essere chiamato ad adempiere “totalmente” all’obbligo fiscale, talché la sua attività solutoria estingua l’obbligazione tributaria, ovvero può essere obbligato ad effettuare una ritenuta a titolo di “acconto”, sui redditi che eroga a favore de sostituito.

¹⁸ Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600

Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Art.64. sostituto e responsabile d’imposta chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso.

Il sostituito ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell’imposta.

Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell’imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa.

conforme acima referidos. Hoje, além de assento constitucional, podemos afirmar que a substituição tributária está prevista genericamente no art. 128 do CTN e especificamente nas leis das três esferas políticas, bem como na LC 87/1996, restrita ao ICMS, e em Convênios firmados pelos Estados-membros.

1.2 MODALIDADES

Sujeito passivo da obrigação tributária é, ordinariamente, aquele que possui relação íntima e, por conseguinte, direta com o evento tributário, ou seja, com o fato gerador. A doutrina debateu exaustivamente a correta denominação a ser dada para a previsão hipotética existente na norma que dá suporte à obrigação tributária e, também para o fato realmente ocorrido, quando isso acontecer. Trataremos do tema com mais vagar quando nos debruçarmos sobre a estrutura da norma tributária.

Pelo acima exposto, o sujeito passivo natural ou direto é aquele que tem relação direta com a hipótese de incidência e de alguma forma exterioriza riqueza a ser alcançada pelo Direito Tributário. Nesse sentido, ensinamento de Amaro (2004, p. 291), *verbis*:

O contribuinte, numa noção não rigorosamente técnica, pode ser identificado como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal. Essa noção não é precisa, porquanto o fato gerador muitas vezes não corresponde a um ato do contribuinte, mas sim a uma situação na qual se encontra (ou com a qual se relaciona) o contribuinte.

É por isso que a figura do contribuinte (como devedor do tributo) é geralmente identificável à vista da simples descrição da materialidade do fato gerador. Assim, “auferir renda” conduz à pessoa que auferir renda; “prestar serviços” leva ao prestador de serviços; “importar” bens evidencia a figura do importador etc. Posto o fato, ele é atribuído a alguém, que o tenha “realizado” ou “praticado”. Essa pessoa, via de regra, é o contribuinte.

Nessa pertinência lógica entre a situação e a pessoa, identificada pela associação do fato com o seu autor, ou seja, pela ligação entre a ação e o agente, é que estaria a “relação pessoal e direta” a que o Código Tributário Nacional se refere na identificação da figura do contribuinte.

Claro, portanto, que o sujeito passivo deve ter relação com o aspecto pessoal da hipótese de incidência, que parece ser um balizador seguro para os impostos diretos. Entretanto, por razões de praticidade e de segurança, nada impede que o Estado cobre o tributo de pessoa diferente, mas sempre vinculada, de alguma forma, com o fato gerador, cuja denominação, nesse caso, passa a ser sujeito passivo indireto.

Atento aos ensinamentos da doutrina, o legislador aprovou texto que acabou por se constituir no *Codex* Tributário, cujo teor prevê ambas as hipóteses, *verbis*:

Art. 121 – (omissis)**Parágrafo único.** O sujeito passivo da obrigação tributária diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Na segunda hipótese, necessário que a pessoa escolhida pelo legislador tenha condições de repassar o valor a ser recolhido ao Erário até atingir aquele que na realidade pratica o fato gerador e revela capacidade contributiva. Essa idéia intuitiva e de fácil percepção de justiça ordinária, mereceu atenção dos juristas durante os debates que precederam a elaboração do CTN. Como o anteprojeto elaborado em 1953 por Rubens Gomes de Sousa não dava a garantia de que a transferência do ônus tributário recaísse sobre alguém que tivesse facilidade de recuperar o valor alcançado ao Estado, a comunidade jurídica se mobilizou e, em consequência, ocorreu a alteração do então art. 163 (do anteprojeto), que resultou no texto atualmente presente no art. 128 do CTN. Coelho (1997, p. 32) refere a preocupação reinante à época, *verbis*:

Na Comissão do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro (IBDF), hoje Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), por inspiração do notável tributarista carioca Dr. Gilberto de Ulhôa Canto, foi formulada uma modificação no corpo do artigo, ao argumento de que “como está redigido, não nos parece que possa subsistir. Permitiria a transferência do ônus tributário *a qualquer terceiro, sem nenhuma justificativa*, e facultaria a discriminação. É mister, para que se torne razoável, condicionar-lhe a aplicação aos casos que o terceiro tenha alguma vinculação ao fato gerador, ou aos atos, negócios ou relações que lhe dão origem. Acrescente-se: ... desde que seja parte interveniente na situação ou ato definidos como fato gerador da obrigação.”

Ora, com exigir a vinculação do *responsável* ao fato gerador, Gilberto de Ulhôa Canto, bem interpretando a cultura justributária – e sua sugestão foi aceita e aprovada por unanimidade -, quis assegurar ao *responsável* a possibilidade econômica ou jurídica de recuperar o ônus tributário que lhe foi imposto pela lei, em benefício do Fisco.

A emenda proposta, adiante-se, foi acolhida pelo governo, embora com outra redação (Projeto Oswaldo Aranha, 1954). Passou-se a dizer que a responsabilidade seria de “*terceira pessoa vinculada de fato ou de direito ao respectivo fato gerador*”.

A redação atual do CTN – compare-se – incorpora os escrúpulos da doutrina expressos na emenda proposta pelo IBDF e cristaliza a evolução da espécie. Vale dizer, a vinculação ao fato gerador, no que tange ao *responsável*, é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário, sem maiores delongas.

O citado dispositivo do CTN apresenta redação conforme abaixo:

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.

Sobre os tipos de responsabilidade, importante e adequada a referência ao magistério de Rubens Gomes de Sousa, citado por Coelho (1997, p. 30), *verbis*:

É preciso distinguir bem os casos de *responsabilidade direta e indireta*, que Rubens Gomes de Sousa propagou em toda a doutrina pátria. O notável Mestre de todos os tributaristas brasileiros, cuja memória cultuamos com respeito e admiração, dividia em duas chaves as hipóteses de sujeição passiva indireta em tema de tributação:

Por substituição
 Por transferência:
 Solidariedade
 Sucessão
 Responsabilidade

A sujeição passiva indireta por transferência está exaustivamente tratada no CTN (arts. 124 e 125 e no Capítulo V, todos do Título II) enquanto que a sujeição passiva por substituição é encontrada nas leis dos diversos entes políticos e deve necessariamente seguir os requisitos dispostos no *Codex* tributário.

Assim, o legislador deixou claro os dois tipos de responsabilidade conhecidos pelo CTN: a responsabilidade superveniente de terceira pessoa por fato gerador alheio, que seria a responsabilidade por transferência tantas vezes citada por Rubens Gomes de Sousa, e a responsabilidade por substituição, quando o dever de recolher ao Erário é imputado diretamente a uma terceira pessoa não envolvida diretamente com a hipótese de incidência. Necessário frisar que a distinção acima apontada é apenas doutrinária, haja vista que o CTN distingue apenas o “contribuinte” do “responsável” (art. 121).

Importante citar, inclusive pelo peso de sua autoria, a manifestação de Carvalho (2009, p. 336 e 2010, p. 222) que não aprova essa denominação “substituição” porque o legislador, na hipótese, nada substitui, somente institui, haja vista que anteriormente à lei que aponta o sujeito passivo inexistia, juridicamente, aquele outro sujeito que Rubens Gomes de Sousa chama de “direto”. O mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo critica a doutrina exarada por Rubens Gomes de Sousa que afirmava existir o fenômeno da substituição quando, em virtude de uma disposição expressa em lei, a obrigação tributária surge desde logo contra pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato ou negócio tributado. Nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro, indireto. Críticas à parte, a doutrina majoritária e o arcabouço legislativo aderiram à denominação proposta desde a época de elaboração do CTN e, assim, neste trabalho seguiremos denominando o fenômeno descrito pela expressão “substituição tributária”. A

crítica acima relatada e a resignação ante a utilização pela doutrina majoritária e adoção pelo legislador também aconteceu na Itália, conforme já relatado neste trabalho.

Necessário ter bem presente que não cabe confundir responsabilidade em sentido estrito, caso da substituição tributária ora em comento, com aquela em sentido amplo, como bem esclarece o magistério de Machado (2000, p. 116), *verbis*:

No Direito Tributário a palavra *responsabilidade* tem um sentido amplo e outro restrito.

Em sentido amplo, é a *submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária*. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a *submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva*.

No CTN, a expressão *responsabilidade tributária* é empregada em sentido amplo nos arts. 123, 128, 136 e 138, entre outros. Mas também é usada em sentido restrito, especialmente quando o Código refere-se ao *responsável* como sujeito passivo diverso do contribuinte (art. 121, [Parágrafo único] II).

Calha referir que, conforme Becker (1998, p. 549), a expressão “substituto legal tributário” foi cunhada por Amílcar de Araújo Falcão e ela expressa com perfeição que essa sujeição passiva indireta deriva necessariamente de lei, como qualquer outra, mas com muito mais razão, haja vista que ao contrário do contribuinte cuja identificação fica desde logo revelada ou, ao menos, sugerida pela regra-matriz, no caso do substituto tributário o legislador elege terceira pessoa que não está ligada direta e imediatamente com o respectivo fato gerador.

A substituição tributária pode ser analisada sob dois enfoques: a substituição tributária para trás, ou regressiva, e a substituição tributária para frente, ou progressiva. O art. 6º, § 1º, da LC 87/1996 prevê, também, a hipótese de substituição tributária para operações ou serviços concomitantes.

Na substituição tributária para trás ou regressiva, também conhecida por “diferimento”, o substituto tributário responde por fato gerador já ocorrido em momento anterior da cadeia produtiva. Tem-se aqui por fato gerador aquele fato já ocorrido no mundo real (fato imponível) haja vista que, em regra, as legislações “diferem” para momento seguinte na cadeia o recolhimento do imposto incidente em momento anterior. Ou seja, postergam a obrigação de recolher o imposto devido. Essa técnica sempre foi utilizada para os casos de pequenos produtores rurais que enviam os seus produtos para as indústrias, que acabam ficando responsáveis pelo imposto incidente nessa etapa da cadeia produtiva. Seguindo magistério de Carrazza (2005, p. 181), *verbis*:

Na chamada substituição tributária para trás, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, na próxima operação jurídica (em nome do substituído). Destarte, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto).

Independentemente se, de fato, na hipótese de substituição tributária para trás, estamos ou não diante de sujeição passiva, conforme Masiero (2007, p. 53), que cita Alberto Xavier, a verdade é que ela é estudada dessa forma. Calha referir, conforme Boreggio Neto e Santos (2007, p. 15), que citam precedente do STF¹⁹, a peculiaridade inerente ao fato de que o valor pago ao substituído em razão do fornecimento da matéria-prima ou mercadoria sofre um ajuste correspondente à importância do tributo a ser recolhido pelo substituto. Ou seja, o valor pago ao fornecedor é reduzido no exato valor do tributo incidente na operação a respeito do qual há responsabilidade atribuída ao destinatário, considerado substituto tributário. Ocorre que atualmente a legislação tributária prevê situações um pouco mais complexas do que a relatada acima haja vista a possibilidade de diferimento com exclusão ou não da responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente na operação anterior. Destarte, a redução do valor pago na medida exata do imposto incidente na operação nem sempre se mostra como descrito pelos autores acima citados.

De qualquer forma, importante referir que essa modalidade de substituição tributária não faz parte do objeto de estudo deste trabalho. A não inclusão no objeto de estudo não está relacionada ao fato de ser modalidade bem aceita pela doutrina, que é real, mas, porque como há uma vinculação comercial direta entre os agentes econômicos, que se reflete no valor pago, o fato gerador já ocorreu e, assim, o seu elemento material já está perfeitamente determinado. Por isso, o objeto de estudo deste trabalho acaba, ao revés, por se restringir à outra modalidade, a substituição tributária para frente, inclusive por ser a mais profícua em dissenso e questionamentos.

Em relação à substituição tributária progressiva, transcrevemos abaixo trecho do artigo publicado por Melo (2004, p. 9-10), que dá uma breve noção sobre a modalidade, *verbis*:

Na substituição tributária progressiva no ICMS dada a ocorrência de fato certo, a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto, presume-se a ocorrência das futuras etapas de circulação da mercadoria, bem como presume-se o preço de venda final, a ser praticado pelo varejista (substituído), atribuindo-se ao contribuinte substituto a responsabilidade de apurar (segundo critérios fixados pelo Estado) e pagar o ICMS relativo as etapas presumidas.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 432508. Rel. Min. Gilmar Mendes. Decisão monocrática sem recurso, j. 2.jun.2006, DJ 27.jun.2006.

Pelo exposto, na hipótese da substituição tributária progressiva o fato gerador é presumido, que admite prova em contrário – presunção relativa, portanto – , não se tratando, pois, de uma ficção, haja vista a quase certeza de sua ocorrência, ainda que se possam levantar incertezas sobre algum aspecto, tal como a exatidão da sua dimensão material aflorada pela base de cálculo.

Muito embora grande parte da doutrina tivesse entendimento contrário, o STF, em sucessivas ocasiões, muitas delas citadas neste trabalho, pacificou a questão da manutenção da base de cálculo prevista em lei, que acabou por colocar um manto de definitividade para o fato gerador presumido, que não é, pois, provisório. A Suprema Corte estreitou a possibilidade de questionamento da inadequação da dimensão material do negócio efetivamente praticado com a base de cálculo presumida, restringindo o direito de devolução apenas quando não ocorra efetivamente o fato gerador presumido em lei, não caracterizando tal situação a existência de negócios praticados por valor inferior ao presumido.

Neste trabalho nos restringiremos ao estudo da substituição legal tributária progressiva, ou “para frente”, pelos motivos já expostos e por ser aquela que apresenta maiores questionamentos no âmbito jurídico, quer seja em nível constitucional ou em decorrência da legislação infraconstitucional. Também daremos atenção quase exclusiva às operações de circulação de mercadorias abrangidas pelo ICMS por que foram os legisladores complementar e estaduais que mais se utilizaram do instituto na conformação do tributo, haja vista rarefeita adoção no âmbito das exações federais e municipais. O foco no ICMS não foi decorrência de decisão anterior à elaboração do trabalho, ao contrário, resultou das pesquisas levadas a efeito que demonstraram a quase ausência de interesse do tema nos tributos de competência da União e dos Municípios.

Feitas essas considerações sobre as modalidades da substituição tributária, passemos a analisar os objetivos que o instituto visa atingir.

1.3 OBJETIVOS DO INSTITUTO

As modificações que a vida moderna trouxe nas relações entre os agentes econômicos e, em especial, nas formas de trocas mercantis representam um fato que não escapa a percepção de qualquer pessoa que se proponha a estudar os acontecimentos históricos. As relações de massa, típicas do nosso tempo, assim como ocorreu com outros ramos do Direito, também acabaram por influenciar as exigências tributárias e a forma de agir do Fisco, clamando por atualizações de institutos e da legislação aplicável.

Nesse contexto é que podemos estudar o instituto da substituição tributária na atualidade, que não passa de uma adaptação na forma de agir do Estado, em seu viés arrecadatório, no contexto dessa sociedade de massas, com relações contínuas e em expansão e impregnadas de impessoalidade, que tendem a se alargar ainda mais com a globalização da economia. Vejamos o que diz a doutrina a respeito do instituto.

Para Coelho (1997, p. 28), a substituição tributária é uma técnica de arrecadação, que tem por supedâneo o princípio da praticabilidade da tributação em prol do Estado. Ribeiro (1997, p. 110), Ministro do STJ, que cita o próprio Sacha Calmon, prefere se fixar no momento social vivido e nas consequências de sua não adoção, *verbis*:

A sua adoção constitui exigência da sociedade moderna, visando a dar aplicação ao princípio da praticabilidade da tributação. Apóia-se, aqui e alhures, em dois valores básicos: necessidade de evitar a evasão fiscal (segurança fiscal) e necessidade de assegurar recursos com alto grau de previsão e praticabilidade (certeza fiscal).

Pessoa (2008, p. 210) entende ser um regime especial de arrecadação que tem suporte no princípio da praticabilidade e encontra motivação na eficiência, economia e comodidade. Afirma ser um “método que permite maior justiça fiscal, uma vez que proporciona uma tributação de todos os setores, diminuindo a sonegação e promovendo um melhor desempenho da fiscalização”.

Para Helena Costa (2009, p. 207) a substituição tributária é um mecanismo que é utilizado por conveniência da fiscalização e arrecadação tributárias, ilustrando mais uma aplicação do princípio da praticabilidade, sendo empregado pela lei em várias hipóteses.

Minatel (2010, p. 501) afirma ser inegável a eficácia e praticabilidade na arrecadação tributária, mediante o uso da técnica de concentrar, em poucas empresas (substitutas), as diferentes obrigações tributárias de muitos contribuintes e, assim, serve como um eficiente mecanismo de combate à evasão tributária.

Ávila (2005a, p. 172), após referir que as normas que permitem a substituição tributária pertencem ao grupo daquelas com finalidade simplificadora, afirma que a utilização de tais normas acarreta um ganho em praticabilidade, na medida em que torna mais econômica e ágil a fiscalização; de outro, porém, provoca uma necessária perda de justiça individual, já que a tributação não mais recai sobre a operação real, mas sobre a operação presumida.

Becker (1998, p. 550), já nos primórdios do desenvolvimento do direito tributário no Brasil ressaltava a impossibilidade de manter a escolha tradicional do legislador sobre aquele

indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo, realçando, pois, o aspecto prático na escolha do legislador, *verbis*:

O extraordinário desenvolvimento econômico-social nos último cinquenta anos atingiu tal ritmo vertiginoso que levou os historiadores à constatação do Princípio da Aceleração da História; a centripetação dos indivíduos ao redor dos centros urbanos formando enormes massas de indivíduos; a crescente multiplicidade de relações sócio-econômicas; a complexidade e variedade cada vez maior de negócios são os principais fatores que estão tornando *impraticável* aquela solução do legislador [tomar por contribuinte *de jure* aquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo], na parte referente à escolha do indivíduo que figurará no pólo negativo da relação jurídica tributária.

Paulsen (2002, p. 232) transcreve trecho de voto do Desembargador Sidney Moura do TJ/PR no qual o julgador sustenta que o regime de substituição tributária não acarreta cobrança do imposto sem que haja fato gerador, pois, o que ocorre é tão somente a antecipação de seu elemento temporal. Não haveria, assim, alteração do fato gerador, mas, somente, de seu aspecto temporal, não acarretando alteração da natureza do ICMS.

Os autores italianos não divergem muito do magistério pátrio. Micheli (1981, p. 125) sustenta que a substituição tributária e a responsabilidade são institutos adotados em proveito do Fisco, por meio dos quais, por exemplo, o Estado obtém mais rapidamente e com maior segurança e certeza o pagamento do tributo.²⁰ Tesouro (2005, p. 141) por sua vez, ao tratar da substituição tributária prefere situar a existência de efetivo combate à evasão quando diz que se trata, na quase generalidade dos casos, de imposto, ou da parcela do imposto; com o envolvimento de um terceiro, mediante a imputação, por exemplo, de um dever muito particular, que para o fisco representa uma considerável garantia de que não haverá evasão, pois esse terceiro está em posição fiscalmente neutra.²¹

Por conseguinte, os diferentes autores apontam os objetivos que mais fortemente marcam o instituto e que revelam os motivos pelos quais ele está presente na vida moderna. Assim, quer seja considerado uma técnica ou regime especial de arrecadação, quer seja uma mera antecipação do elemento temporal da hipótese de incidência, ou norma simplificadora com forte presença do aspecto prático da sua adoção, o certo é que todos concordam que o instituto visa dar ganho em praticidade e eficiência na fiscalização e cobrança dos tributos

²⁰ È il caso del sostituto d'imposta (n. 30), sono Le ipotesi del responsabile d'imposta, in cui vari obblighi formali (dichlarazioni...) e sostanziali (pagamento) sono addossati a soggetti diversi da quelli rispetto ai quali si verifica il presupposto, propter utilitatem del fisco, il quale, ad es., riesce a conseguire più rapidamente e com maggior sicurezza il pagamento del tributo.

²¹ Si tratta, nella quasi generalità dei casi, di redditi; o di componenti reddituali; il coinvolgimento del terzo, nell'attuazione del tributo, mediante imputazione ad esso di particolari doveri, è per fisco notevole garanzia. Che non vi sarà evasione, essendo il terzo in posizione fiscalmente neutrale.

legalmente instituídos. Cada um ressalta um aspecto ou mais de um que reputa mais significativo, mas, de todos eles podemos retirar a importância prática do instituto e, talvez a sua essencialidade para a adequada tributação nos dias de hoje, haja vista que ele por por objetivo otimizar receita por meio da aplicação da legislação tributária a todos os sujeitos passivos com conseqüente redução da sua evasão.

Calha referir a antecipação dos acontecimentos futuros presente na obra de Becker (1998, p. 550), que já ressaltava a importância do instituto e sua adoção cada vez mais freqüente nos dias que estavam por vir. O autor gaúcho chega a preconizar que será a “regra geral”, *verbis*:

Até há alguns decênios atrás, este indivíduo era, quase sempre, aquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência tributário fato-signo presuntivo. Entretanto, os fatores que acabaram de ser apontados estão induzindo o legislador a escolher um *outro* indivíduo para a posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária. E este outro indivíduo consiste precisamente no *substituto legal tributário* cuja utilização, na época atual, já é freqüentíssima, de tal modo que, dentro de alguns anos, o uso do substituto legal pelo legislador será “regra geral”.

Importante ressaltar que o aspecto da praticidade e da eficiência administrativa na fiscalização e cobrança dos tributos, presente no instituto, cairiam por terra na hipótese de ser necessário ajustar caso a caso a tributação imposta por intermédio da substituição tributária. Ora, fazer verificação individual quando existir uma diferença entre o padrão adotado, com suporte no instituto, e o caso concreto, levaria quase à situação de sua não implementação. Equivaleria a existir previsão do instituto mas, ao mesmo tempo, coexistiria situação do seu aniquilamento, que contradiz o bom senso e a correta interpretação das normas jurídicas. Com o advento da LC 87/1996, em especial a norma contida no art. 10, § 1º, a substituição tributária talvez tivesse a sua utilidade bastante enfraquecida porque, caso a interpretação do § 7º do art. 150 da Constituição Federal indicasse necessidade de restituir valores na hipótese de negócio praticado por valor inferior ao presumido, o Fisco ficaria obrigado a verificar em noventa dias todas as operações questionadas, sob pena de existir um direito de creditamento na escrita fiscal do contribuinte. Eis a previsão do art. 10 da LC 87/1996:

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

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

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

Nesse caso, prevalecendo a interpretação acima apontada, havendo ou não ingresso nos cofres públicos do imposto em consequência da substituição tributária, mas existindo valores apontados como questionados pelos sujeitos passivos em decorrência de negócios efetuados por valores inferiores aos presumidos, haveria direito a crédito após noventa dias sem pronunciamento do Fisco. Na prática, os valores questionados levariam a uma auditoria para verificar a procedência do pedido e obrigaria a máquina pública a se debruçar sobre inúmeros casos, mesmo que de pequeno valor. Ocorreria uma inversão em relação ao objetivo do instituto porque aquilo que ingressou ou não nos cofres públicos (dependeria do substituto ter recolhido ou não o valor devido) sairiam por via do creditamento em noventa dias e caberia ao Fisco verificar a veracidade das informações prestadas pelo sujeito passivo.

Sobre praticidade lembro as sempre atuais palavras de Baleeiro (1986, p. 479) que ressaltava serem os tributos destinados a manter os serviços públicos e, por isso, deveriam ser arrecadados por meios expeditos, simples e econômicos. Assim escreveu quando tratava do art. 128 do CTN, *verbis*:

Pela natureza dos serviços públicos, que se entendem regulares, contínuos, insuscetíveis de cessação ou interrupção, os tributos destinados a mantê-los devem ser arrecadados por meios expeditos, simples e econômicos.

A comodidade administrativa levou o Direito Fiscal a socorrer-se de vários expedientes para esse fim e, dentre eles, a transferência de responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para os ombros de terceiros.

Feitas essas considerações sobre os objetivos do instituto repassadas pelos diversos autores, passemos a discorrer sobre as mais importantes críticas lançadas pela doutrina contra a substituição legal tributária e, também, fixemos a jurisprudência dos tribunais superiores sobre a matéria, já pacificada em seus aspectos estruturais.

1.4 CRÍTICAS E A JURISPRUDÊNCIA DO STF E STJ

Apesar das críticas que parte da doutrina sempre fez e, aliás, continua fazendo a respeito da substituição tributária, importante referir que os tribunais superiores nunca declararam inconstitucional a adoção desse regime como, aliás, já ressaltou Denari (2009, p.

71), *verbis*: “De fato, não temos conhecimento de nenhum julgado de nossas instâncias mais altas, declaratório da inconstitucionalidade do regime substitutivo do recolhimento do ICMS”.

Boa parte da doutrina lança sobre o instituto contudentes críticas, que, segundo ela, seriam suficientes para afastar o regime da substituição tributária do direito brasileiro, ao menos. Mas, todas elas já foram enfrentadas e afastadas pelo Pretório Excelso, apesar de algumas com rarefeita sustentação, é verdade. Segundo esse entendimento, a substituição tributária agrediria a segurança jurídica, a capacidade contributiva e os princípios da legalidade (tipicidade tributária) e da não-cumulatividade. Também há quem considere um verdadeiro empréstimo compulsório ou uma espécie de confisco.

Importante referir que parte da doutrina entendeu que após a edição da EC 3/1993 foram superadas as inconstitucionalidades, pois assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga. Cito Coelho (1999, p. 616), que, ao se referir a artigo de Aroldo Gomes de Mattos publicado na Revista Técnica Dialética em outubro de 1996, no qual era citado juntamente com Hugo de Brito Machado, Heron Arzua, além do autor, como favorável a constitucionalidade da substituição tributária após a citada emenda constitucional, assim se manifesta, *verbis*:

Portanto, por uma questão de coerência devemos dizer que tanto nós como certamente os outros citados somos contrários à “substituição tributária para frente” e a achamos inconstitucional ao menos por cinco motivos. Todavia, por sermos pragmáticos, achamos, também, que a posição estratégica mais conveniente é extrair da auto-aplicabilidade do § 7º do art. 150 da Constituição Federal (instituído pela Emenda nº 3) o antídoto jurídico contra os venenos que a sua prática propicia. Além do mais, os tribunais superiores tendem pela constitucionalidade do regime em análise. Dos males o menor. Interessa-nos prover a defesa dos contribuintes e a preservação do princípio da não-cumulatividade.

Voltaremos às objeções lançadas por grande parte dos estudiosos mais adiante, mas, agora, vejamos os que os tribunais fixaram a respeito da matéria.

Quase todos os questionamentos apontados foram enfrentados no RE 213.396 decidido, por maioria, pelo Plenário do Pretório Excelso em julgamento concluído em 02 ago. 1999. No citado aresto os Ministros enfrentaram questões relacionadas com a substituição tributária relativamente à comercialização de veículos automotores novos. O voto do Ministro Ilmar Galvão, relator, afastou os principais óbices apresentados e citados acima. Em apertada síntese podemos afirmar que o Ministro relator asseverou que não há falar-se em agressão ao princípio da capacidade contributiva, pois nos impostos indiretos é por demais sabido que quem arca com o imposto é o consumidor final, o contribuinte de fato que será atingido existindo ou não substituição tributária. Assim, segundo o Ministro, a capacidade do

consumidor final é a que deve ser considerada, não a do substituto tributário. Da mesma forma, afastou a ofensa ao princípio da não-cumulatividade, uma vez que no preço passado do industrial para o varejista não se embute mais do que se embutiria em operações regulares. O Relator se pronunciou no sentido de estarem cumpridos os princípios da legalidade e da tipicidade se foi instituído por lei e com observância das normas ditadas pela Constituição e pela lei complementar que a regulamentou. Em relação ao confisco, o Ministro Ilmar Galvão afirmou a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituto, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído; reembolsando-se este, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor.

Após esse julgamento, o STF voltou a apreciar questões correlatas em outras oportunidades, cujos acórdãos remetiam ao julgamento acima referido, como, por exemplo, RE 202.715 (Rel. Min. Ilmar Galvão. Primeira Turma, unânime, julgado em 26. out. 1999, DJ 17. dez. 1999) e RE 216.867 (Rel. Min. Moreira Alves. Primeira Turma, unânime, julgado em 02. abr. 2002, DJ 17. jun. 2002).

Quanto à alegação de ocorrência de empréstimo compulsório, alegada, por exemplo, por Oliveira (1990, p. 43) porquanto a sua cobrança ocorre antes da ocorrência do fato gerador, pertinente a manifestação de Ribeiro (1997, p. 109), Ministro do STJ, *verbis*:

A meu ver, improcede esse argumento. Consoante antes assinalado, há muitos tributos que são cobrados antes da concretização do fato gerador, sem que se tenha posto em dúvida a sua constitucionalidade. De outra parte, o que caracteriza o empréstimo compulsório não é a exigência do pagamento antes da ocorrência do fato gerador, mas a promessa de restituição. A quantia paga pelo substituto tributário não é restituível, não havendo confundi-la com a devolução referida no § 7º do art. 150 da EC 3/93. [...] Ou seja: pressuposto de devolução, no empréstimo compulsório, é que tenha ocorrido o fato gerador e, na substituição tributária para frente, exatamente o contrário: falta de concretização de sua hipótese de incidência.

Ora, o empréstimo compulsório está previsto no art. 148 da Constituição Federal, cuja competência pertence à União, que somente pode instituí-lo por meio de lei complementar e apenas para os casos expressamente previstos na Carta Política, com características de excepcionalidade, urgência ou de interesse nacional. A substituição tributária é adotada em situações completamente diferentes, duradouras e está dentro da competência tributária de todos os entes políticos, podendo alcançar qualquer imposto ou contribuição. Por fim, não há previsão de restituição futura, salvo na hipótese de não ocorrência do fato gerador, circunstância que poderia caracterizar, conforme Greco (2001, p. 53-54), exação por confisco, caso não se permitisse a referida restituição.

Boa parte da doutrina afirma que a substituição tributária agride o direito dos contribuintes por lesar os princípios da legalidade e da tipicidade, pois exigido tributo antes da total conformação dos aspectos da hipótese de incidência e, também, que haveria agressão às cláusulas pétreas previstas no art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal. Essas alegações não merecem ser acolhidas porque além de existir previsão de restituição, obrigação tributária não é cláusula pétrea, conforme assevera Greco (2001, p. 40). De referir, ainda, que exigência antes do fato gerador não é estranha ao nosso Direito porque ocorre com o Imposto sobre a Renda retido na fonte, com o Imposto de Exportação e com o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, cujas normas específicas preveem pagamento, respectivamente, antes do final da apuração, antes da saída da mercadoria e antes da lavratura da escritura e da transmissão junto ao Registro competente.

Em relação aos questionamentos levantados por parte da doutrina, calha referir precisa manifestação de Pessoa (2008, p. 211) no sentido de que um instituto dotado de peculiaridades, como é o caso em comento, deve ser tratado e analisado de maneira diferenciada, com todas as suas nuances. Ou seja, a análise da situação posta quando estamos num ambiente em que o regime da substituição tributária foi implantado, até mesmo pela necessidade, não é a mesma de momento anterior a ele. A respeito, muito adequada manifestação de Ribeiro (1997, p. 106), *verbis*:

Creio, porém, que dos citados defeitos, não padece o instituto, que tem a defendê-lo, juristas igualmente respeitados (...). Na verdade, sob o prisma radical ortodoxo, não é possível visualizar o instituto, fundamental para tornar efetivo, no estágio atual da civilização, o princípio da praticabilidade da tributação, algo parecido, no campo do processo, com o princípio da economia processual, segundo lembra Sacha Calmon. Acrescento mais: da mesma forma que o Direito processual passa por verdadeira revolução visando a concretizar o princípio da efetividade da jurisdição, com a criação de diversos institutos novos (ampliação das cautelares e antecipação de tutela, dentre outros), o Direito tributário não pode passar imune a essa evolução da sociedade, deixando de acolher a figura da substituição tributária para frente, que, numa visão analógica apresenta certo caráter cautelar: objetiva tornar efetiva a responsabilidade tributária. Note-se que o destinatário legal tributário, como o substituto, tem sempre assegurada a possibilidade de recuperar o que dispender para pagamento do tributo gerado por outrem.

A doutrina italiana também ressalta ser o instituto peculiar ao direito tributário. Micheli (1981, p. 135) sustenta que a substituição tributária é uma figura peculiar do Direito tributário e se justifica quando os sujeitos passivos são numerosos.²² Giannini (1957, p. 129) também apresenta conclusão no sentido de que a substituição tributária constitui uma figura

²² La figura del sostituto à peculiare del diritto tributario e si giustifica proprio per questa agevolazione dell'accertamento e della riscossione del tributo, quando i soggetti passivi finali di questo sono numerosi.

típica do Direito tributário, para cuja compreensão pouco pode contribuir outros institutos de Direito público ou privado, substancial ou processual.²³

Ou seja, a correta análise do instituto da substituição tributária não pode se furtar da realidade em que vivemos, com relações massificadas e que clamam por soluções nas mais variadas manifestações do conhecimento humano, desde a tecnologia da informação e das comunicações até o Direito, ciência social por natureza. E não se trata de preconizar um absurdo jurídico, muito antes pelo contrário, porque há sólido suporte constitucional para a adoção do instituto. Assim como a massificação obrigou o Direito Privado a encontrar soluções para a teoria dos contratos, inserindo o contrato padrão, algo inimaginável se seguisse fundado apenas na autonomia da vontade e na noção de que numa avença as partes negociam livremente as suas cláusulas, até porque o contrato faz lei entre as partes. No mesmo sentido, como afirmado por Antônio de Pádua Ribeiro, em trecho acima transcrito, o Direito Processual busca alternativas para tornar efetiva a jurisdição numa sociedade que clama por justiça célere e eficaz. As cautelares ou antecipações de tutela também concedem a quem reclama aquilo que dizem ter direito sem uma análise mais profunda, senão apenas com cognição sumária e rarefeita. A antecipação de tutela (art. 273 do CPC) pode ser concedida pelo julgador desde que exista prova inequívoca e se convença da verossimilhança das alegações, mesmo quando, na prática, for irreversível, caso dos alimentos. Ou seja, o Direito, em outros ramos, vem encontrando soluções para as relações massificadas em uma economia globalizada, circunstância que exige do Direito Tributário adaptações e soluções peculiares ao seu campo de abrangência.

Por confirmar o que já foi exposto neste trabalho quando fizemos uma rememoração da legislação que apontou claramente a existência da substituição tributária desde a edição do CTN, imprescindível citar que ao apreciar o instituto nos autos do RE 213.396, já citado, a Suprema Corte firmou posição no sentido de que a substituição tributária já era admissível no direito pátrio mesmo antes da EC 3/1993. Ou seja, o posicionamento do intérprete autorizado pela Constituição não deixa dúvidas da admissão da substituição tributária antes mesma da citada emenda constitucional e que a legislação pretérita a atual Carta Política foi recepcionada pelo novo ordenamento.

Por sua vez, mais tarde, nos autos da ADI 1851 o Pretório Excelso, por maioria, em 08.mai.2002, deitou por terra o mais forte questionamento que ainda pairava sobre o instituto

²³ Estimo que las observaciones formuladas justifican la conclusión de que el sustituto de impuesto constituye una figura típica del Derecho tributário, a cuya comprensión poco puede contribuir el emparentaria com otros institutos del Derecho público o privado, sustancial o procesal.

mesmo após o posicionamento adotado pelo STF, conforme precedentes acima citados: a necessidade de devolução dos valores que excedessem àquele que existiria caso não fosse adotada a substituição tributária, tendo por parâmetro o real montante cobrado do consumidor final. Ou seja, caso o valor comercializado fosse inferior àquele atribuído pelo Estado para calcular o imposto devido (base de cálculo presumida), haveria, conforme entendimento da grande maioria da doutrina, necessidade de repetir a diferença ao substituído.

Segundo entendimento exarado pela Suprema Corte, o fato gerador presumido não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, pelo menos quando o motivo para tal for a diferença entre o valor do negócio efetivamente praticado e o presumido pela legislação tributária. Eis a ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (ADI 1851, Pleno, Rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 08.maio 2002, maioria, DJ 13.dez.2002).

Portanto, o STF reiterou seu entendimento no sentido da constitucionalidade do instituto e afirmou que ele já era reconhecido antes da EC 3/1993, que serviu apenas para aperfeiçoá-lo. Da mesma forma, firmou posição no sentido da definitividade do fato gerador

presumido, inclusive por razões lógicas, uma vez que admitir necessidade de devolução no caso de recolhimento acima do que seria calculado a partir do valor de venda equivaleria a despojar o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção.

A jurisprudência do STJ também já apresentava o entendimento de que a substituição tributária era legal e, assim, a legalidade apenas foi endossada pela EC 3/1993. Como exemplo cito o EREsp 39.413, cuja ementa é a seguinte:

TRIBUTARIO. ICMS. REVENDA DE VEICULOS AUTOMOTORES. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA PARA FRENTE. LEGALIDADE.
 I - Não é ilegal a exigência do recolhimento antecipado, pela empresa fabricante, do ICMS, incidente na revenda de veículos pela concessionária.
 II - A legislação infraconstitucional, atinente a chamada "substituição tributaria para frente", continua em vigor, hoje com endosso da Emenda Constitucional nº 3/93.
 III - Constituição, art. 155, parag. 2., XII, b; EC nº. 3/93. Decreto-lei nº 406/68. Lei Complementar nº 44/83. CTN., art. 128. Convênio 66/88.
 (EREsp 39.413. Rel Min Antônio de Pádua Ribeiro, Primeira Seção, maioria, julgado em 20.jun.1995, DJ 09.out.1995).

Voltando à decisão contida nos autos da ADI 1851, o STF apenas prestigiou o mandamento constitucional que autoriza a adoção do regime de substituição tributária e dá eficácia a ele, haja vista que a possibilidade de cada contribuinte substituído reivindicar restituição a partir de operações praticadas por valores abaixo daquele presumido equivaleria a aniquilar o instituto que, repita-se, está autorizado pela Carta Magna. Não teria sentido algum prever tal possibilidade e, ao mesmo tempo, esvaziá-la de conteúdo. A interpretação que eventualmente leve a esse resultado, deve ser afastada, conforme ensinamento de Maximiliano (1996, p. 166), *verbis*:

179 – Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis.

O mesmo Maximiliano (1996, p. 166) cita Paula Batista, que refere brocardo perfeitamente aplicável à questão aqui em comento: *Interpretatio illa sumenda quoe absurdum evitetur (Jason)*: “adote-se aquela interpretação que evite o absurdo”.

Assim, a restituição ao contribuinte substituído apenas na hipótese de que não ocorra o fato gerador presumido, entendendo-se por isso, por exemplo, o perdimento de carga de cerveja por acidente de trânsito quando em deslocamento para o contribuinte substituído, não agride a nenhum princípio jurídico desde que o Estado, ao fixar a base de cálculo, proceda de acordo com a realidade, uma vez que o instituto da substituição tributária não é uma porta

aberta para o arbítrio sob as vestes de uma padronização, esta, sim, necessária para os dias de hoje.

Como o Pretório Excelso definiu pela restituição apenas quando o fato gerador não se realize, não entendendo como tal a disparidade entre a base de cálculo presumida e aquela que existiria caso não tivesse sido adotada a substituição tributária, a doutrina passou a debruçar-se mais amiúde sobre o necessário controle e constitucionalidade da base de cálculo presumida ou das margens de lucro adotadas pela legislação.

Entendo que esse é o passo que o instituto deve dar, de modo que os valores estimados ou presumidos se aproximem tanto quanto possível daqueles praticados pelos agentes econômicos, de forma que a praticidade da tributação pela via da adoção do instituto em comento não seja uma nova roupagem para as “pautas fiscais”, tantas vezes repudiadas pela jurisprudência. Essa preocupação está presente em tópico específico mais a frente.

Entretanto, como já se abordou muito o fato da substituição tributária lidar com presunção ao tratar do fato gerador “presumido” e porque já houve quem afirmasse, como fez Martins (2008, p. 348), que se tratava de um fato gerador “fictício”, importante que fixemos, dentro do âmbito de interesse deste trabalho, os conceitos desses dois termos jurídicos. É o que faremos na sequência.

1.5 PRESUNÇÃO E FICÇÃO

Por ser de fundamental importância para nosso estudo, necessário fixar bem o que se entende por presunção e a sua diferença em relação à ficção, termos jurídicos com acepções próprias, que não se confundem. A presunção divide-se em absoluta, relativa e mista. A presunção adota uma situação jurídica até certo ponto possível a partir de uma premissa correspondente a um episódio. Já a ficção traz para o mundo jurídico consequência que sabidamente não advém do acontecido no mundo fático. Por isso, Miranda (2000, p. 497) professa:

A ficção enche de artificial o suporte fático; a presunção legal apenas tem como acontecido, ou não acontecido, o que talvez não aconteceu, ou aconteceu. A ficção tem no suporte fático elemento de que não se poderia induzir a situação que ela prevê. Daí, nada se presume, quando se elabora ficção. Se A, então B; e não se A, então AA.

[...]

A ficção abstrai de toda consideração de probabilidade: o legislador mesmo prescindiu de toda exploração do real; parece-lhe melhor criar o elemento ou os elementos do suporte fático e impô-los, como se fossem reais, ao mundo jurídico.

Ávila (2005b, p. 278-279) trilha na mesma linha ao afirmar que as ficções são utilizadas pelo Poder Legislativo com a finalidade de tornar verdadeiro algo que – pouco importa – é ou não é verdadeiro e cita, como exemplo, a condição de bens imóveis atribuída aos navios, bens móveis por excelência, para efeitos hipotecários.

Lima (1989, p. 57) sustenta que as ficções constituem meio de igualar relações de índoles diversas, de introduzir princípios desejáveis, mas de maneira a não perturbar a harmonia existente no sistema. Não podem ser introduzidas disposições contraditórias ou anômalas. Ficção não torna verdadeiro o que não é, mas produz consequências como se fosse.

As três formas de presunção diferenciam-se pela possibilidade ou não de prova em contrário e, também, quando possível, qual a prova admitida. Assim, a presunção absoluta, ou *iures et de iure*, não admite prova em contrário; a presunção relativa, ou *iures tantum*, admite prova em contrário, qualquer que seja ela; e a presunção mista, que se aproxima da absoluta quando de sua formulação, admite apenas as provas legal e especificamente previstas. Brito (2005, p. 103) esclarece muito bem a distinção, *verbis*:

Absoluta é *iure et de iure* porque ao ser formulada o legislador não admite prova em contrário. É *iures tantum* a relativa, porque admite prova em contrário, qualquer que seja ela. A mista é assim chamada porque, inicialmente, a descrição da situação não admite prova em contrário, aproximando-as da absoluta; porém, ao desenvolver-se essa descrição indica uma espécie específica de prova que poderá ser produzida em contrário, circunstância que se assemelha à relativa.

Importante referir que na presunção *iures et de iure* nenhuma prova em contrário é admitida, inclusive a notoriedade do fato, ou seja, todo o sistema de provas é afastado, que fica exaurido já no nascimento da norma e, por isso, são raras. Miranda (2000, p. 496) esquematiza a diferença entre ficção e as diversas espécies de presunção da seguinte forma, *verbis*:

Na ficção, tem-se A, que não é, como se fosse. Na presunção legal absoluta, tem-se A, que pode não ser, como se fosse, ou A, que pode ser, como se não fosse. Na presunção legal relativa, tem-se A, que pode não ser, como se fosse, ou A, que pode ser, como se não fosse, admitindo-se prova em contrário. A presunção legal mista é a presunção legal relativa, se contra ela só se admite a prova contrária a, ou a ou b.

O magistério de Ávila (2005b, p. 279) aponta que as “presunções são utilizadas pelos Poderes Legislativo e Executivo como instrumento para se chegar, mediante a análise de alguns fatos ou atos conhecidos, a conclusões relativamente a outros fatos ou atos desconhecidos.” De um ato ou fato conhecido, o aplicador tira conclusões a respeito de outros atos ou fatos desconhecidos, mas altamente prováveis. Dá como exemplo que a partir da

manutenção de depósitos bancários incompatíveis com os rendimentos declarados pode-se concluir que houve omissão de rendimentos à tributação.

Lima (1989, p. 57) afirma que a presunção baseia-se no que pode ter sido provável. Pode até ser contrária ao que na realidade aconteceu, mas não se mostra irracional. Cita exemplos de presunção a prescrição, coisa julgada e conhecimento obrigatório da lei.

No caso em estudo, substituição tributária progressiva, o texto constitucional (§ 7º do art. 150 da Constituição Federal) trata claramente de presunção quando refere no final do dispositivo “fato gerador presumido”, não sendo admitida a hipótese de se tratar de ficção, haja vista a conformação admitida para o fato gerador a partir de disposições legais. Trata-se de presunção não porque simplesmente existe o vocábulo no texto constitucional, mas porque a ele estão ligadas outras conformações legais que impedem tratar-se de mera ficção. Assim, sem razão Martins (2008, p. 348) que refere a substituição tributária como “fato gerador fictício” e a equipara a um verdadeiro empréstimo compulsório, só admissível nos termos do art. 148 da Constituição Federal. Por oportuno, imperioso distinguir o fato gerador presumido relacionado com a substituição tributária progressiva das antigas “pautas de valores” que atribuíam valores determinados para a base de cálculo das mercadorias nelas previstas. A respeito delas, Sousa (1970, p. 25) considerava exemplo de ficção legal, inadmissível no direito tributário, segundo seu entendimento. Porém, diversa a situação, pois, apesar de também ser aplicada a base presumida independentemente do valor atribuído às operações, não havia o mesmo critério e amparo legal existente para a substituição tributária, que, ao contrário, possui arcabouço jurídico sólido com lastro constitucional e, cujos valores são determinados a partir de pesquisas que apuram o preço médio, conforme determinação legal.

Do exposto, não resta dúvida que o fato gerador previsto no dispositivo constitucional é um claro exemplo de presunção relativa, que admite prova em contrário, mas cuja abrangência foi delimitada pelo STF a sua real e efetiva não ocorrência, estando descartada a hipótese de alegação relacionada com o valor efetivo do negócio realizado pelo substituído. Jamais se poderia cogitar de uma ficção, pois não está tornando verdadeiro algo que – pouco importa – é ou não é verdadeiro. Pelo contrário, a presunção de que ocorrerá um negócio com o consumidor final decorre da lógica aquisição de mercadoria e sua conseqüente alienação, ciclo econômico usual e perfeitamente previsível. Da mesma forma, as bases presumidas estão em estrita relação com os valores praticados, ou seja, de um ato ou fato conhecido o aplicador tira conclusões a respeito de outros atos ou fatos desconhecidos, mas altamente prováveis. Entretanto, se as bases presumidas estiverem desgarradas da realidade dos negócios efetuados, não se trata de ficção, mas de inadequada aplicação do instituto, que

merece correção não só de operacionalização como, talvez, de desenvolvimento de novas técnicas de trato das informações colhidas do mercado. São pontos muito relevantes e que serão analisados posteriormente. Mas, antes deles, cabe incursão na estrutura da norma tributária porque nela encontramos a definição de base de cálculo, aspecto material intimamente ligado ao instituto da substituição tributária.

1.6 ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA

Atualmente, pacificada está a idéia de que a relação tributária é de natureza obrigacional e nasce em decorrência da existência de uma norma tributária, norma jurídica como as de outros ramos do direito. Falcão (1994, p. 1-2) define como uma obrigação *ex lege* de Direito Público a relação jurídica por meio da qual a prestação de tributos é exigida pelo Estado ou por outra pessoa de Direito Público. A fonte de tal obrigação é a lei. Mas para que nasça a obrigação tributária é necessário que ocorra o fato abstratamente descrito, que ele denomina fato gerador. É cediço que a relação tributária não é tratada mais como uma relação de poder que se materializava em obrigar arbitrariamente os súditos a concorrerem com os seus recursos para sustentar o Estado. Ao contrário, hodiernamente, com a consolidação do Direito Constitucional e da idéia de Estado de Direito, o Estado exerce esse poder em conformidade com o ordenamento jurídico.

Não interessa ao nosso estudo entrar em polêmica sobre a correta denominação que deve ser dada à descrição do fato contido na norma. Há dissenso doutrinário a respeito da denominação que deve ser dada à previsão hipotética descrita na norma e idealizada pelo legislador como pressuposto para o nascimento da obrigação tributária. Assim, são citados pela doutrina: suporte fático, fato gerador, pressuposto de fato tributário, fato imponível, hipótese de incidência, situação-base, *fattispecie*, *hecho imponible*, *Tatbestand*, entre outros.

Carvalho (2009, p. 276) aponta o grave vício que autores de diversos países incorrem quando adotam mesmo termo para aludirem, a um só tempo, duas realidades essencialmente distintas: a) a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídico tributária; e b) o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação.

No mesmo sentido, crítica feita por Ataliba (1977, p. 50) acerca da utilização de um mesmo vocábulo – fato gerador – para duas realidades distintas, *verbis*:

Tal é a razão pela qual, sempre distinguimos estas duas coisas, denominando “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.

Entre nós acabou por prevalecer a adoção do termo “fato gerador” como descrição legal hipotética possivelmente, segundo Carvalho (2009, p. 276), devido à influência de conhecido artigo do publicista francês Gaston Jèze, traduzido para o português e publicado na Revista de Direito Administrativo, em seu volume 2. E mais, a locução “fato gerador” foi adotada nas duas realidades apontadas acima, apesar de restrições feitas por Falcão (1999, p. 4), entre outros. Conforme já referido neste trabalho, a doutrina italiana debateu a mesma questão e acabou por se submeter à mesma solução do direito pátrio.

Nunca é demais lembrar o magistério de Carvalho (2009, p. 277) no sentido de que o jurista deve sempre atentar para a adoção de terminologia adequada, inclusive porque se trata de pressuposto lógico de bem expressar o pensamento e o significado das palavras adotadas sem que isso possa parecer infundada preocupação de menor importância. Entretanto, conforme já referido, a esmagadora doutrina e o legislador acabaram por incorrer nesse escorregão terminológico ao adotar a mesma locução para duas realidades distintas.

Após as críticas e manifestações contra a adoção do mesmo termo para duas situações distintas, conforme descrito acima, Ataliba (1997, p. 50) propôs diferenciar a hipótese de incidência tributária (descrição abstrata contida na lei) do fato imponível (ocorrência no mundo dos fenômenos físicos). Carvalho (2009, p. 278-279), com sua peculiar precisão, prefere utilizar hipótese tributária (prescrição geral e abstrata) e fato jurídico tributário (relato lingüístico do evento jurídico tributário para o fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social).

Para os objetivos deste trabalho já nos alongamos em demasia sobre as denominações dadas pelos diversos autores, mas sempre é importante termos em mente as críticas feitas pela doutrina. Entretanto, e apesar das críticas candentes e fundamentadas, vamos seguir o que já está sedimentado na doutrina e legislação brasileiras, ou seja, utilizaremos fato gerador para expressar tanto a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídico tributária, como o próprio fato acontecido, num determinado tempo e lugar idêntico ao relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação. Apesar de ser equívoca tal expressão, seguiremos o que já está sedimentado na cultura jurídica pátria, salvo em situações específicas, quando utilizaremos “hipótese de incidência” e “fato imponível”, seguindo terminologia adotada por Geraldo Ataliba, conforme acima referido, sem desconhecer as

ressalvas de ordem semântica feitas por Carvalho (2009, p. 279) a respeito do “fato imponible”, *verbis*:

Em princípio, fato imponible seria aquela ocorrência que estivesse sujeita à imposição tributária, por isso imponible, quer dizer, passível de sofrer imposição. Não é, propriamente, o que se passa. Apenas surge o fato e a incidência se dá, automática e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto *imponible*, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons de sua juridicidade.

As normas jurídicas tributárias podem estar relacionadas diretamente com a incidência do tributo ou com outras obrigações ou delimitações legislativas ou de atuação administrativa. Por isso, Carvalho (2009, p. 261-262) denominou de normas tributárias em sentido estrito aquelas que definem a incidência do tributo, ou seja, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária) e de normas tributárias em sentido amplo todas as demais (umas demarcam princípios, concebidos para dar limites da virtualidade legislativa no campo tributário; e outras fixam providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e as relativas à fiscalização).

Aprofundemos a estrutura das normas tributárias em sentido estrito, que é obra do cientista do Direito. Segundo Carvalho (2009, p. 262-263), haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, que trará a previsão de um fato e como essa previsão se faz na forma da descrição de um fato, fala-se em DESCRITOR, suposto ou antecedente. Haverá, também, uma consequência, decorrente da existência real (acontecimento) de uma hipótese prevista abstratamente no descritor. A consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que vai se instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto. Como a consequência prescreve os efeitos jurídicos, fala-se em PRESCRITOR ou consequente.

A dissecação da norma tributária, tão valorizada para efeitos didáticos, acaba por apresentar também ausência de sintonia entre os doutrinadores. Por exemplo, apenas para ficarmos apenas nos autores nacionais, citamos Carvalho (2009, p. 262-263), que decompõe a norma jurídica tributária em sentido estrito em vários critérios que aclaram todos os elementos contidos na norma: no descritor há critérios material, espacial e temporal; no prescritor, há critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Por outro lado, Ataliba (1997, p. 70) após ressaltar que a hipótese de incidência é una e indivisível, prefere utilizar o vocábulo “aspecto” para as qualidades inerentes a ela. Assim, aponta

aspectos pessoal, material, temporal e espacial. O aspecto material contempla a base impositiva (perspectiva mensurável do aspecto material) e a alíquota.

Para os objetivos deste trabalho nos interessa sobretudo o critério quantitativo, em especial, a base de cálculo e, de certa forma, a alíquota aplicável.

1.6.1 Critério Quantitativo (Base de Cálculo e Alíquota)

1.6.1.1 Base de Cálculo

Carece de maiores explicações a inegável importância que o Direito Tributário dá à base de cálculo porque, exceção feita às normas jurídicas que tratam de obrigações acessórias, conforme denominação utilizada pelo CTN, art. 113, podemos dizer que motivo último da existência do Direito Tributário é a obrigação tributária principal, que se caracteriza pelo dever do sujeito passivo entregar um valor em dinheiro ao sujeito ativo. Não desconhecemos a crítica feita por Carvalho (1999, p. 284-285) que se insurge contra a expressão obrigação acessória preferindo utilizar deveres instrumentais ou formais, que fica aqui apenas como referência haja vista que não tratamos dessa espécie de previsão legal. Assim, a obrigação tributária faz nascer um dever ao sujeito passivo e um direito público subjetivo do sujeito ativo exigir a prestação, cujo objeto consiste em valor monetário. Em geral, os tributos são calculados conjugando adequadamente uma base de cálculo e uma alíquota com exceção das taxas que, pela praticidade, acabam, na maioria das vezes, por ter valor fixo ou até variável, mas englobando base de cálculo e alíquota, sem distinguir um do outro. Também há os casos, raros, é verdade, de valor fixo por unidade de medida (metros, litros etc.) como a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os combustíveis. Necessário referir que Carvalho (2010, p. 240) considera inconstitucional a existência de tributos “fixos”, muito usado no campo das taxas, mas ele mesmo assinala que o Poder Judiciário arrimado na doutrina considera a construção perfeitamente legítima.

Devido a esse aspecto tão importante atribuído à base de cálculo, Becker (1998, p. 329 e p. 374) chega a distinguir dentro da hipótese de incidência o núcleo e os elementos adjetivos, conferindo enorme importância para o primeiro:

[...] o intérprete deverá, em primeiro lugar, investigar a composição da hipótese de incidência e, nesta composição, saber distinguir: o núcleo e seus elementos adjetivos [...]

a) Núcleo – Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o núcleo. É a natureza do núcleo que permite distinguir as distintas naturezas

jurídicas dos negócios jurídicos. Também é o núcleo que confere o gênero jurídico ao tributo. Nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a base de cálculo.

[...]

Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação revela que em sua composição existe um núcleo e um, ou mais, elementos adjetivos.

O núcleo é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo.

Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a espécie àquele gênero jurídico de tributo.

(grifos no original)

Carvalho (2009, p. 362) abranda um pouco essa noção tão extremada exarada pelo autor gaúcho, que deve ser atribuída ao momento em que haveria glorificação da teoria do fato gerador. Assim, sem reduzir a importância da base de cálculo, apenas refere que não cabe subtrair à hipótese normativa a enorme dimensão que ocupa nos quadros lógicos da regra-matriz. Por outro lado, Ataliba (1997, p. 97), que entende inadequado utilizar a denominação “base de cálculo”, a qual substitui por “base impositiva”, nos ensina que: “Base impositiva é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação concreta, do ‘*quantum debeat*’”.

Acima de tudo, transparece que a base de cálculo possui duas vertentes ou funções importantíssimas e que merecem especial atenção; a um, a função de dimensionar o núcleo do fato jurídico selecionado pelo legislador como passível de quantificação econômica; a dois, a função de possibilitar ao intérprete a verificação da adequação do critério material da hipótese de incidência aclarando a obscuridade do texto legal, quando existente. Este o ensinamento de Carvalho (2010, p. 242-248).

De acordo com a primeira função, ao selecionar um evento para figurar na norma jurídica como fato jurídico, o legislador além de escolher o tal fato também está obrigado a optar entre os múltiplos atributos valorativos por aquele que servirá de suporte para a avaliação econômica, sobre a qual será aplicada a alíquota prevista em lei. Nesse momento, cabe ao legislador optar por aquele atributo que melhor se configure ao fato escolhido como indicativo de riqueza, aquele que represente a grandeza efetiva do acontecimento social, haja vista que importará em transferência de valores pecuniários para que o Estado cumpra com as suas obrigações. Sobre a escolha do atributo, professora Carvalho (2009, p. 364), *verbis*:

E o legislador o faz apanhando as manifestações exteriores que pode observar e que, a seu juízo, servem de índices avaliativos: o valor da operação, o valor venal, o valor de pauta, o valor de mercado, o valor presumido, o valor arbitrado, o peso, a largura, a altura, a profundidade, a testada, a área, o volume [...], enfim, todo e qualquer padrão-mensurável ínsito ao núcleo da incidência.

[...]

O espaço de liberdade do legislador, nesse ponto, é vastíssimo, deparando, apenas, o obstáculo lógico de não extrapassar as fronteiras do fato, indo à caça de propriedade estranhas à sua contextura.

A segunda função acima referida permite que seja avaliado se o legislador atribuiu à base de cálculo justiça com a hipótese de incidência por ele mesmo referida. Além de útil para verificar se não houve excesso por parte do elaborador da lei, permite que se fixe como essencial a base de cálculo, que deve prevalecer sobre a hipótese de incidência que eventualmente contenha impropriedades congênicas ao processo legiferante, de composição plural e sem o rigor técnico exigido do profissional especializado.

Vista a base conceitual e doutrinária, podemos dizer que a base de cálculo dos diversos impostos, com exceção da competência residual da União, estão de certa forma em caráter indiciário apontados pela Constituição Federal, pois a regra-matriz de cada um deles descreve o imposto que poderá ser instituído pela pessoa política respectiva. E o fato gerador agregado com a base de cálculo serão portos seguros de verificação da ocorrência do correto exercício da competência tributária.

Para o caso do ICMS, a regra-matriz relacionada às operações mercantis encontra-se no art. 155, II, da Constituição Federal: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre [...] operações relativas à circulação de mercadorias [...]”.

Logo, se o imposto é sobre a circulação de mercadorias, a base de cálculo necessariamente deverá expressar essa situação porque o núcleo da hipótese de incidência deve ser o fato de realizar operações com mercadorias. Ou seja, ao legislador é defeso distorcer a regra-matriz constitucional do tributo elegendo base de cálculo inadequada, isto é, que não se preste a medir em toda a sua dimensão o fato eleito como tributável.

Entretanto, importante referir que não há expressamente no texto constitucional, nem se extrai objetivamente da regra-matriz do ICMS, que a forma adequada de mensurar a operação de circulação de mercadorias seja o preço praticado. Dito de outra forma, não existe obrigação de que a base de cálculo especifique que o que corresponde ao aspecto material da hipótese de incidência seja necessariamente o preço realmente praticado na circulação de mercadorias. Inclusive a LC 87/1996 (art. 13, I e III) ao tratar do tema aponta como base de cálculo do imposto o valor da operação para a saída de mercadorias e o preço do serviço para o ICMS incidente no serviço de transporte. Ou seja, valor da operação não necessariamente precisa ser o preço praticado, pode ser, por exemplo, como no caso da substituição tributária

para frente, o valor médio obtido a partir de pesquisa de preços praticados pelos contribuintes como, aliás, decidiu o STF nos autos da ADI 1851.

Ao tratar da questão da substituição tributária progressiva, Carrazza (2010, p. 386) expressa ideia em sentido contrário ao defendido acima pois sustenta que “em suma, a base de cálculo *in concreto* do ICMS-operações mercantis deve colher, apenas e tão somente, o valor da operação mercantil realizada, vale dizer, o preço livremente ajustado entre o comprador e o vendedor, para a realização do negócio cujo objeto é a mercadoria.” Por outro lado, Pandolfo (2010, p. 128 e p. 133) vai mais longe, haja vista a afirmação de que o limite quantitativo do ICMS é o preço fixado no negócio jurídico de compra e venda. Entretanto, em outra passagem refere que “o parâmetro máximo à fixação da grandeza econômica tributável é o valor recebido pelo vendedor”. Ora, aqui parece que o ilustre autor avança do preço fixado para aquele efetivamente recebido, o que ocasionaria a inexistência de obrigação para com o Erário no caso de ausência de recebimento por inadimplência ou falência, por exemplo. Faço referência às duas manifestações apenas com a intenção de mostrar que mesmo os doutrinadores que defendem o “preço praticado” como base de cálculo, em especial para contrapor ao valor presumido existente na substituição tributária, acabam por apresentar mais de uma solução, que por si só seriam excludentes.

Do exposto até aqui, podemos afirmar que a adoção da base de cálculo para fatos geradores presumidos, desde que obtida de forma a representar adequadamente a média das transações com as mercadorias, em nada agride a sólida construção científica da norma jurídica tributária, em especial nos seus específicos aspectos ou critérios que dizem respeito ao *quantum debeat*. Como afirmado acima, a Constituição Federal não obriga que seja adotado o preço praticado nas transações abrangidas pelas regras do ICMS e a atribuição de um valor médio obtido de forma adequada se amolda às conformações legais e doutrinárias expostas até aqui. Uma base de cálculo obtida de acordo com os valores usualmente praticados não sofre restrição quando confrontada com as duas funções citadas pelo emérito professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, acima referido.

Ainda faz parte do critério quantitativo a alíquota. Façamos uma rápida incursão nos seus aspectos mais importantes.

1.6.1.2 Alíquota

A alíquota conjuntamente com a base de cálculo resulta na determinação do valor da dívida tributária, ou seja, de quanto o Estado pode exigir do sujeito passivo. No direito pátrio, a alíquota está restrita a reserva legal e precisa ser fixada claramente em lei.

Na grande maioria dos tributos, em especial nos de maior repercussão financeira, a alíquota segue aquilo que poderíamos chamar de estar em consonância com a etimologia da palavra, haja vista que em latim “alíquota” quer dizer “parte, a parcela que se contém no todo”, conforme Carvalho (2009, p. 373). Entretanto, em decorrência de que nem sempre é assim, Carvalho (2009, p. 375) discorda da idéia de que seja “parte de que o Estado chama para si”, apesar de reconhecer que isso acontece na maioria das vezes.

Realmente, se a base de cálculo se apresenta como expressão de valor monetário da coisa, a alíquota adequada é a *ad valorem*, ou seja, na forma de percentual, que configura a maioria dos casos. Entretanto, nada impede que a base de cálculo não se apresente na forma de símbolos monetários e, nesse caso, a alíquota forçosamente o será. É o caso, por exemplo, da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os combustíveis em que a base de cálculo é litros e a alíquota é em uma quantidade de reais (R\$) por litro. Ou, no exemplo citado por Carvalho (2009, p. 364) ao tratar do antigo imposto de consumo incidente nos casos de industrialização de tecidos, afirma que a base de cálculo era o número de metros lineares de comprimento, e a alíquota uma quantia em dinheiro (\$ 1,20 por metro de comprimento).

Para os objetivos deste trabalho o aprofundamento das investigações acerca da alíquota pouca serventia teria, inclusive porque para o caso do ICMS é adotada a *ad valorem*, ou seja, se insere no caso geral, no sentido de ser o mais corriqueiro.

2 PRINCIPAIS OBJEÇÕES APRESENTADAS PELA DOUTRINA

2.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Conforme doutrina nacional dominante, assentada por Amaro (2004, p. 139), Machado (1994, p. 62) e Carrazza (2000, p. 65), a capacidade contributiva do sujeito passivo é considerada uma forma adequada e justa de aferir o impacto da carga tributária sobre eles. No mesmo sentido se posiciona a doutrina alienígena, cujo exemplo pode ser extraído de autores alemães como Tipke e Lang (2008, p. 172, p. 198 e p. 200), que indicam ser o princípio da capacidade contributiva mundialmente e em todas as disciplinas da ciência da tributação reconhecido como princípio fundamental da justa imposição. Os mesmos autores ressaltam a sua importância quando referem que os princípios constitucionais são especificamente concretizados em matéria tributária por intermédio do princípio da capacidade contributiva. Pelo seu valor didático, referimos que Tipke e Lang (2008, p. 200) apresentam interessante evolução histórica do princípio.

Apesar da inquestionável importância do princípio da capacidade contributiva, Carvalho (1991, p. 153) expressa certa resignação quando afirma que apesar dos esforços da Ciência do Direito tributário, principalmente a da Europa Continental, para descrever o perfil desse primado, buscando limites e teorizando sobre possíveis demarcações práticas, nada de objetivo se realizou, permanecendo o quadro de incertezas que é, e sempre foi. Não foi possível obter critérios intersubjetivamente válidos, constantes e satisfatórios, para dosar a carga tributária.

Como princípio e no campo das idealizações do pensamento é um excelente começo, mas com todos os transtornos práticos de realmente aferir tal acontecimento como, aliás, referido acima. Na campo pré-legislativo, a decisão política de selecionar acontecimentos que possam ser expressos em riqueza aferível monetariamente, que tenham signos de riqueza, é a concretização do constitucionalmente previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal e é identificado por Carvalho (2009, p. 182) como sendo capacidade contributiva absoluta ou objetiva. Num segundo momento, no qual há a repartição da percussão tributária, de modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento, que o mesmo autor denomina de capacidade econômica relativa ou subjetiva, há ligação com o princípio da igualdade. Uma má escolha no campo pré-jurídico certamente contaminará a aplicação conforme o princípio da igualdade.

Importante não esquecer que os impostos, na sua noção primária de existência, ao menos no mundo moderno, são a fonte de recurso que permite ao Estado cumprir com as suas obrigações constitucionais. E assim, a capacidade contributiva é um meio adequado de procurar dividir de forma justa essa necessidade de ingresso de recursos da área privada (pessoal) para a área pública (Estado).

Pela sua disparidade, calha referir, conforme Denari (2006, p. 78) que os conceitos de capacidade econômica e de capacidade contributiva não se equivalem. A capacidade econômica resulta de uma série de fatores, tais como a renda, o patrimônio individual, esforço produtivo e empresarial, entre outros, que pode ou não representar adequadamente capacidade contributiva. Denari (2006, p. 79) conceitua capacidade contributiva como sendo a idoneidade revelada pelo contribuinte, enquanto titular da relação jurídico-tributária, de suportar a carga tributária e fazer face aos dispêndios públicos. Trata-se, como se depreende, de simples dimensão jurídica da capacidade econômica. Costa (1991, p. 300) sustenta que o conceito de capacidade contributiva é econômico-financeiro, mas é também jurídico-político. Para os objetivos deste trabalho não há interesse em aprofundar tal discussão, inclusive pelo que já foi exposto acima acerca das incertezas que impregnam o conceito de capacidade contributiva. A dificuldade e talvez o pouco interesse prático de aferir a real capacidade do sujeito passivo de contribuir para os dispêndios estatais, mormente em decorrência do elevado interesse do Estado nos impostos indiretos, acaba por lançar um manto de indiferença na questão que, para os objetivos deste trabalho não chega a ser relevante.

O princípio da capacidade contributiva, que desaparecera de nossa Constituição de 1967 (embora, como princípio geral de direito tributário tenha permanecido implícito no sistema), ressurgiu no Texto de 1988, ao lado do princípio da personalização, conforme Amaro (2004, p. 137). Eis o texto da atual Carta Política:

Art. 145 (*omissis*)

§ 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

No entendimento de Amaro (2004, p. 137), a expressão “sempre que possível” refere-se tanto à capacidade econômica do contribuinte quanto à personalização do tributo, haja vista a necessidade de compatibilizar a capacidade contributiva com a necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais. Cita ter o mesmo entendimento autores de peso como

Alcides Jorge Costa, por ser incompatível com certos impostos e Ricardo Lobo Torres, que entende necessário ser feita adequação com a extrafiscalidade. Não creio que o temperamento de situações tais como a utilização do tributo com finalidade outra que não a arrecadação seja motivo para afastar a idéia central de que a capacidade contributiva continua sendo levada em consideração, inclusive porque considerada alicerce da tributação justa e adequada. Mesmo na circunstância de fins extrafiscais o legislador deve sopesar a presumível capacidade contributiva existente em cada um dos possíveis direcionamentos com finalidade de induzir ações aos contribuintes. Seria um momento pré-legislativo, é verdade, mas aferível pelo Direito, haja vista a possibilidade de avaliar se a decisão tomada foi a mais adequada ante as outras possibilidades colocadas à disposição. A prevalecer o modo de pensar de Luciano Amaro a substituição tributária, quando relacionada com os impostos indiretos, poderia afastar da tributação qualquer relação com a capacidade contributiva, haja vista a previsão constitucional tanto no art. 145, § 1º como do art. 150, § 7º, mas esse não é o entendimento corrente da doutrina. Para os impostos indiretos, conforme veremos na sequencia deste trabalho, a relação com a capacidade contributiva é buscada, de alguma forma, com a fixação de alíquotas menores para produtos essenciais e maiores para os supérfluos, medida sujeita as mais variadas críticas.

Sobre a possibilidade do Poder Judiciário analisar as escolhas feitas pelo legislador, cabe citar a lição de Ávila (2009, p. 51, p. 52, p. 170 e p. 171) quando o doutrinador gaúcho trata das medidas de comparação entre os sujeitos com vistas a fixar alguma desigualdade, *verbis*:

Mas, entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo (e entre a medida de comparação e finalidade que justifica sua escolha), não deve haver apenas uma relação fundada. Deve existir, além disso, uma relação *conjugada*. Há uma relação conjugada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo quando esse foi escolhido por ser *o mais significativo* dentre os elementos indicativos existentes e vinculados à medida de comparação.

[...]

Os elementos indicativos devem ser conjugados no sentido de que o Poder Legislativo (ou Executivo, em alguns casos) não pode escolher um elemento, ainda que ele mantenha uma relação fundada com a medida de comparação, se houver outros elementos que mantenham uma relação *ainda mais próxima* com a medida de comparação.

[...]

Esse poder [legislativo] é tão mais extenso, quanto mais técnica for a escolha do elemento indicativo. Em virtude da maior capacidade de avaliar as decisões, o Poder Legislativo tem uma espécie de margem de avaliação (*Einschätzungsprärogative*): o poder para escolher entre mais de uma premissa concreta duvidosa que irá restringir algum ditreito fundamental e servirá de ponto de partida para o controle do Poder Judiciário.

[...]

Cabendo ao Poder Judiciário “avaliar a avaliação” feita pelo Poder Legislativo (ou pelo Poder Executivo) relativamente à premissa escolhida.
(grifos no original)

Por outro lado, de registrar que Martins (2008, p. 75-78) e Machado (1994, p. 79) entendem que a expressão “sempre que possível” se refere apenas a personalidade do imposto, não cabendo ser vinculada à capacidade econômica, ante a possibilidade de tal princípio acabar sendo anulado pelas dificuldades que o contribuinte teria em demonstrar que a sua observância era, no caso específico, possível. Ávila (2006b, p. 367) sustenta que quando a norma tributária referir-se a elementos pessoais do contribuinte, deve ser observada, até o fim, a personalidade na tributação. Nesse contexto, impossível deixar de referir posição de Ávila (2009, p. 85) que afirma existir na Constituição de 1988 uma prevalência pelo tratamento particularizado, ou seja, pessoal, com obediência à capacidade contributiva, exceto se for impossível a sua adoção, que abriria as portas para a utilização da substituição tributária.

Nos imposto indiretos, entre os quais figura o ICMS, objeto de nosso estudo, não existe alternativa: ou se admite que não se considera a capacidade contributiva ao ser instituído o imposto ou se admite, de alguma forma, que a capacidade contributiva faz parte das decisões do legislador e, nesse caso, só pode ser a do consumidor final – o sujeito passivo de “fato”. Não há como considerar a capacidade contributiva do contribuinte “de direito” haja vista que ele não arca com o valor do imposto, que é repassado pelo mecanismo da repercussão. A forma encontrada de procurar levar em consideração, de alguma forma, a capacidade contributiva, sempre cheia de incertezas e passível de muita controvérsia para o imposto sobre o consumo, é a essencialidade dos produtos ou serviços consumidos ou tomados. Presume-se que produtos de primeira necessidade ao serem consumidos por pessoas com capacidade econômica mais reduzida acabam por ter enorme influência na sua renda e, assim, carga tributária reduzida para tais produtos estaria de acordo com o princípio da capacidade contributiva. É claro que tal decisão acaba por beneficiar pessoas com alto poder aquisitivo, mas esse é um subproduto do processo de consumo. Por outro lado, produtos supérfluos, suntuários ou de luxo devem ter carga tributária mais elevada ante a óbvia constatação de que não são de primeira necessidade. Mas, essa circunstância não afasta a possibilidade de existência de algum perdulário consumir produtos de luxo sem estar adequadamente suprido de suas necessidades básicas. Mas, conforme dito acima, isso também é um subproduto da normal circulação das mercadorias ofertadas a todos. Entretanto, os casos isolados não desfiguram a idéia central de que a carga tributária deve ser maior para produtos supérfluos e menor para produtos de primeira necessidade porque assim estarão, em tese,

cumprindo com o princípio da capacidade contributiva, no caso, dos contribuintes de “fato”. Comunga desse raciocínio Derzi (1994 p. 215) que afirma ser muito difícil, senão impossível, graduar impostos sobre o consumo de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria e, por isso, sustenta que a Constituição Federal fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece, em substituição, o princípio da seletividade. Conclui afirmando que é claro que a seletividade não se ajusta de forma plena à pessoalidade, ao princípio que obriga graduar de acordo com a capacidade contributiva em sentido pleno, que é sempre pessoal, nem à igualdade em consequência, pois os gêneros de primeira necessidade isentos ou com carga reduzida são adquiridos por todos, pobres e ricos. Tipke e Lang (2008, p. 220) adotando enfoque diverso sustentam que os impostos indiretos sobre o consumo oneram a capacidade contributiva econômica expressa na utilização da renda, mas 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 da justiça dessa espécie de imposto. Defende a restituição na medida em que o imposto onera o mínimo vital apesar de ter recaído sobre um indicador de capacidade contributiva econômica, qual seja a utilização da renda. Por isso, Tipke e Lang (2008, p. 203) não concordam com a negativa de aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos defendida por P. Kirchhof, por eles citada. Ávila (2006b, p. 388) após discorrer sobre a possibilidade de a seletividade decorrer da dignidade da pessoa humana ou do princípio do Estado social, sustenta que a seletividade não decorre da capacidade contributiva. Seria, ao revés, concretização tributária da igualdade de acordo com o parâmetro da dignidade humana. Seria, assim, decorrente da dignidade da pessoa humana.

No caso da adoção da substituição tributária em relação ao ICMS, a capacidade contributiva do contribuinte “de direito” aparece como relevante quando se analisa o fato de poder ter sido repercutido valor de imposto menor do que aquele que foi antecipado quando da operação de circulação realizada pelo substituto. Nesse caso, se a venda efetiva for por valor inferior, a capacidade contributiva, segundo alguns, teria sido agredida porque haveria redução patrimonial ante a recuperação apenas parcial do valor antecipado. Claro que, seguindo o mesmo raciocínio, se a venda for por valor superior, haveria acréscimo patrimonial por conta do Erário, mas, nesse caso, não existe controvérsia instalada.

Já referimos a dificuldade de estabelecer limites e critérios intersubjetivos constantes e satisfatórios para a capacidade contributiva. Acrescentando ao que já foi exposto, Machado (1994, p. 73-75) demonstrou a dificuldade de medir a capacidade contributiva do sujeito passivo. Após mostrar as diversas formas de medi-la, chegou à conclusão que a tarefa deveria

ser levada a efeito sob diferentes aspectos, tendo-se em vista diversos indicadores, entre os quais podem ser destacados a renda monetária, o patrimônio e o consumo. Para o caso do ICMS, parece lógico que o critério adequado seja o consumo, mas como aferí-lo adequadamente, ainda mais quando estamos diante do instituto da substituição tributária que presume fatos geradores que se realizam futuramente? E haveria agressão ao princípio da capacidade contributiva a circunstância de ter sido tributado por valor maior do que foi efetivamente negociada a mercadoria? Aliás, para ser mais exato, conforme já exposto neste trabalho, quem defende que a capacidade contributiva deve necessariamente representar o valor auferido pelo vendedor, deveria, a rigor, pelo seu raciocínio, excluir inadimplência, subtração de numerário por parte de empregados e assim por diante, o que escaparia à lógica tida como corriqueira, que estaria mais adequada à capacidade econômica subjetiva. Ou seja, conectar o valor de venda com a capacidade contributiva não representa exatamente disponibilidade de recursos para oferecer ao Erário à conta dos fatos imponíveis, não garantindo que não exista, talvez, necessidade de ocorrer subtração de seu próprio patrimônio por situações alheias à venda por preço inferior ao presumido pelo Fisco.

Importante reiterar o que já foi dito neste trabalho que não há expressamente no texto constitucional nem se extrai objetivamente da regra-matriz do ICMS, cuja norma determina o aspecto material da hipótese de incidência, que a forma adequada e obrigatória de mensurar a operação de circulação de mercadorias seja necessariamente o preço praticado. Dito de outra forma, não existe imposição no sentido de que a base de cálculo, que corresponde a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, seja necessariamente o preço realmente praticado na circulação de mercadorias. A própria LC 87/1996 (art. 13, I e III) na espécie aponta como base de cálculo do imposto o valor da operação para a saída de mercadorias e o preço do serviço para o ICMS incidente no serviço de transporte. Ou seja, valor da operação não necessariamente precisa ser o preço praticado, pode ser, por exemplo, como no caso da substituição tributária para frente, o valor médio obtido a partir de pesquisa de preços praticados pelos contribuintes. Como, aliás, acabou por ser a decisão do intérprete da constituição nos autos do RE 213.396 e da ADI 1851, já mencionados.

Por se adequar ao tema aqui em discussão, volto a referir que Pandolfo (2010, p. 128, p. 133) chega a afirmar que o limite quantitativo do ICMS é o preço fixado no negócio jurídico de compra e venda. Entretanto, em outra passagem refere que “o parâmetro máximo à fixação da grandeza econômica tributável é o valor recebido pelo vendedor”. Ora, aqui parece que o ilustre autor avança do preço fixado para aquele efetivamente recebido, o que é muito diferente e ocasionaria a inexistência de obrigação para com o Erário nas hipóteses em que

não ocorra recebimento pelas vendas efetuadas, por inadimplência ou falência, por exemplo. A referência está posta aqui apenas com a intenção de mostrar que o doutrinador que defende o preço praticado como base de cálculo, em especial para contrapor ao valor presumido existente na substituição tributária, acaba, por mais das vezes, por apresentar solução, que por si apresenta problemas não solucionados.

Importante deixar claro que o princípio da capacidade contributiva não se confunde com o princípio da igualdade, mas dele se avizinha, conforme Amaro (2004, p. 138) ou hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade, conforme Carrazza (2000, p. 65). Na Lei Fundamental alemã o princípio da capacidade contributiva não está expressamente nominado e ele é tratado como critério comparativo do princípio da igualdade e é, por isso, tratado em conexão com o princípio da igualdade, conforme Tipke e Lang (2008, p. 172).

Relevante frisar que a adoção de valores presumidos não afasta a obrigatoriedade de que eles reflitam o mais próximo possível a média daqueles realmente praticados. Ou seja, ao pesquisar preços ou obtê-los de outra forma, a Administração Tributária está presa ao objetivo de se aproximar o máximo possível da maioria dos casos que ocorrem e ocorrerão. Em outras palavras, conforme Ávila (2009, p. 86-87) é de suma importância que mesmo na exceção (cobrança de tributo com base em elementos presumidos), a regra (cobrança de tributo com base em elementos reais) permanece como contraponto para sua validade. Essa manutenção da vinculação do presumido com o real preserva a capacidade contributiva objetiva como princípio geral da atividade tributária.

O que foi exposto até aqui demonstra a importância do princípio da capacidade contributiva para a justa tributação, na forma de dividir a carga impositiva necessária à manutenção do Estado. Por outro lado, também já ficou claro que é possível tentar mantê-lo, mesmo que sob outro enfoque, ainda que aproximado, nos impostos indiretos haja vista a natural dificuldade para essa espécie de imposição. Se por um lado podemos dizer que a capacidade contributiva não foi afastada quando da adoção dos valores presumidos, necessário analisar a afirmação de que ela não poderia nem ao menos ser relativizada, conforme firme posição doutrinária que eleva a capacidade contributiva ao patamar de um dogma. É o que passamos a fazer.

No sentido de admitir concessões Derzi (1994, p. 194 e p. 207) aponta a possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios. Nas isenções e demais benefícios fiscais, outorgados como incentivos, os destinatários do favor legal são pessoas de grande

capacidade econômica dos quais se espera retorno em desenvolvimento. Igualmente na progressividade (ou regressividade) dos impostos incidentes sobre propriedade imobiliária ou se colima a produtividade da terra ou a edificação e plena utilização, o que pressupõe também capacidade econômica. Isso não representa quebra da igualdade formal, apenas trabalha-se com um novo critério de comparação que não a capacidade contributiva.

Em sentido muito próximo, Helena Costa (1993, p. 70-71) faz interessante distinção entre isenções e imunidades, técnicas e políticas, com a capacidade contributiva, *verbis*:

[...] aquelas [isenções técnicas] não colidem com a regra de procurar estar de acordo com o princípio da capacidade contributiva, antes a confirmam, ao contrário destas [isenções política] que constituem verdadeiras exceções ao princípio, pois beneficiam pessoas que detêm capacidade de contribuir. O mesmo ocorre com as imunidades fiscais que, da mesma sorte, podem ser qualificadas como exonerações de cunho político, sem qualquer similaridade com as isenções técnicas. Em resumo, as isenções e imunidades de natureza política constituem autênticas exceções ao princípio da capacidade contributiva, posto que fogem dessa diretriz, como instrumentos que são voltados ao alcance de outros desígnios constitucionais.

Da mesma forma, com base na Constituição Federal, Costa (1991, p. 302) afirma que o princípio da capacidade contributiva não é incompatível com isenções ou o uso de impostos para fins extrafiscais. Chega a essa conclusão por meio do texto constitucional, que prevê mecanismos de concessão de isenções (art. 155, § 2º, XII, “g”) e a utilização do IPTU para fins extrafiscais. Acrescenta, ainda, que o princípio da capacidade contributiva não é incompatível com a atribuição, a terceiro, da responsabilidade pelo recolhimento do imposto, desde que este terceiro participe do fato gerador, conforme art. 128 do CTN.

Com sua peculiar maestria Ávila (2009, p. 86 e p. 113) após afirmar que a adoção da padronização é admissível pelo direito pátrio ressalta que defende a vinculação do presumido com o real e que esse fato preserva a capacidade contributiva objetiva como princípio da atividade tributária e demonstra, com isso, que o princípio da capacidade contributiva não é um princípio absoluto.

De todo o exposto, fica claro que o princípio da capacidade contributiva não é um dogma que não pode ser moldado às necessidades de nossos dias. Assim, tanto pode ser derogado total ou parcialmente, como são aceitas várias exceções à sua diretriz e, também, não pode ser visto como um princípio absoluto. Entre as circunstâncias que fogem ao comum de sua aplicação, está a substituição tributária e ficou por demais demonstrado que o instituto não implica agressão ao princípio da capacidade contributiva, não só pela previsão constitucional da sua aplicação, como porque não existe obrigatoriedade de que o preço praticado seja utilizado como indicador da capacidade contributiva do contribuinte de direito

e, também, porque ela preserva a existência da capacidade contributiva objetiva. Como temos afirmado ao longo deste trabalho, as objeções apresentadas e as supostas agressões a princípios constitucionais tributários são afastadas quando e se o instituto for adequadamente utilizado pela Administração Tributária.

Assim, sem razão Carvalho (2010, p. 233-234) quando trata da substituição tributária para frente e mostra contrariedade com sua adoção porque, segundo seu conceito, o Direito Tributário se formou, até os dias de hoje, com a preocupação de controlar a atividade impositiva e proteger os direitos e garantias dos cidadãos. E, para isso, criou um corpo de princípios altamente preocupados com minúcias do fenômeno da incidência. Por isso, sustenta ser “extremamente difícil abrir mão de valores que as civilizações modernas conquistaram com muita luta e de modo paulatino, no sentido de acolher uma diretriz fundada unicamente em critérios de comodidade administrativa, para realizar melhores padrões de conforto na arrecadação dos tributos”.

Por todo o exposto, não se está destruindo toda uma construção fundada em minúcias do fenômeno da incidência, ao contrário, o estágio de desenvolvimento dos institutos estão apenas clamando por uma atualização consentânea com os tempos atuais que não se amoldam mais nem aos tempos do surgimento do CTN.

Analisados os questionamentos suscitados com a adoção da substituição tributária relacionados com a capacidade contributiva, passemos a abordar outra objeção levantada pela doutrina e que está vinculada ao aqui tratado, qual seja a existência ou não de confisco ao ser utilizado o citado instituto.

2.2 PROIBIÇÃO DE UTILIZAR IMPOSTO COM EFEITO DE CONFISCO

Difini (2007, p. 19) trata com propriedade do tema e apresenta a fundamental diferença entre ocorrência de confisco e a utilização de tributo com efeito confiscatório, matéria atinente ao nosso estudo. Após discorrer sobre a dificuldade de conceituar aquilo que deve ser apreendido por “efeito ou alcance confiscatório”, Difini (2007, p. 27) chega à conclusão que a expressão refere-se ao aspecto quantitativo da exigência. A questão configura um daqueles pontos nos quais o quadro ou moldura que a Ciência do Direito pode oferecer é muito vago, segundo Machado (2000, p. 212). Conforme Amaro (2004, p. 143), o princípio da vedação do tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou

não o território do confisco. Para dar sustentação a sua afirmativa de que o crucial é o aspecto quantitativo da exigência, Difini (2007, p. 27) apresenta o seguinte exemplo: “o imposto de renda à alíquota de 10% certamente não é confiscatório, e a de 80% é; o STF [em sede de Medida Cautelar na ADI 2010, julgada em 30 set. 1999, DJ de 12.abr.2002] decidiu que a contribuição previdenciária de 11% não é confiscatória, e a de 25% é”. No aresto mencionado, o STF acabou por se pronunciar no sentido de que a elevação da contribuição previdenciária dos servidores federais de 11% para 25% acrescida das outras exações, como Imposto sobre a Renda, acarretava um subtração de mais de 50% da renda do servidor, caracterizando utilização de imposto com efeito de confisco. Acrescenta o doutrinador gaúcho que a quantidade do gasto público exerce influência na quantificação do limite além do qual a tributação passa a ter efeito confiscatório. O Estado Social e Democrático de Direito é um estado caro; multiplicam-se as demandas sociais a que é instado a responder. Tornando-se cada vez mais dispendioso seu financiamento; tenciona-se o conflito entre o princípio do Estado social e outros como direito de propriedade, trabalho, indústria, profissão e livre iniciativa, conforme assevera Difini (2007).

Então, a avaliação da utilização de tributo com efeito confiscatório é de conotação quantitativa, restando os limites qualitativos vinculados as regras de competência, que estariam alheios ao princípio do não-confisco previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Entretanto, o instituto da substituição tributária suscitou a alegação de ocorrência de utilização de imposto com efeito confiscatório. Para o substituto, haja vista que dele é exigido valor por conta de fato gerador que não seria protagonista e que, deste modo, não existiria indício de capacidade contributiva. Para o substituído quando o valor de venda fosse inferior àquele que serviu de base para a antecipação do imposto, haja vista a apenas parcial repercussão do tributo até o consumidor final.

Em relação ao substituto, não há qualquer fundamento na alegação uma vez que ao realizar a operação de circulação de mercadoria, além do preço cobrado do destinatário dele é exigido o imposto corresponde à substituição tributária calculada por conta do fato gerador presumido. Ou seja, em nada altera o seu patrimônio, pois o imposto próprio foi repassado ao preço por ele praticado e o de responsabilidade por substituição tributária foi recebido do destinatário. Mesmo que se sustente que nasce obrigação tributária sem que tenha ocorrido fato gerador, ainda presumido, não há nenhum prejuízo para o substituto haja vista que exige do destinatário da mercadoria o imposto correspondente. O STF nos autos do RE 213.396, já referido, afastou tal alegação de ocorrência de confisco nos seguintes termos:

Quanto ao confisco, não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituto do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído, reembolsando-se esse, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor.

Então, em relação ao substituto, insofismável a ausência de fundamentação para tal alegação, corroborada pela decisão do Pretório Excelso.

Em relação ao substituído, o fato da tributação ter sido realizada antecipadamente por um valor médio, acarretaria, segundo boa parte da doutrina, uma tributação excessiva quando o preço realmente praticado fosse menor do que o presumido e, se esse excesso não fosse restituído pelo Estado, haveria a utilização de imposto com efeito de confisco, pois agrediria a capacidade contributiva e haveria decréscimo patrimonial. O STF afastou essa interpretação nos autos da ADI 1851 ao considerar constitucional cláusula do Convênio ICMS 13/97 que estabelecia a inexistência de restituição ou cobrança suplementar de ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade de substituição tributária, se realizasse com valor superior ou inferior àquele utilizado para determinação do imposto devido por substituição tributária. Ora, com essa decisão, clara a inexistência de utilização de imposto com efeito de confisco de acordo com o intérprete autorizado da Constituição.

Mas, mais importante do que a decisão em si, é a conclusão de que a técnica de antecipação por via da substituição tributária nos moldes em que adotada não caracteriza desconformidade com a ordem jurídica e, assim, não ocorre utilização do imposto com efeito confiscatório, ao contrário do sustentado pela doutrina. Aliás, como dito acima, aferição de utilização de imposto com efeito confiscatório é questão afeita à quantificação da exação.

O instituto da substituição tributária progressiva aplicada a imposto sobre consumo traz ínsito em seu nascimento que a tributação seja sobre uma base de cálculo presumida. No dizer de Difini (2007, p. 183) se de média se trata, em condições de livre concorrência, haverá necessariamente preços efetivamente praticados ora superiores, ora inferiores. Não há ilegalidade ou efeito confiscatório se a operação for tributada pela base de cálculo presumida e esta, correspondendo ao preço médio praticado, for superior ao preço efetivo da operação, no caso concreto. Mas, segundo o doutrinador gaúcho, haverá ilegalidade, passível de controle judicial, preventivo ou reparatório, e efeito confiscatório, se a base de cálculo presumida não corresponder à média de preços no mercado, mas for superior a este preço médio (não ao preço praticado no caso concreto).

Pelo exposto, vemos que não há como caracterizar efeito confiscatório tão só pela adoção da substituição tributária quando o valor presumido for superior ao realmente

praticado haja vista que se o valor é médio, obviamente há valores acima e abaixo dele. Diversa é a situação se a base de cálculo presumida não corresponder à média de preços no mercado e for superior a este preço médio, mas, independentemente dos motivos que levaram a existir essa base de cálculo elevada, esse fato caracteriza má aplicação do instituto. Como afirmado em momento anterior, e muitas vezes repetido ao longo deste trabalho, as objeções apresentadas e as supostas agressões a princípios constitucionais tributários são afastadas quando e se o instituto for adequadamente utilizado pela Administração Tributária.

Entretanto, outro questionamento é levantado pela doutrina quando a tributação for além do preço praticado pelo substituído, situação que configuraria a ocorrência de tributação fora da regra de competência. Analisaremos na sequência essa suposta transgressão à regra de competência, especialmente quando não é restituído o imposto cobrado com base no valor presumido na hipótese de ser superior àquele calculado tomando por base o valor realmente praticado.

2.3 AUSÊNCIA DE REGRA DE COMPETÊNCIA

Parte da doutrina refere que a adoção da substituição tributária acaba por agredir regra de competência quando não são restituídos os valores do imposto cobrado quando o preço efetivo de venda ser inferior àquele médio que serviu para a retenção pelo substituto. No caso, a tributação sobre a diferença entre o valor médio e o de venda efetiva acabaria por estar fora do campo de incidência do ICMS, imposto sobre circulação de mercadorias, cujo núcleo da hipótese de incidência é o preço praticado, segundo alegam.

Pandolfo (2010, p. 126) afirma que as competências tributárias constituem a demarcação constitucional que fixa a área dentro da qual cada ente federado poderá, mediante lei, criar hipóteses normativas tributárias por intermédio das quais as materialidades que lhe foram constitucionalmente destinadas servirão de suporte fático (antecedente normativo) para uma norma geral e abstrata que terá como consequência (hipotética) uma obrigação pecuniária, satisfeita, em geral, pelo pagamento.

Prosseguindo nessa linha de raciocínio, Pandolfo (2010, p. 129) sustenta que como se trata de circulação de mercadorias haveria um claro e inequívoco limite quantitativo representado pelo preço fixado no negócio jurídico de compra e venda da mercadoria. Dessa forma, segundo aquele doutrinador, verifica-se com hialina clareza que a título de competência tributária, foi destinada ao ente federado uma parcela do preço recebido pelo vendedor de uma mercadoria.

Já fiz considerações em relação à utilização do valor recebido pelo comerciante e suas consequências no item 2.1, que trata da capacidade contributiva, por isso, faço remissão a ele, e, por esse motivo deixo de tecer, nesse momento, maiores comentários a respeito.

Pandolfo (2010, p. 133) afirma que a exigência tributária sobre a diferença entre o valor da operação efetiva e aquele presumido representa a instituição de um novo imposto, incidente sobre o patrimônio do sujeito passivo, haja vista que haveria uma redução patrimonial pela ausência de possibilidade de repercussão do imposto antecipado na forma de substituição tributária.

Se, singelamente, assim fosse, realmente estaríamos diante da instituição de uma exação fora da competência dos Estados-membros, não obstante, entendo sem razão o ilustre autor pela razões que expus no item que trata da capacidade contributiva (item 2.1), que podem ser resumidos da seguinte forma: há previsão constitucional para aplicação do instituto da substituição tributária, não existe obrigatoriedade de que o preço praticado seja utilizado como o núcleo da hipótese de incidência, permitida a adoção de valores médios, forte em decisões do STF, inclusive por que de outro modo, a Constituição teria anulado os benefícios de um instituto por ela mesma previsto. Não teria sentido algum prever tal possibilidade e, ao mesmo tempo, esvaziá-la de conteúdo. Cabe aqui, mais uma vez, dizer que a interpretação que eventualmente leve a esse resultado, deve ser afastada, conforme ensinamento de Maximiliano (1996, p. 166), *verbis*:

179 – Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis.

Surpreendentemente, Pandolfo (2010, p. 135) entende que seria aceitável a substituição tributária nos moldes de não devolução do imposto em excesso na hipótese de preço praticado ser inferior ao presumido caso fosse uma opção do sujeito passivo. Nessa hipótese, seria opção dele abrir mão da sistemática ordinária de apuração do imposto e ingressar espontaneamente num regime de apuração distinta. Ora, não podemos concordar com tal assertiva haja vista que, conforme argumentação do autor, se de competência estamos falando e, mais especificamente, de criação de um novo imposto, fora da regra-matriz do ICMS, não cabe ao sujeito passivo dar legitimidade a ela ao seu talante. Se ao ente federado estaria defeso tributar pelo valor presumido não importando o valor efetivo de cada operação por estar fora de sua competência, com muito menos razão caberia ser criada tal competência por opção do sujeito passivo. Diversa é a situação quando a legislação oferece opção ao

contribuinte de usufruir de uma isenção condicionada à ação sua ou de estar sujeito à alíquota menor se aceitar não se apropriar de determinados créditos, por exemplo.

Aproveitando a tese exarada acima, que trata do alcance que pode ser concedido a uma opção do contribuinte, calha referir que o chamado Simples Nacional instituído pela LC 123/2006, no nosso entendimento, agride a regra de competência que dá sustentação a instituição do ICMS, haja vista que os Estados da Federação recebem valores recolhidos em guia única repartidos entre os diversos tributos na forma de um percentual calculado sobre o faturamento do contribuinte, enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte. Nesse caso, podemos dizer que os Estados-membros estão recebendo valores relativos ao ICMS que deste imposto não tem nada, uma vez que está relacionado com o faturamento e não com a circulação de mercadorias e prestações de serviços incluídos no âmbito do imposto estadual. Nesse caso, por ser favorável ao discurso das empresas que pleiteiam pagar menos e de forma simplificada, não se ouve maiores reclamações relacionadas à questão, mas esse fato não afasta a sua inadequação com a competência dos Estados-membros, apesar da doutrina ficar silente. A Constituição Federal no seu art. 146, parágrafo único permitiu a instituição de um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mas não permitiu a alteração da conformação do imposto, nem por força do art. 146, III, “d”, da Carta Política. Calha referir que a Federação Brasileira de Associação de Fiscais de Tributos Estaduais – FEBRAFITE ingressou em 27 jun.2007 com ADI 3910 questionando diversos dispositivos da LC 123/2006, que ainda aguarda manifestação da Suprema Corte, até mesmo do pedido liminar.

Do aqui exposto, em conjunto com o que está contido no item que trata da capacidade contributiva (item 2.1), fica claro que a substituição tributária não implica agressão à competência tributária nem representa a instituição de um novo imposto quando o preço praticado for inferior ao presumido. Como citado em várias passagens deste trabalho, as objeções apresentadas e as supostas agressões a princípios constitucionais tributários são afastadas quando e se o instituto for adequadamente utilizado pela Administração Tributária. Veremos, na sequência, como a substituição tributária acaba influenciando na livre concorrência dos agentes econômicos.

2.4 LIVRE CONCORRÊNCIA

Segundo entendimento de parte da doutrina, a utilização da substituição tributária agrediria a liberdade dos agentes econômicos, haja vista que sendo igual o imposto

independentemente do preço praticado, haveria uma interferência na livre concorrência, que é um dos princípios da Ordem Econômica (art. 170, IV, da Constituição Federal).

Não há dúvidas de que a evasão tributária acarreta efeitos muito nocivos sobre a concorrência, pois os impostos não recolhidos são transferidos ou para os preços ou para o lucro, que acarreta, por seu turno, possibilidade de redução de preços, inclusive pelo acesso a avanços tecnológicos propiciados pela acumulação de capital fruto da evasão, entre outros. Analisada a questão sob esse enfoque, a substituição tributária trabalha no sentido de impedir os efeitos nocivos da evasão tributária sobre a concorrência.

Essa afirmativa não contém cunho apenas teórico, haja vista que a substituição tributária foi adotada em muitos setores econômicos por solicitação de seus agentes em virtude de concorrência desleal pela via da sonegação fiscal. Segundo Ferraz (2010, p. 146, nota) foi o caso do segmento de automóveis novos, ao qual houve implementação da substituição tributária a pedido das concessionárias da região sul do país, que não suportavam a concorrência desleal das revendas localizadas no Nordeste, que não recolhiam os impostos devidos. Aliás, Machado (2003, p. 546) refere interessante fato ocorrido logo após a implantação do ICM, fruto da EC 18, que alterou a Constituição de 1946, *verbis*:

Pouco depois de implantado o ICM, fruto da Emenda nº 18 à Constituição de 1946, empresários da indústria de panificação e do comércio de bebidas, insatisfeitos com o que consideravam concorrência desleal, sugeriam ao Fisco a cobrança antecipada desse imposto, na venda de farinha de trigo pelo moinho, e de cervejas e refrigerantes pelas fábricas ou distribuidores desses produtos.

Schoueri (2010, p. 506) afirma que numa economia de mercado, qualquer intervenção estatal (inclusive tributo) é causa de ineficiência, por influenciar o comportamento dos agentes econômicos, seja por modificar suas decisões quanto à participação no mercado de trabalho ou em relação ao número de horas de trabalho, seja por alterar suas escolhas enquanto consumidores. Entretanto, o mercado imaginado não resiste à constatação de que ocorrem falhas (gerando ineficiência) para cuja correção pode contribuir a intervenção do Estado. Assim, as falhas do mercado dão oportunidade a que os efeitos indutores da norma tributária sirvam para sua correção, daí implicando maior eficiência do mercado. Ou seja, mercado ideal não comportaria intervenção estatal, mas como esse ente ideal não existe, o mercado real impõe intervenção do Estado e é necessário que ela seja adequada à correção das suas falhas.

Em termos ideais, uma intervenção mínima consubstanciada na neutralidade tributária levaria à busca de um tributo que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos.

Conforme Schoueri (2010, p. 520), revela-se utópica esta idéia. Segundo Caliendo (2009, p. 100) sabe-se que qualquer que seja o tributo, o comportamento dos contribuintes será afetado em maior ou menor grau, ou seja, os efeitos extrafiscais estarão sempre presentes, mesmo quando a intenção do legislador esteja voltada apenas para o aumento ou redução da carga tributária, visto que todo o tributo, em si, possui uma carga de eficácia extrafiscal.

De acordo com Caliendo (2009, p. 101) o princípio da neutralidade fiscal representa no âmbito jurídico a tentativa de ponderar equidade e eficiência. Essa tese pressupõe que a economia apresenta, num determinado momento, um equilíbrio geral e de que o uso de determinadas políticas pode significar a procura de um diferente equilíbrio para a economia já afetado pelas políticas implementadas. Em assim sendo, “a busca da neutralidade fiscal pretende ser uma forma de manutenção geral do equilíbrio da economia ou, dito de outra forma, da menor afetação possível que a tributação possa realizar em uma economia imperfeita.” O mesmo Caliendo (2009, p. 118) sustenta que o “princípio da neutralidade fiscal deve, em sua aplicação, tentar alcançar os preceitos de eficiência e menor onerosidade e influência possíveis nas decisões dos agentes econômicos.”

Não está no escopo deste trabalho fazer incursões em teorias sobre mercado e como deve ser vista a atuação estatal. Caliendo (2009, p. 113-116) apresenta várias facetas para o princípio da neutralidade fiscal, que foge aos objetivos deste trabalho. Para nós basta a idéia de que a neutralidade fiscal é um fim que deve ser buscado pela administração tributária quando está interessada em suprir o Erário dos recursos necessários para poder atingir as suas finalidades constitucionais, mesmo sabendo possuir o tributo duas vertentes: uma carga fiscal, cuja característica faz dele necessariamente entrar como custo formador dos preços; e uma carga extrafiscal, com influência em maior ou menor escala sobre os agentes econômicos. Para os nossos objetivos basta a idéia de que o mercado apresenta imperfeições e que a atuação estatal também pode ajudar no sentido de minimizar os seus efeitos.

No caso da evasão tributária, a ação estatal tanto pode ser direcionada para combatê-la diretamente por meio da correta aplicação da legislação de modo individual e a todos os contribuintes, mas de impossível ocorrência em face da economia massificada, como, também, pode ser realizada por meio da utilização de outros mecanismos, entre os quais está o instituto da substituição tributária.

Conforme Schoueri (2010, p. 507), a substituição tributária promove a concorrência ao inibir a sonegação e que, nesse caso, a norma tributária serve como instrumento de aperfeiçoamento da livre concorrência, o que implica que a busca da livre concorrência serviria de justificativa para a formulação da norma tributária. Mas, também será seu limite na

avaliação de como afetou o grau de concorrência antes existente. Não obstante, como lembra Schoueri (2010, p. 514), a existência digna é uma das finalidades da ordem econômica, e, assim, não cabe falar em livre concorrência em si mesma, mas apenas naquela comprometida com a finalidade constitucional, circunstância que permite a atuação do Estado por intermédio de intervenção direta e indireta, que inclui a intervenção por indução. Assim, a livre concorrência não pode ser motivo para se excluir toda e qualquer ação estatal, principalmente se a omissão do estado acaba por afetar a busca pela existência digna. Ou seja, os agentes econômicos não possuem direito subjetivo a uma livre concorrência qualquer, mas apenas aquela que persegue o fim constitucionalmente posto.

Não podemos concordar com a afirmativa de Schoueri (2010, p. 514) que a substituição tributária penaliza o comerciante eficiente porque acaba repassando aos consumidores o mesmo montante a título de tributo que um concorrente ineficiente e que tal encargo fixo será mais representativo quanto menor for o preço final. É verdade que ele repassa o mesmo valor a título de imposto, mas esse fato em nada penaliza o comerciante porque o que importa, ao fim e ao cabo, é o preço final que ele consegue oferecer ao consumidor. Se ele é mais eficiente, poderá trabalhar com preços menores, que levará a uma média mais baixa numa pesquisa de preços, acarretando imposto mais baixo pela redução do valor presumido, que poderá levar o comerciante eficiente a baixar mais seu preço e assim sucessivamente. Essa redução gradual dos preços poderá afastar do mercado os menos eficientes, sem prejuízo algum ao comerciante eficiente, muito antes pelo contrário. Da mesma forma, e pelos mesmos motivos, não merece prosperar afirmativa de Ávila (2009, p. 111) que sustenta necessidade de atentar para casos particulares prevendo o que ele chama de “cláusula de retorno” à situação anterior à implementação da substituição tributária quando um comerciante for penalizado pelo seu modo eficiente de produção ou seu modo inovador de distribuição.

Na mesma linha de raciocínio, sem fundamento a afirmativa de Schoueri (2010, p. 524) que um preço mais baixo carregando um tributo fixo ao representar carga percentual maior acaba por ofender o princípio da capacidade contributiva do consumidor, que implica obstáculo à livre concorrência. Ora, ao consumidor, salvo circunstâncias de cunho subjetivo, interessa o valor que ele vai pagar, pouco importando se naquele preço mais baixo há um percentual de carga tributária maior exatamente pelo fato do preço ser mais baixo. A capacidade contributiva em tributos indiretos, conforme já afirmado neste trabalho, não é de fácil aplicação, mas pode ser de alguma forma visualizada pela via da seletividade das alíquotas – ou da carga tributária, não cabendo relacioná-la com o preço efetivamente

praticado pelo comerciante e muito menos com o percentual do imposto retido pelo substituto incidente nesse valor da operação com o consumidor final. Aliás, se for analisado pela carga fiscal efetiva – não aquela indicada pelo percentual em relação ao preço – embutida no preço praticado, não há agressão ao princípio da capacidade contributiva do consumidor, haja vista ser idêntica, independentemente do preço efetivamente praticado.

Outrossim, o fato da substituição tributária implicar em um valor fixo de imposto independentemente do preço efetivamente praticado acaba por se aproximar de alguma forma da neutralidade preconizada. Se a atividade estatal deve ser levada a efeito nos moldes a influenciar o mínimo possível o sistema de formação de preços, conforme salienta Caliendo (2009, p. 103), a substituição tributária de certa forma realiza o idealizado pela neutralidade tributária haja vista que, ao se afeiçoar a um custo fixo, acaba por não influenciar nos preços relativos, apesar de compor o preço final.

Na mesma linha de perceber pontos positivos na implantação da substituição tributária, Schoueri (2010, p. 526-527) afirma que o instituto não é, *per se*, contrário aos ditames da livre concorrência, mas que sua aplicação pode acabar por contrariar esse princípio. Entende que, uma vez observados certos limites, como abrangência nacional e utilização em produtos homogêneos é possível afirmar que ao simplificar a fiscalização e arrecadação e, por essas vias, combater a sonegação, acaba por assegurar a livre concorrência.

No mesmo sentido de que a substituição tributária é uma medida a favor da concorrência e que o instituto se justifica sempre que ocorram distorções de mercado, de concorrência, se posiciona Ferraz (2010, p. 149-151), que sustenta “não poder [a substituição tributária] ser interpretada como algo completamente anacrônico no contexto constitucional” e, por outro lado, fixa a idéia de que “o § 7º do art. 150 da Constituição Federal somente pode ser interpretado conforme inciso IV do art. 170, que prevê a livre concorrência como princípio de ordem econômica.” Dessa forma, prossegue Ferraz (2010, p. 147-149), quando a sonegação atinge tal monta que configura uma injustiça macrologicamente identificada, de modo a praticamente eliminar a livre concorrência pela via tributária, se justifica a adoção da substituição tributária. Assim, apesar de identificar a substituição tributária como medida de exceção, a sua implementação combate a sonegação, fato que acaba por assegurar a concorrência.

De todo o exposto, fica claro que a substituição tributária não implica agressão à livre concorrência, muito antes pelo contrário, tendo sido, inclusive, implementada em determinados segmentos por solicitação dos agentes econômicos prejudicados pela sonegação. Na verdade, como é um meio eficaz para combater a evasão, a substituição

tributária trabalha a favor da livre concorrência desde que corretamente aplicada, isto é, desde que reflita os valores médios do segmento econômico considerado.

Se a substituição tributária pode ser vista como um poderoso aliado no combate à evasão tributária, por outro lado, são levantados muitos questionamentos em relação a sua agressão ao princípio da igualdade. Trataremos dessa suposta agressão na sequência, não sem lembrar, ainda, que ela também tem conexão com a capacidade contributiva, já analisada (item 2.1).

2.5 IGUALDADE

A adoção do mecanismo da substituição tributária acaba por trazer a reboque argumentos dos contribuintes no sentido de que o princípio da igualdade, fundado na capacidade contributiva, estaria sendo agredido, haja vista a obrigação de pagar mais do que o considerado por eles devido, pois o recolhimento é efetuado com base em valores presumidos em vez de ser levado em consideração o valor real ocorrido. Por sua vez, os defensores do instituto, de uma maneira geral, sustentam que o valor real da operação poderia ser afastado pelo princípio da praticidade da tributação, considerando economia, eficiência e celeridade e, também, que não haveria agressão ao princípio da igualdade.

A boa doutrina também se mostra em polos opostos. Helena Costa (2009, p. 208) afirma que a tributação por ato futuro revela-se ofensiva ao princípio da capacidade contributiva, que se sobrepõe à diretriz da praticabilidade. Na sequência, Helena Costa (2009, p. 209) sedimenta com clareza a sua aversão à substituição tributária, *verbis*:

Para nós, a objeção intransponível ao reconhecimento da legitimidade tributária da substituição progressiva não diz propriamente com o emprego das presunções no âmbito tributário, mas, sim, com os limites dessa utilização que não podem ser olvidados sob a invocação da praticabilidade. Vale dizer: no caso, a lei tributária ainda que com autorização veiculada por emenda constitucional, é bom lembrar-se considera ocorrido o fato, apto a gerar obrigação tributária, antes de sua ocorrência, que poderá, aliás, nem se confirmar. Portanto, parece-nos evidente a ofensa aos princípios da verdade ou realidade material, da segurança jurídica e da capacidade contributiva, com os quais as presunções, necessariamente, devem afinar-se.

Pessoa (2008, p. 210-211) afirma que o legislador amparado por motivos de eficiência, economia e comodidade aprova a substituição tributária para uma determinada circunstância de fato em homenagem ao princípio da praticabilidade.

Para a correta análise da questão, calha referir que a igualdade nos remete para uma noção de justiça, que se apresenta como algo que não nos causa contrariedade, apenas para

ficar numa noção básica, adequada aos objetivos deste trabalho, haja vista que, evidentemente, o tema comporta maiores e muito mais aprofundadas considerações. Derzi (1994, p. 188) cita interessante exemplo extraído dos ensinamentos de Berliri, *verbis*:

Dê a um menino um chocolate e o fareis rir de alegria; mas para fazê-lo chorar bastará dar simultaneamente dois a seu irmão. Esse menino, que não entende de códigos, nem de justiça distributiva, nem de ato normativo gritará entre lágrimas que 'não é justo' que ele tenha um só chocolate e seu irmão dois: e a dor da injustiça, em definitivo, terá superado o prazer do obséquio.

Do mesmo modo o contribuinte a quem se aplique um imposto, antes de se perguntar se tal imposto é bom ou mau, se é racional ou improdutivo e talvez antes todavia de se perguntar como lhe conviria atuar para satisfazê-lo, considerará a situação relativa dos demais contribuintes e se perguntará se é justo que ele deva pagar esse imposto e que ele deva pagá-lo naquele montante. E se o acha injusto além de certo limite – no foro íntimo de sua consciência ético-jurídica – a dor da injustiça poderá superar, e em muito, à da não satisfação de outras necessidades materiais que se teria podido atender com o gasto absorvido pelo imposto. *Est miser nemo, nisi comparatas.*

Do acima exposto é possível extrair que toda idéia de igualdade (e de justiça), no Direito, supõe o confronto, a comparação. Ou, conforme definição de Ávila (2009, p. 40), “a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade”. Nesse sentido, necessário verificar se a substituição tributária, com a padronização imposta pelo instituto, e a comparação entre os diferentes contribuintes, agride o princípio da igualdade e provoca noção de injustiça. Além da noção de não nos causar contrariedade, é importante para a existência de consciência-jurídico-tributária dos cidadãos que o Estado de Direito a eles proporcione o convencimento de que não estão participando do pagamento dos tributos dos outros, conforme lição de Tipke e Lang (2008, p. 167). Nesse sentido, a substituição tributária, ao ir ao encontro do combate à evasão tributária, que proporciona insidiosa desigualdade, trabalha no sentido daquela consciência. Ou, como consta no magistério de Tipke e Lang (2008, p. 198), que o fim fiscal pode e deve ser cumprido precisamente com uma forte compreensão da regra da igualdade e com isto é transmitida ao contribuinte a consciência de que ele não precisa compartilhar dos tributos dos outros.

Desde já, importante referir novamente haja vista já estar assentada esta afirmativa em outra parte deste trabalho, que o princípio da capacidade contributiva não se confunde com o princípio da igualdade, mas dele se avizinha, conforme Amaro (2004, p. 138) ou hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade, conforme Carrazza (2000, p. 65). Na Lei Fundamental alemã o princípio da capacidade contributiva não está expressamente previsto e ele é tratado como critério comparativo do princípio da igualdade. O princípio da capacidade contributiva é em primeira linha desdobrado como critério comparativo do princípio da igualdade e é por

isso tratado em conexão com o princípio da igualdade, conforme Tipke e Lang (2008, p. 172). Assim, muitas das considerações feitas quando abordamos a capacidade contributiva (item 2.1) podem, ou melhor, devem ser lidas e relacionadas com as aqui inseridas sobre a igualdade, porque são duas abordagens muito próximas de um mesmo objeto.

Conforme já referido neste trabalho, quando se trata da substituição tributária há sérias objeções por parte da doutrina, pois ela agrediria vários princípios constitucionais, tais como igualdade, capacidade contributiva, segurança jurídica, legalidade (tipicidade tributária) e da não-cumulatividade, entre outros. Entretanto, conforme Ávila (2005a, p. 170-171; 2005b, p. 285-286 e 2006a, p. 94) a existência do § 7º do art. 150 acabou por criar um exceção na atribuição do poder de instituir o imposto sobre a ocorrência da operação de circulação de mercadorias por permitir, por meio de uma regra específica, a “antecipação” do fato gerador para um momento inicial do ciclo econômico de venda da mercadoria. Assim, a regra geral, implícita, de que a base de cálculo do imposto é o valor da operação só poderia ser “objeto de cobrança depois que o fato gerador ocorrer, pois somente nesse momento é que se manifesta a capacidade econômica do contribuinte (§ 1º do art. 145 da Constituição Federal)”, restou afastada por uma regra específica. Dessa forma, segundo magistério de Ávila (2005a, p. 170-171; 2005b, p. 285-286 e 2006a, p.94) “a instituição de uma regra específica que permite o uso da substituição afasta ponderações de princípios que conduzem à sua proibição por desnecessidade, como ocorre noutros sistemas em que seu uso concreto é fundado na eficácia direta dos princípios constitucionais. Isso não quer dizer que seu uso seja ilimitado”. Neste trabalho, de certa forma, adotamos essa linha argumentativa do mestre gaúcho, pois não entramos na problemática da ponderação de princípios haja vista a existência de uma regra específica, que precisa ser concretizada dentro de limites impostos pelo próprio texto constitucional. Entretanto, em decorrência das críticas desferidas por grande parte da doutrina, fazemos incursões sobre a existência ou não de agressões a determinados princípios constitucionais e as suas relações com o princípio da praticabilidade.

Apesar de parecer despidendo, calha referir que ao nos referirmos à igualdade, estamos abrangendo a idéia tanto de igualdade formal – igualdade *perante* a lei como a igualdade material – igualdade *na* lei, claramente dispostas no *caput* do art. 5º da Constituição Federal. A primeira acepção é a corriqueira aplicação uniforme da lei, sem distinção entre os atingidos, com fácil aceitação por todos. Já a igualdade material equivale a inexistência de conteúdo arbitrário, ou seja, sem justificação compatível para uma distinção adotada pelo legislador. Assim, somente haverá realização da igualdade se forem garantidas as duas formas de sua manifestação. Portanto, não basta que se garanta a aplicação uniforme da lei, é preciso,

conjuntamente, que a própria lei “seja isonômica em seu conteúdo, sendo assim considerada aquela que não diferencie os contribuintes senão por meios de fundadas e conjugadas medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas”, conforme ensina Ávila (2009, p. 77). Aliás, segundo Tipke e Lang (2008, p. 183) os alemães aprenderam com o nacional-socialismo que era preciso agregar elementos materiais essenciais ao já existente Estado de Direito formal, que realiza principalmente a segurança jurídica. Com a vinculação do Estado de Direito à lei e ao Direito procuraram superar aquela lacuna, que pode ser vista como uma expressão da igualdade *na* lei. Não há justiça, a não ser que ela seja uma justiça material.

Discordando daqueles que veem a substituição tributária, manifestação da praticabilidade, alçada ao patamar de princípio jurídico por Derzi (1994, p. 212), como uma agressão ao primado da igualdade, entendemos estar no melhor caminho Ávila (2005a, p. 172), que sustenta ser a substituição legal tributária uma rotação de eixo no modo de tratar a igualdade, ou seja, passamos de uma igualdade individual para uma igualdade geral, com todas as suas virtudes e preocupações inerentes a sua implementação. Assim, Ávila (2005a, p. 172), após referir que as normas que permitem a substituição tributária pertencem ao grupo daquelas com finalidade simplificadora, afirma que a utilização de tais normas acarreta um ganho em praticabilidade e provoca um incremento em justiça geral ao lado de uma necessária perda de justiça individual, *verbis*:

As normas que permitem a substituição tributária fazem parte daquelas normas com finalidade simplificadora (*Vereinfachungszwecknormen*). Como a fiscalização de cada operação individual seria impossível ou extremamente difícil, a CF/88 autoriza o legislador a lançar mão de uma padronização (*Pauschalierung*), assim entendida aquela tributação que desconsidera os dados concretos do caso e dimensiona os elementos da obrigação tributária com base em valores estimados por critérios de verossimilhança (*Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten*). A operação com substituição proporciona, de uma lado, um ganho em praticabilidade, na medida em que torna mais econômica e ágil a fiscalização; de outro, porém, provoca uma perda de justiça individual, já que a tributação não mais recai sobre a operação real, mas sobre a operação presumida, podendo, com isso, dar ensejo, em alguns casos, a uma discrepância entre o presumido e o efetivamente ocorrido.

Essa discrepância, todavia, não retira o valor da operação com substituição. Isso porque enquanto a operação normal, cujo fato gerador é uma operação já ocorrida e base de cálculo o seu valor, funda-se na *justiça individual*, em razão de o legislador avaliar as peculiaridades concretas da situação real, a operação com substituição baseia-se na *justiça geral*, porque o legislador opta por desconsiderar o caso que realmente ocorre em favor da consideração daquele que *normalmente* ocorre.

Klaus Mathis (*apud* Ávila, 2005a, p. 174) também faz referência ao fenômeno da massificação da tributação e que um dos objetivos da norma simplificadora é garantir a igualdade, *verbis*:

Assim quando as leis diferenciam fortemente e são, por isso, tão complicadas que não podem ser individualmente seguidas nem pelos sujeitos passivos nem pelas autoridades fazendárias e podem ser transpostas, a justiça individual (*Einzelfallgerechtigkeit*) pretendida finalmente não efetua a própria igualdade da carga tributária. Elas não são, como ensina a experiência, igualmente aplicadas. A norma com finalidade simplificadora serve, por isso, simultaneamente ao fim de garantir a igualdade da carga no processo massificado de tributação.

Assim, o doutrinador gaúcho sustenta que com a norma simplificadora, das quais um exemplo é a substituição tributária, há um incremento da justiça (igualdade) geral, ou generalista, em detrimento da justiça (igualdade) particular ou particularista. Esta, segundo Ávila (2009, p. 78), “exige uma relação estabelecida entre dois sujeitos, mediante consideração de todas as propriedades particulares que os diferenciam dos demais”. Aquela, conforme Ávila (2009, p. 81), “se baseia na função das leis e das regras gerais que elas prevêem”. Afirma que as regras gerais, como instrumentos para fixação de padrões têm como finalidade afastar as incertezas que existiriam na ausência de tais regras e são endereçadas ao aplicador. Elas pré-decidem apenas quais são as diferenças a serem consideradas pelo aplicador.

Sustentando posição semelhante encontramos manifestação de Derzi (1994, p. 213) no sentido que praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Entende como princípio geral de economicidade e exequibilidade, que inspira o Direito de forma global. Como, obviamente, toda lei nasce para ser aplicada e imposta, afirma que há quem erija a praticabilidade a imperativo constitucional implícito. Entre os meios que se socorre o legislador com vistas à praticabilidade está a eleição de responsáveis e substitutos tributários.

A mestre Derzi (1994, p. 213-214) entende que a praticabilidade opõe-se à justiça no caso ou à distinção segundo a capacidade econômica pessoal e real, embora sirva à uniformidade geral (não discriminação). Considera que a simplificação concretizada nas presunções e nos somatórios é uma atenuação do princípio da igualdade, o qual manda que se esgote o programa da norma, considerando-se todas as diferenças individuais relevantes. Sem a necessidade de descer às minúcias, o administrador passa a trabalhar com um padrão. Aqui vemos uma ligeira discordância com os estudos de Humberto Ávila, já referidos neste trabalho, que prefere tratar por outro viés a igualdade, qual seja, a igualdade permanece mesmo quando o legislador opta pelas normas simplificadoras, apenas há uma migração da igualdade particular para a igualdade geral. Não considera, pois, uma atenuação ao princípio da igualdade. Derzi (1994, p. 214), ao que tudo indica, não comunga das afirmativas do

doutrinador gaúcho, inclusive porque chega a lembrar H. Arndt ao afirmar que praticabilidade e igualdade fiscais são princípios incompatíveis.

As afirmativas de Humberto Ávila estão de acordo com as necessidades de solução que o Direito, como ciência social, deve oferecer aos desafios da vida em comunidade e, também, está em consonância tanto com o texto constitucional quanto com a posição do STF, intérprete autorizado pela Constituição. Não há contradição em aceitar a existência e, inclusive, a necessidade das normas simplificadoras e manter íntegro o princípio da igualdade, apenas com uma roupagem mais adequada aos novos tempos. Conforme veremos mais diretamente na sequência, a substituição tributária não é incompatível com a igualdade tributária, desde que o instituto seja corretamente aplicado, conforme já tantas vezes repetido ao longo deste trabalho. Aliás, no item que trata da livre concorrência (item 2.4), demonstramos que a substituição tributária é ferramenta poderosa contra a evasão tributária, fato que, por si só, já trilha no caminho da igualdade concorrencial entre os agentes econômicos. A respeito, também concorda Costa (1991, p. 302) que afirma não ser incompatível o princípio da capacidade contributiva com a atribuição, a terceiro, da responsabilidade pelo recolhimento do imposto, desde que este terceiro participe do fato gerador, como exige o art. 128 do CTN.

Para ser mais preciso, necessário ressaltar que Ávila (2009, p. 85) não sustenta posição extremada entre a necessidade de que sejam consideradas todas as peculiaridades do caso – tratamento isonômico – e aquela em que todas as características individuais são descartadas – tratamento igualitário, muito menos defende um modelo eclético. Ao contrário, defende aquilo que define como “modelo moderado de igualdade particular procedimentalizado”, entendido do seguinte modo, *verbis*:

O contribuinte deve ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, isto é, de acordo com as características particulares que dizem respeito a ele (capacidade contributiva) e ao seu caso (dimensão real do fato); isso, porém, poderá deixar de ser feito se, por ser impossível ou extremamente onerosa a fiscalização de tributos, as particularidades dos contribuintes e dos casos não puderem se verificadas, porque sua consideração causaria – pela falta de previsão, controle, coordenação, modicidade e conhecimento – mais generalização do que individualização; nessa hipótese, no entanto, o modelo particularista não é abandonado, mas permanece como contraponto para a generalização, na medida em que os padrões legais utilizados, além de deverem ser compatíveis com a maioria dos fatos efetivamente praticados, devem possuir cláusulas de retorno ao modelo particularista, desde que a decisão individualizada não prejudique nem o alcance da finalidade substancial do padrão, nem a segurança jurídica que suporta a sua utilização, em virtude da pouca probabilidade de reaparecimento frequente de situação similar por dificuldade de ocorrência ou de comprovação.

Conforme citado acima, Ávila (2009, p. 112) entende que a Constituição definiu como regra a igualdade particular, que pode ser afastada pela sua impossibilidade ou pelo excessivo custo para a fiscalização de tributos e, em consequência, defende um *modelo moderado de igualdade particular procedimentalizado*. Já tratamos de alguns de seus pressupostos ao longo do texto, mas apenas para que fique bem clara a idéia desenvolvida pelo mestre gaúcho destacamos que, para Ávila (2009, p. 113), *verbis*:

A padronização só é válida se necessária (for adotada quando não for possível empregar o modelo de igualdade particular), geral (provocar efeitos desiguais de diminuta extensão, alcance e intensidade), compatível (manter a vinculação com a realidade antes e depois da formação do padrão), neutra (considerar diferenças estruturais entre os grupos profissionais atingidos), não excessiva (não atingir bens jurídicos essenciais à realização de qualquer direito fundamental) e ajustável (conter cláusulas de retorno ao modelo particularista de modo criterioso e procedimentalizado).

Como sustentado, alguns dos pressupostos de validade estão sendo analisados quando nos reportamos à igualdade, outros foram ou serão em outras passagens deste trabalho, mas, obviamente, não está no seu escopo esgotar as conclusões do estudo de Humberto Ávila.

O simples fato de existir disparidade entre o presumido e o efetivamente praticado não representa por si só uma razão para afastar a padronização, haja vista que, por ser uma média, logicamente existirão valores acima e abaixo do padrão médio. A igualdade geral pressupõe que haverá desvios de pequena monta e grandeza quando for realizada a *comparação* entre os valores presumidos e aqueles efetivamente praticados nas operações reais. Essa comparação permite verificar se os padrões adotados representam, na média, aqueles que o legislador procurou atingir. Da mesma forma, a metodologia para obtenção dos padrões também deve estar adequadamente disposta na legislação de regência, assim como o levantamento dos dados que propiciaram atingir os valores presumidos deve estar disponível para verificação da correta coleta de dados e consequente cálculo dos padrões. Coelho e Derzi (2004, p. 122), na parte do artigo que trata dos ensinamentos de Misabel Derzi há referência que a praticidade para ter validade deve atender ao princípio da legalização do modo de raciocinar padronizante, transferindo para a lei a fixação das presunções, dos somatórios, das pautas de valores, da substituição tributária e de outras técnicas que se destinem a preparar a execução simplificadora da lei em massa. Demonstra preocupação com aquilo que chama de modo de pensar tipificante baseado em normas administrativas ou na jurisprudência, deixando claro que a simplificação deve ter como base o texto legal, em sentido estrito. Ou seja, entende ser fundamental que a simplificação e sua metodologia esteja prevista em lei.

Por outro lado, Greco (2001, p. 21) aponta a necessária vinculação entre os valores praticados e os presumidos como forma de aferir a validade da aplicação da substituição tributária. Ou seja, mostra preocupação não com a legalidade da implementação da padronização, mas com a sua validade, demonstrada pela vinculação entre os valores praticados e os presumidos. Ávila (2009, p. 89) assevera que na tributação padronizada não se abandona totalmente a realização do princípio da igualdade (medido por considerações de justiça individual), porque ele continua servindo de critério comparativo para verificação do padrão adotado. Como o padrão contém elementos que devem estar presentes na maioria dos casos, o parâmetro de referência segue sendo a relação com os fatos concretos.

Entretanto, há outra preocupação relacionada com o padrão e sua aproximação com os valores reais, que se direciona para uma vinculação na linha do tempo. Assim, de acordo com Ávila (2009, p. 89-90), a vinculação entre o padrão e a realidade é *anterior* a sua determinação porque é o suporte empírico para a comprovação de que ele corresponde ao valor médio efetivo, que ficará fixado como valor presumido. No mesmo sentido, há vinculação *posterior* de forma a permitir o controle por parte dos contribuintes de discrepâncias que, se forem excessivas, apontam para uma inadequada utilização do instituto da substituição tributária. Prossegue Ávila (2009, p. 90), *verbis*:

Assim, a dimensão real do fato funciona como critério de verificação da consistência do padrão e de sua aplicabilidade: a consistência do padrão, porque se houver discrepância entre o seu valor e o efetivo do fato ocorrido em muitos casos, não meramente marginais, o próprio padrão pode ser questionado por não mais corresponder à média dos casos; a aplicabilidade do padrão, porque mesmo que o padrão seja consistente para a maior parte dos casos e, em razão disso, o próprio padrão deva ser mantido como regra geral, se a discrepância for excessiva para determinado contribuinte, sua aplicabilidade individual pode ser objeto de superação.

Dita de forma genérica, merece crítica a afirmativa do autor gaúcho no sentido de ser afastada a aplicabilidade individual quando for excessiva a discrepância entre o padrão e o caso particular de um determinado contribuinte. Explico. Ora, a circulação de determinada mercadoria está submetida à substituição tributária ou não está, não existe situação intermediária. Inserir uma exceção para determinado contribuinte acaba por abrir brechas onde o controle e o tratamento igualitário nas obrigações tributárias são de excepcional importância. Se a discrepância é apenas entre o valor praticado e o padrão, não há como existir um prejuízo de tal envergadura, inclusive pelo que foi exposto no item que trata da livre concorrência (item 2.4), de modo a ser necessário derrubar o padrão para alguém especificamente. A correta aplicação do instituto não permite o aparecimento da situação

aventada. Diverso é o caso quando um determinado segmento econômico deve ser excluído da substituição tributária porque há um salto na cadeia de comercialização, circunstância que ocorre nos casos em que, por exemplo, a distribuidora entrega mercadoria submetida à substituição tributária ao seu cliente, mas o destinatário não realiza operação com consumidores finais, caso típico de medicamentos entregues a hospitais para uso nas suas atividades internas. As duas situações apresentadas são corriqueiras quando nos referimos ao ICMS e devem ser tratados como acima exposto. Entretanto, se a discrepância for referente à outra exação, estranha a este trabalho, como a citada por Ávila (2009, p. 105-107), em que supostamente existiria a necessidade de superar desconto padrão relacionado com o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, talvez mereça estudo mais aprofundado se é o caso de aceitar a necessidade das chamadas cláusulas de abertura ou de equidade, apesar de toda a complexa aplicação prática do que seria considerado um caso marginal e de difícil ou quase impossível repetição, ou, nas palavras de Ávila (2009, p. 85) “pouca probabilidade de reaparecimento frequente da situação similar por dificuldade de ocorrência ou de comprovação”. Acrescente-se que toda a aferição do que seria um caso “marginal” e de “difícil repetição” ficaria ao talante do agente administrativo. O modelo “procedimentalizado” defendido por Ávila (2009, p. 110) obedece a um procedimento de fundamentação e comprovação dessas situações de necessidade de afastamento do padrão para casos específicos e de difícil repetição. Aquele exige exteriorização escrita, juridicamente fundamentada e logicamente estruturada. Este é suprido mediante a comprovação da existência da discrepância com documentos, perícias ou estatísticas. Do ponto de vista do contribuinte talvez não seja difícil cumprir as exigências propostas, mas segue a dificuldade de ter acolhida sua pretensão pelo agente público, inclusive por ter alta carga de discricionariedade e porque representa supressão de receita, que sempre é vista com muito critério, inclusive por ser direcionada à pessoa determinada e ter relação com a responsabilidade fiscal de isonomia na aplicação da legislação.

Voltando à vinculação entre o padrão e a realidade, necessário frisar que ela não é segmentada entre antes e depois, senão é permanente. Os valores reais que serviram de parâmetro para a determinação dos valores presumidos servem de base para demonstrar a correção na determinação do padrão, mas os efetivamente praticados após fixação do padrão apresentam duas funções: uma delas é a possibilidade de verificação da consistência do valor padronizado (função estática) e a outra (função dinâmica) é a possibilidade de aflorar a necessidade de fixação de novo um padrão, caso o afastamento da realidade com o padrão existente já não apresente correspondência com os fatos existentes no momento da anterior coleta de informações necessárias à determinação do padrão legal.

Para que seja atingida a eficácia da igualdade é necessário que o legislador ao elaborar a lei insira comandos que possam ser executados quando da vigência dela. Assim, a igualdade impositiva para ser entendida como tal precisa materializar a igualdade do dever tributário normativo da mesma forma que a igualdade na respectiva execução da cobrança do tributo. A igualdade de gravame tributário exige que a lei tributária material traga em si mesma tão amplamente quanto possível a garantia da sua regular exequibilidade, conforme Tipke e Lang (2008, p. 192). Essa questão nos remete ao tamanho de Estado que um povo num determinado momento histórico almeja e, em consequência, quais as demandas constitucionalmente previstas ele deve cumprir. Mas, muito próximo ao aqui tratado, estão as consequências da existência de um arcabouço jurídico pormenorizado e complexo em contraste com os que simplificaram a legislação por meio da padronização.

A lei para tratar todos os contribuintes da mesma forma, precisa, por definição, desconsiderar detalhes. Se assim não fosse, o tratamento minucioso terminaria por inviabilizar o próprio tratamento individualizado, pelo menos para a maioria dos casos. Quando as leis diferenciam demais e se tornam, por isso, tão complexas que não podem ser observadas nem pelos contribuintes nem pelas autoridades fiscais, acabam por determinar uma aplicação sem isonomia porque a análise individual não vai garantir igualdade de tratamento, seja porque as interpretações serão díspares, seja porque o próprio aplicador ficaria com muitas opções de cunho discricionário. A análise individual não garante sequer igualdade de tratamento, pois as leis não serão, na prática, aplicadas de modo isonômico, conforme Ávila (2009, p. 116). As leis e regulamentos minuciosos, cheios de exceções e tratamentos especiais acabam por ir contra a igualdade, inclusive porque em grande número de casos haverá necessidade de interpretação cuidadosa para verificar qual norma seria aplicável. Se depender de consulta às autoridades administrativas existe grande chance de não ser possível atender à demanda ou, se for atendida, com certeza haverá postergação da decisão. Qualquer dessas situações acaba por causar transtornos práticos com agressão à igualdade. Na ânsia de dar tratamento particularizado, o legislador acaba por não realizar a igualdade pretendida. Isso significa, em outras palavras, que a generalidade da lei pode ser entendida como uma condição para o próprio tratamento igualitário, na medida em que torna mais prática a legislação para todos os seus operadores, bem como diminui a arbitrariedade que surgiria na ausência de diretrizes gerais. Apesar das afirmativas serem mais adequadas ao conteúdo da lei e à previsão de padrões, desprezando minúcias ou particularidades de cada contribuinte, elas também se amoldam à fixação de uma base de cálculo determinada por um fato gerador presumido, que afasta minúcias relacionadas a cada caso, trabalhando a favor da igualdade.

A respeito da complexidade da legislação tributária pertinente reproduzir magistério de Tipke e Lang (2008, p. 166-168) a respeito dos motivos pelos quais o Direito Tributário acaba por ser tão complexo e não apresentar uma sistematização clara e integral, *verbis*:

O Direito Tributário não é manejado como matéria de Direito, mas transformado em veículo de proposta político-partidárias e de interesses de grupos, que na Democracia pluralística suplantam o Bem Comum. *O incalculável número dos mais diferentes interesses sociais* tornados válidos de modo partidário produz o assim chamado *caos tributário*, uma anarquia da tributação, na qual é indeterminado e indeterminável tal qual o clima, que interesses, de quais grupos sociais, quando e com que intensidade influem na alteração de qual lei tributária. As consequências são não apenas injustiça tributária, mas também considerável insegurança tributária. A insegurança institucional da tributação engendra insegurança no planejamento e transmite ao contribuinte a sensação de que a imposição se deixa arbitrariamente manipular.

[...]

A qualidade jurídica das leis tributárias sofre especialmente sob a caotização do Direito Tributário por meio de uma legislação tributária orientada pelos objetivos práticos do dia. De quando em quando adquirem as leis tributárias a natureza de leis desleixadas (*Wegwerfgesetzen*).

Em atualização da obra foi aberta a possibilidade por Tipke e Lang (2008, p. 167) de que o caos tributário não resulte necessariamente de Democracia pluralista; uma vez que ele origina-se, sobretudo, de um atraso histórico de desenvolvimento jurídico, que mais cedo ou mais tarde todo Estado Tributário concebido como Estado de Direito deve sobrepujar.

A manifestação dos doutrinadores tedescos em relação ao Direito Tributário alemão pode ser transposto para o caso brasileiro e a realidade referida também contribui para a complexidade das leis tributárias do Direito pátrio, tanto pela ausência de coerência em cada alteração ditada pelos interesses grupais quanto pelo conseqüente “inchaço” da legislação decorrente da inserção de casuísmos do momento, às vezes ditado unicamente pela necessidade imediata de recursos por parte do Estado. Um contraponto a essa tendência legiferante amparada em casuísmos pode ser a padronização da legislação, que é uma forma de dificultar alterações de toda ordem e a qualquer tempo. A substituição tributária e a fixação de padrões pode ser influenciada pelos grupos interessados, é verdade, mas as suas ações acabarão por beneficiar ou prejudicar um número maior de contribuintes e, por conseguinte, esses grupos talvez tentem outras formas que “ressarcimento” que não a alteração direta da legislação tributária amparada em padrões.

Digno de citação, aos moldes do relatado por Tipke e Lang, é a percepção de que o discurso de simplificação da legislação tributária, tantas vezes repetido pelos agentes econômicos, não corresponde à realidade, pelo menos quando a complexidade permite pagar menos impostos. Atendendo a clamor das microempresas e empresas de pequeno porte que

reclamavam da existência de “27 legislações” estaduais mais a da União veio ao ordenamento jurídico a LC 123/2006, que instituiu o regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, chamado Simples Nacional. Com a edição de tal Lei complementar, as leis estaduais que tratavam da matéria, ficaram sem efeito para os contribuintes que aderiram ao modelo instituído pela citada lei complementar. Explicando melhor, com a edição da LC 123/2006, com vigência em meados de 2007, o sistema simplificado contido, por exemplo, na lei gaúcha (Lei nº 10.045, de 29.dez.1993) ficou sem efeito para quem aderiu ao simples nacional pela incompatibilidade das duas leis, inclusive pela inadequação de faixas de valores e sistemática de cálculo. Na verdade, a lei estadual seguiu com eficácia plena para quem nela se enquadrasse e não fizesse opção pelo Simples Nacional.

Na sequência, como, no entendimento dos agentes econômicos, houve aumento da carga tributária em alguns segmentos, não em todos, os mesmo agentes que pediam a simplificação materializada em apenas um texto legal, de abrangência nacional, passaram a defender o ressurgimento das leis estaduais que tratavam da matéria, afinal concretizado no Rio Grande do Sul em setembro de 2008 (Lei nº 13.036). Ou seja, nada mais incoerente, pois clamaram pela volta da complexidade. Desse episódio podemos tirar uma conclusão lógica, qual seja, pode ser complexo, desde que seja para pagar menos impostos, ou seja, a legislação tributária, conforme ensinamento de Tipke e Lang, foi alterada ao sabor dos objetivos do dia e, no caso, de um segmento econômico específico.

Pelo que foi exposto, a substituição tributária não agride ao princípio da igualdade, em especial se atentarmos para a ideia de igualdade que deve prevalecer nos dias de hoje, quando uma economia globalizada e com a pulverização dos agentes econômicos. A igualdade individual deve abrir espaço para a igualdade geral, mas para que ela seja atingida é necessário que o instituto da substituição tributária seja adequadamente aplicado, conforme já tantas vezes foi repetido ao longo deste trabalho. Por isso, na sequência, vamos abordar alguns dos principais desafios que devem ser transpostos para que seja atingida essa excelência na aplicação da substituição tributária, mas, para atingirmos esse intento necessário que a comunidade jurídica auxilie e trilhe no mesmo caminho.

3 DESAFIOS DO INSTITUTO

3.1 APLICAÇÃO CORRETA DO INSTITUTO

A partir da decisão do STF que declarou constitucional a substituição tributária para frente, as discussões doutrinárias sobre se foi correto ou não o posicionamento do intérprete autorizado pela Constituição podem, e até devem prosseguir com o intuito de aprofundar o estudo jurídico, mas, também, é correto e até mais digno de reflexão a necessidade de procurar dar contornos mais definidos ao instituto, ao invés de simplesmente combatê-lo. E esse é o principal propósito deste trabalho.

Com a decisão do Pretório Excelso nos autos da ADI 1851 não haveria, em princípio, mais espaço para a discussão acerca da constitucionalidade do instituto da substituição tributária. Como já referido em outras partes deste trabalho, as reiteradas decisões dos tribunais superiores a respeito da adequação do instituto ao direito pátrio restou acrescentada pela decisão da Suprema Corte no sentido de não ser matéria de discussão a adoção de valores presumidos. Contudo, com razão Ávila (2006b, p. 371) quando afirma que não houve pronunciamento por parte do STF a respeito da aplicação concreta do mecanismo, especialmente sobre a fixação de preços por antecipação, inclusive porque em sede de ADI nem caberia. Ou seja, há espaço para verificar se a substituição tributária está sendo aplicada de modo constitucional ou não.

Entretanto, à espera ainda de decisão do STF está questão acerca das leis estaduais que estipulam a devolução da diferença entre os valores cobrados dos consumidores finais e aquele apontado como referência do fato gerador presumido quando aqueles ficarem abaixo deste. Estão em julgamento duas ações diretas (ADI 2675/PE e 2777/SP), que se encontram empatadas após dez votos e aguardam voto-vista do Ministro Carlos Brito.

A respeito do mérito das duas ações diretas de inconstitucionalidade citadas, ainda pendentes de decisão, Machado (2008, p. 95 e p. 98) sustenta que o STF nos autos da ADI 1851 decidiu apenas que não há direito à restituição do imposto recolhido em montante superior, mas nada decidiu a respeito de ser inconstitucional leis estaduais que estipulem tal devolução, *verbis*:

Naquele julgado, contudo, o STF não afirmou que seria inconstitucional uma norma que determinasse tal restituição, até porque o fato de a Constituição não tornar uma conduta obrigatória não significa que a tenha proibido.

É perfeitamente válida lei estadual que assegura ao contribuinte direito à restituição do ICMS incidente sobre a diferença verificada entre o preço previsto na antecipação e o preço final efetivamente praticado.

[...]

Parece claro, portanto, que o Supremo Tribunal Federal não afirmou obrigatória a não-restituição. Afirmou-a *permitida*, o que é muito diferente. Ou, dito de outra forma, o STF reconheceu que a Constituição não obriga os Estados à restituição, mas evidentemente não afirmou existir na Constituição qualquer *vedação* a que essa devolução aconteça. Não existe, aliás, sequer obrigação de que a substituição tributária seja adotada, não havendo, *a fortiori*, a obrigação de que seja adotada integralmente, vale dizer, de forma definitiva e sem ajustes posteriores.

Em decorrência da admissão das ADI 2675 e 2777, a comunidade jurídica passou a se manifestar sobre as possíveis conseqüências de uma decisão da Suprema Corte que contrariasse o entendimento já firmado nos autos da ADI 1851. Aliás, as manifestações emitidas pelos Ministros ao proferirem seus votos nas ações ainda em julgamento demonstram bem os fundamentos para aqueles que entendem estar em aberto toda a questão a respeito da obrigatoriedade da restituição do montante recolhido em excesso quando o negócio efetivo for realizado por valor inferior ao presumido. Corroborando tal entendimento estaria o fundamento de admissão das ADI em questão por haver distinção entre os dispositivos impugnados nas ações e a cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, que foi o dispositivo questionado na ADI 1851. Os principais argumentos de diferenciação seriam: no caso do Convênio ICMS 13/97 a adesão era facultativa, existia um Termo de Acordo entre algumas unidades da Federação e representava um benefício, pois havia redução da base de cálculo para quem aderisse; ao passo que nas ADI oriundas de São Paulo e Pernambuco, a substituição tributária é compulsória, prevista em lei e não há qualquer espécie de benefício fiscal. Acrescente-se ao já exposto que o STF reconheceu a existência de repercussão geral para dois recursos – RE 593.849/MG e RE 596.832/RJ. O primeiro trata de restituição de PIS – Programa de Integração Social e COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social recolhidos sobre base de cálculo estimada afinal verificada excessiva em relação ao efetivamente praticado e o último se refere à devolução de ICMS para o caso do preço efetivo inferior ao presumido na norma. Esses fatos reforçaram a idéia de que a matéria está inteiramente aberta na Suprema Corte.

Entretanto, me filio à corrente que entende não estar em discussão tão excessiva abrangência nos autos das ADI 2675 e 2777 pelo simples fato de que os mesmos argumentos trazidos para que a discussão ora travada no STF fosse admitida são os que implicam em não dar como reformada a decisão nos autos da ADI 1851. Ora, se agora se discute a existência de dispositivo de lei obrigando restituição, como haveria implicação direta com unidades da Federação que não incluíram dispositivo idêntico em suas legislações? E nesse sentido refiro

Machado (2008, p. 98) que utiliza como argumento para que o pedido do governador paulista seja rechaçado é a abrangência dos efeitos da decisão prolatada pela Suprema Corte nos autos da ADI 1851. Afirma que como o Convênio foi declarado constitucional (do qual São Paulo não foi signatário), a decisão do STF na ADI 1851 tem efeitos sobre terceiros, não signatários, apenas de forma relativa e indireta, somente no que toca aos seus fundamentos.

Apesar do posicionamento por mim ora adotado, necessário verificar com muita atenção a extensão da decisão da Suprema Corte, quando ela for prolatada, de modo a avaliar qual a abrangência que será dada e quais as suas conseqüências. Entendo que, de qualquer forma, as duas ações diretas ainda pendentes vão tratar da peculiaridade de apenas dois estados da Federação e que não deveriam ter implicação sobre o que já decidiu o Pretório Excelso a respeito da constitucionalidade da substituição tributária e da definitividade do fato gerador presumido, pelo menos nos casos de ausência de legislação prevendo tal restituição na hipótese do preço praticado estar abaixo daquele previsto como presumido.

Como até agora o STF decidiu ser constitucional a adoção de valores presumidos e que o fato gerador é definitivo, necessário que haja mecanismos que permitam a maior aproximação possível da base presumida daquela que com mais frequência ocorre. Sempre haverá distorções, fato inerente ao instituto, mas que elas sejam mínimas. E para isso, necessário desenvolver mecanismos ou instrumentos jurídicos que permitam tal aproximação. Em resumo: o instituto precisa ser aperfeiçoado e, para tanto, devem contribuir os operadores do direito.

A respeito da resistência de grande parte da doutrina em aceitar um instituto que permite tanta justiça fiscal e é uma poderosa ferramenta para reduzir a sonegação, reproduzo manifestação do Desembargador Mohamed Amaro, do TJ/SP (*apud* RIBEIRO, 1997, p. 110), *verbis*:

Consoante afirmou, com inteira razão, o ilustre Desembargador Mohamed Amaro, em brilhante voto que proferiu na Apelação Cível nº 214.003-2/7, da Comarca de São Paulo, não se compreende a feroz resistência oposta por alguns à substituição tributária nas operações subsequentes, como evolução da política tributária, como se isso fosse novidade no país e já não existira desde o Código Tributário Nacional (art. 52, § 2º, II, posteriormente revogado pelo DL 406/68, e restabelecido pelo sistema da LC 44/83), insistindo em pugnar pela manutenção de um sistema colonial que, aliado à massificação das operações, revela-se propício aos sonegadores, em contrapartida, olvidando-se o magistério do sempre lembrado Aliomar Baleeiro, para quem os tributos destinados à manutenção dos serviços públicos “devem ser arrecadados por meios expeditos, simples e econômicos”,...”e, dentre eles, a transferência da responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para os ombros de terceiros” (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed São Paulo: Forense, p. 479).

Cerro fileiras com a manifestação do desembargador do TJ/SP e acrescento que causa estranheza a resistência a uma forma moderna de política tributária, adequada aos tempos de relações de massa, aos moldes do que aconteceu com a nova forma de encarar a autonomia da vontade nos contratos massificados, em especial nos contratos de adesão e que foi absorvida pela doutrina, que procurou encontrar fundamentos para uma realidade posta e inevitável. Nunca é demasiado repetir que o Direito serve para regular as relações sociais e a correta interpretação das normas deve ter como substrato tal desiderato. Sem um substrato mais sólido não pode ser um empecilho às mudanças na forma das pessoas se relacionarem ou, no caso do direito público, na forma de agir do Estado. Conforme Becker (1998, p. 71), o direito positivo não é uma realidade metafísica existindo em si e por si; a regra jurídica não é um fim em si mesma, mas um instrumento de convivência social. As inevitáveis alterações de procedimentos em decorrência da modificação do modo de viver e da realização das trocas sociais precisam ser acompanhadas por suporte jurídico que dê garantias e propicie segurança social e jurídica aos agentes envolvidos, situação similar ocorre nas relações com o Estado. Cabe à doutrina e aos operadores do Direito em geral buscarem o substrato teórico para esses novos tempos não sendo adequado buscarem amparo em uma realidade que não mais existe e que, se continuar a ser aplicada, apenas favorece aqueles que pretendem se esquivar de recolher aos cofres públicos a parcela que é devida ao Estado.

Oliveira Ávila (2002, p. 372) faz interessante reflexão acerca de acórdão do Tribunal de Justiça gaúcho²⁴ que trata da possibilidade de aplicação inconstitucional de norma declara constitucional pelo STF, *verbis*:

É precisamente aqui que entra a relevância do acórdão que neste momento se analisa. Esta obrigatoriedade decorrente do efeito vinculante foi legal e **legitimamente** “driblada” porque, a partir dos elementos daquele caso concreto, a norma que fora abstratamente declara constitucional, teria sua aplicação inconstitucional. Deve-se lembrar que a declaração de constitucionalidade equivale, apenas, a um atestado de que a norma está apta a incidir, porém, se ela deve ser aplicada ou não, caberá ao juiz da causa determinar.

O caso tratado era sobre o pedido de tutela antecipada contra a Fazenda Pública acerca da necessidade de fornecimento de remédios haja vista o direito à vida. A sua relação com o tema objeto de estudo deste trabalho diz respeito a possibilidade de que uma norma considerada constitucional (cláusula de Convênio) e de acordo com dispositivo específico da Lei Maior seja aplicada de forma inconstitucional (determinação da base de cálculo em

²⁴ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. AI 598.398.600, Relator Desembargador Araken de Assis, DJ 25.nov.1998.

desacordo com a realidade dos preços praticados). Foge à razão aceitar que amparados em decisão em sede de controle abstrato o Estado utilize-a como carta branca para determinar a base de cálculo sem critérios que a aproximem o máximo possível da realidade do mercado, inclusive porque, por óbvio, o STF não decidiu nenhum caso em concreto quando declarou constitucional norma contestada em sede da ADI 1851. Entretanto, recentemente, decisão monocrática do Ministro Joaquim Barbosa afirmou que o STF em nenhum momento chancelou qualquer caráter absoluto para a pauta fiscal, ao arbítrio do ente tributante. Eis o teor da decisão:

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a, da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Mato Grosso, que considerou extorsivo o aumento de 35% para 70% na margem de lucro cobrada no recolhimento do ICMS por substituição tributária, e para adequar a margem de lucro à realidade fática, reduziu o percentual ao patamar anterior.

[...]

Em nenhum momento esta Corte chancelou qualquer caráter absoluto para a pauta fiscal, ao arbítrio do ente tributante.

No caso em exame, o acórdão recorrido registra expressamente o caráter extorsivo da nova margem de lucro e a necessidade de adequá-la à realidade fática (fls. 92/94).

Ante o exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário.

(RE 626687. Relator Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 13.abr.2012, DJe 17.abr.2012)

Logo, o STF considerou extorsiva a elevação da margem de lucro de 35% para 70% e, assim, afastou tal majoração determinando o retorno ao patamar anterior. Assim, houve incorreta aplicação do instituto, que restou corrigida pela Suprema Corte.

O acórdão citado reforça o nosso entendimento de que a correta aplicação do instituto depende da inteligência da comunidade jurídica que precisa entender a necessidade do aprofundamento dos estudos de modo a propiciar a máxima aproximação possível entre as bases presumidas e a realidade no maior número de casos e, assim, contribuir para a justiça fiscal. E essa aproximação (entre presumido e real) passa necessariamente pela correta identificação dos valores praticados, tarefa que deve ser desempenhada por quem conhece muito bem o mecanismo do instituto. É o que trataremos na sequência.

3.2 QUEM DEVE DETERMINAR A BASE DE CÁLCULO

Conforme referido acima, a decisão do STF acerca da definitividade do fato gerador presumido e conseqüentemente da base de cálculo fixada para o recolhimento do imposto incidente em operações que irão ocorrer no futuro acaba por impor ao Estado, com muito

mais razão, um dever de atuar de acordo com a lei e a justiça, na acepção já fixada no âmbito deste trabalho, haja vista que, em tese, não há muito espaço para o sujeito passivo buscar ressarcimento na hipótese da fixação ser totalmente fora de valores razoáveis e aplicados pelo mercado.

Especificamente em relação à determinação da base de cálculo da substituição tributária, pelo menos para o ICMS, foi positivada regra a respeito, sempre buscando o valor de mercado, que, em tese, representa o montante que será cobrado do consumidor final. A Constituição Federal reserva à lei complementar dispor sobre a substituição tributária, conforme arts. 146, III e 155, § 2º, XII. Eis a vontade do legislador a respeito da matéria contida na LC 87/1996, com texto atualizado até a LC 114/2002, *verbis*:

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 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.

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

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

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

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

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

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

§ 4º A margem a que se refere a alínea 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 subsequentes 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.

Assim, tirante as parcelas de seguro, frete etc. a legislação prevê resumidamente três possibilidades de determinação da base de cálculo, quais sejam: preço fixado por órgão público, preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador e preço obtido por intermédio de levantamento, ainda que por amostragem, ou mediante informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores. Com adoção de média ponderada. Para cada uma das formas de determinação da base de cálculo o legislador utilizou uma locução diferente: “é” para o caso de preço fixado por órgão público, “poderá” para a hipótese de preço sugerido pelo fabricante ou industrial e “será” para o caso de levantamento com base em preços usualmente praticados. Das três hipóteses, apenas a segunda pode suscitar alguma controvérsia relacionada com a correta interpretação dos comandos legais.

Ávila (2005a, p. 182) esclarece que as locuções diversas não são sem propósito. A lei utiliza “será” ou “é” para os casos em que não pode haver preço diverso; a lei usa, de outro lado, “poderá” para indicar um valor que não é obrigatório e que até pode ser usado, se e enquanto refletir o valor de venda das mercadorias na maior parte dos casos, sem discrepâncias regulares entre o valor presumido e o real para um número muito grande de casos. Significa, assim, que o legislador estadual não está livre para escolher entre preço usualmente praticado no mercado considerado “e” o preço sugerido pelo fabricante. Ele está adstrito ao preço usualmente praticado, conforme critérios estabelecidos em lei podendo – eis a expressão legal – usar o preço sugerido pelo fabricante, se ele corresponder ao preço usualmente considerado, pois, do contrário, sua utilização seria incompatível com a Constituição.

Discordo, em parte, do doutrinador gaúcho porque interpreto a locução “poderá” como sendo uma espécie de salvaguarda concedida pelo legislador ao Fisco para o caso do preço sugerido pelo fabricante ou importador estar abaixo do que o mercado pratique. A adoção do preço sugerido fica sendo a primeira opção, porque, em tese, o substituto conhece o mercado em que atua; preço esse que até pode ser afastado se o mercado comportar valores diferentes, mas a alteração para um valor usualmente praticado, mais baixo, provavelmente demandará reclamação dos contribuintes após constatação de desequilíbrio. O fabricante ou importador é o maior interessado, num ambiente de acirrada concorrência, em praticar um preço justo e, assim, evitará conduta predatória entre seus clientes. É claro que se a Administração Tributária tiver em seu poder informações, ainda que rudimentares, que apontem para um preço sugerido acima ou abaixo do usualmente praticado, não deverá adotar a tabela sugerida pelo fabricante ou importador. Na essência, portanto, não há dissenso com o autor gaúcho,

mas apenas enfoque diverso para a locução usada e as consequências e obrigações advindas de discordância entre o preço sugerido e o valor usualmente praticado. No aqui exposto não está uma ação contrária à proba administração ou mesmo ao Direito em geral por parte do Fisco, apenas que, num primeiro momento, haja um controle menos rigoroso a respeito da necessidade de buscar os valores de mercado porque, em tese, o fabricante ou importador não teria interesse em fornecer tabelas de sugestão completamente desarrazoadas. Além do até aqui exposto, se for para fazer levantamento de preços e, também, levar em consideração informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, não haveria necessidade da previsão do preço sugerido, haja vista que a sistemática prevista para o caso de ausência de tabela sugerida por fabricante ou importador (caso geral) englobaria a hipótese antes apontada. É claro que sob o ponto de vista da igualdade geral já discutida neste trabalho e adotada pelo brilhante doutrinador gaúcho, a sua ponderação está em consonância com a tese por ele sustentada, mas, por outro lado, mesmo que a lei estabelecesse “será” ou “é” para a hipótese do valor sugerido pelo fabricante ou importador, haveria espaço para sua contestação frente à igualdade geral, tanto quanto ao preço fixado por órgão competente, caso o comerciante resolvesse vender por valor mais baixo, ainda que esse ato contrariasse algum dispositivo legal de observância obrigatória.

Afirmo que a adoção do preço sugerido apresenta presunção de legitimidade porque quem o fornece conhece o mercado que atua e, em tese, não tem interesse em fornecer tabela descolada da realidade, inclusive em decorrência da acirrada disputa pelo mercado consumidor. Não obstante, isso não significa que não possam existir discrepâncias que, aliás, é o caso dos medicamentos, setor no qual os preços sugeridos, em regra, estão muito acima do mercado. O motivo não está bem claro, há desconfiança que seja uma forma encontrada pelo setor, que é muito suscetível ao controle estatal, de se garantir contra alguma ação governamental, criando uma espécie de salva-guarda ao sugerir preços bem acima daqueles usualmente praticados. Nesse caso, a Administração Tributária gaúcha implementou uma redução na base de cálculo que tem por parâmetro os preços sugeridos pelos laboratórios de forma a adaptá-los aos valores reais de mercado e, assim, permitiu que os fundamentos do instituto fossem preservados. Mas, é um caso isolado.

Aliás, sobre a utilização pelos comerciantes do preço sugerido pelo fabricante, interessante manifestação de Gonçalves (1997, p. 125, p. 134-135 e p. 137) oriunda de consulta formulada por fabricante paulista de cerveja que questionou o autor a respeito de alguma ofensa às leis tributárias ou de abuso do poder econômico caso adotasse sistema de fixação de preços sugeridos para serem praticados por supermercados, clientes seus, e como

deveria ser quantificada a base de cálculo do ICMS. A preocupação tinha por base a sistemática de comercialização dos produtos, que dispunha exigência de constar na nota fiscal de saída das mercadorias a expressão “Preço Sugerido de Venda a Varejo”, a ser praticado pelo seu cliente/adquirente, conforme compromisso assumido no ato da aceitação do Pedido de Venda Direta inicialmente emitido. Após várias considerações impertinentes para nosso estudo, o autor observou que o preço sugerido atendia à legislação paulista sobre base de cálculo do ICMS e que haveria compromisso contratual com os seus clientes no sentido de cumprirem os valores utilizados para a retenção do imposto, inclusive porque correspondiam a realidade, haja vista ter origem em ampla pesquisa junto ao universo de clientes. O eventual descumprimento contratual, ou seja, adotar preço de venda diverso, não traria para o fabricante nenhuma repercussão junto ao Fisco paulista. Da mesma forma, não vislumbrou nenhuma agressão à ordem econômica a mera sugestão de preço, haja vista que não havia uma imposição por parte do fabricante.

A consulta relatada demonstra a preocupação com a adoção do preço sugerido pelo fabricante. O caso deixa bem claro a possibilidade de venda acima ou abaixo do preço sugerido, que, por óbvio, por ser “sugerido” não é obrigatório e pode, para o caso, até ter um caráter contratual entre o substituto e o substituído, ou seja, uma obrigação entre partes, apenas. Também em função do aqui relatado, a LC 87/1996 usa a locução “poderá” e o Fisco, em princípio, estará inclinado a adotar o preço sugerido porque há presunção de que ele tem por fundamento conhecimento da realidade do mercado em que o substituto atua.

Cabe apenas uma pequena ressalva ao que foi até aqui exposto sobre preço que compõe a base de cálculo, pois discorreremos sempre nos referindo ao preço final a consumidor, em especial, o sugerido pelo fabricante ou importador, mas há previsão na lei dispendo que seja buscada a margem de valor agregado praticada pelo segmento em estudo. Assim, ou determina-se a base de cálculo por meio do somatório de parcelas em que a margem de valor agregado é apenas uma delas, determinada por intermédio de pesquisa de preços ou pela utilização de informações prestadas por entidades de classe, ou se busca o preço final por meio de levantamento real de preços praticados, mas, em qualquer caso, seguindo os parâmetros definidos em lei. Assim, tanto há a possibilidade de usar diretamente os preços coletados bem como de utilizá-los para determinação da margem de valor agregado. A decisão fica condicionada a critérios do legislador ou do Fisco e, também, à espécie da mercadoria e do segmento econômico envolvido. De qualquer forma, independentemente de qual seja a opção, a coleta dos preços deve ser executada conforme parâmetros dispostos em lei.

Conforme já exposto neste trabalho, após estudo de fôlego, Ávila (2009, p. 113) concluiu que a padronização só é válida se necessária, geral, compatível, neutra, não excessiva e ajustável. Interessa-nos neste momento o pressuposto generalidade, cujo conteúdo apresenta a preocupação no sentido que a desigualdade não pode ser contínua, considerável ou atingir número excessivo de contribuintes. Segundo Ávila (2009, p. 96), se a desigualdade for contínua, o padrão deixa de refletir a média dos casos no tempo; e se for considerável, o padrão afasta-se em demasia da média dos valores praticados. Da mesma forma, a padronização só será válida se provocar efeitos desiguais de diminuto alcance, entendendo-se que a desigualdade não pode atingir um número expressivo de contribuintes, pois, se isso acontecer, o padrão foi mal dimensionado, talvez pela escolha de caso atípico como modelo.

A conclusão do autor gaúcho é interessante e demonstra erudito desenvolvimento científico por procurar demonstrar que a padronização em si não agride princípios tão caros aos sujeitos passivos, desde que corretamente aplicada como, aliás, temos repetido tantas vezes neste trabalho e tendo por mira a igualdade geral. Entretanto, apesar desse louvável caráter científico e acadêmico, parece de difícil transposição para verificação prática, pelo menos anteriormente à determinação dos padrões. Ao afirmar que a padronização não pode apresentar desvios excessivos quando confrontado o padrão com os casos reais, parece mais adequado a um momento posterior à determinação da média; ou seja, não cuidaria da coleta e manuseio dos dados de mercado, que é tarefa tão ou mais importante que a verificação de seu correto uso posteriormente. Uma coleta de preços inadequada certamente levará a um resultado muito mais distante do que o instituto pretende atingir. Mas, a sua adoção pelo legislador ou pela autoridade fiscal daquilo preconizado pelo autor gaúcho (padronização não pode apresentar desvios excessivos quando confrontado o padrão com os casos reais) traria um inconveniente prático bem difícil de ser ultrapassado, inclusive porque dependeria de determinação clara da quantidade ou desvio aceitável. Explicando. Se a legislação, por exemplo, estabelecesse como adequado um desvio de 10% do padrão, bastaria que o sujeito passivo oferecesse um desconto de 11% para que a padronização caísse por terra. Ou seja, por apenas um ponto percentual, o comerciante definiria se ficaria abrangido pela substituição tributária ou se retornaria para a tributação normal. Esse inconveniente aconteceria se o desvio aceitável fosse qualquer outro valor como, por exemplo, 30%. Não se está aqui desmerecendo a conclusão, inclusive porque o autor não sugeriu como ela seria aplicável, mas, apenas, apresentando as dificuldades práticas de sua aplicação direta. Entretanto, a situação seria completamente diferente caso houvesse a fixação na legislação de um desvio máximo aceitável que funcionasse como parâmetro obrigatório de revisão dos padrões, pois,

de outro modo, a situação e as conclusões do doutrinador gaúcho talvez estejam mais aos moldes de análise por parte do Poder Judiciário, com todos os inconvenientes inerentes aos seus pronunciamentos haja vista o necessário caráter casuístico e que pode, por isso, ocasionar graves distorções no mercado e na livre concorrência. Fica aqui um campo de aprofundamento das conclusões do magnífico trabalho apresentado por Humberto Ávila e que talvez necessite de ferramentas existentes nas ciências exatas ou desenvolvimento de modelos matemáticos específicos para as peculiaridades do mercado considerado.

Importante referir que decisões judiciais consideraram constitucional ou legal a previsão de determinação do preço final com base em margem de valor agregado (MVA) previsto no art. 8º, II, “c”, da LC 87/1996.

Eis dois acórdãos do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul a respeito:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. PRETENSÃO DE ADOÇÃO DO PREÇO MÉDIO APURADO PELA TABELA DA ANP. DESCABIMENTO. MARGEM DE VALOR AGREGADO. CRITÉRIOS.

Em se tratando de substituição tributária, o direito à restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária somente existe quando o fato gerador do imposto não se realizar, desimportando eventuais diferenças a maior ou a menor entre o preço tabelado pelo fisco e o preço realizado. Logo, em operações de comercialização de combustíveis, correto o critério utilizado pelo Fisco no regime da substituição tributária quanto à margem de valor agregado, em decorrência de permissivo constitucional e legal, ausente previsão para autorizar a utilização preço médio apurado pela Agência Nacional do Petróleo - ANP. Precedentes do TJRS, STJ e STF. Apelação provida liminarmente.

(Apelação Cível nº 70018945766, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator Carlos Eduardo Zietlow Duro, julgado em 10.abr.2007, DJ 05.mai.2007).

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. APURAÇÃO DO ITEM “MARGEM DE VALOR AGREGADO” INTEGRANTE DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. CRITÉRIO PARA APURAÇÃO. ESCOLHA DO ENTE TRIBUTANTE. PESQUISAS DE MERCADO. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E LEI ESTADUAL Nº 8820/89 A AMPARAR A FORMA DE ATUAÇÃO DO ESTADO.

No regime de substituição tributária para frente, a compensação do imposto pago a maior somente é admitida quando não realizado o fato gerador presumido, desimportando o fato de ter sido o tributo pago a maior ou a menor pelo contribuinte substituído. Orientação do STF (ADI n. 1.851/AL).

(Apelação Cível nº 70027586163, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator Des. Luiz Felipe Silveira Difini, julgado em 29.abr.2009, DJ 14.mai.2009).

As decisões demonstram que não cabe ao sujeito passivo impor a fonte de obtenção do valor presumido para fins de substituição tributária, restando referendada a pesquisa efetuada pelo Fisco.

Sobre o mesmo tema, vejamos o seguinte acórdão do STJ:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR.

1. "O Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, julgando os RREE 213.396-SP e 194.382-SP, deu pela legitimidade constitucional, em tema de ICMS, da denominada substituição tributária para frente" (SS-AgR 1307/PE, Tribunal Pleno, Min.Carlos Velloso, DJ de 11.10.2001).

2. Dispõe o art. 8º, § 2º, da LC 87/96 que 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".

3. Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esse valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária.

4. Recurso ordinário a que se nega provimento.

(Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 20.381/SE, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, unânime, julgado em 29.jun.2006, DJ 3.ago.2006)

Segundo o Relator, a Lei Federal nº 10.742, de 06.out.2003, definiu normas de regulação para o setor farmacêutico, estabeleceu critérios para a fixação e o ajuste de preços de venda e submeteu os ajustes de preços a um "modelo de teto de preços". Além disso, a citada lei criou a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, com atribuições amplas de adotar, implementar e coordenar as atividades relativas à regulação econômica do mercado de medicamentos. No seu voto, referiu decisão do CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica – acatando Portaria do Ministério da Fazenda acerca da obrigatoriedade das unidades de comércio varejista manterem à disposição dos consumidores, e para verificação da fiscalização, as listas contendo os Preços Máximos ao Consumidor – PMCs, contidas nas Revistas Guia Farmacêutico-Brasíndice e ABCFARMA.

Assim, o STJ concluiu pela legalidade da fixação de preço máximo por órgão oficial para efeitos de substituição tributária e, também, que a Fiscalização pode se valer dos preços constantes da Revista ABCFARMA para fins de determinação do preço a ser utilizado para a determinação do imposto incidente na operação de venda a consumidor final.

No mesmo sentido os seguintes acórdãos do STJ os quais, em alguns casos, diferenciam a pauta de valores, considerada ilegal pela Corte, da técnica para a fixação da base de cálculo na sistemática da substituição tributária progressiva, na qual se leva em consideração dados concretos obtidos do mercado, conforme disposto na LC 87/1996. Eis as decisões:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. ICMS. BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO DE PUBLICAÇÃO RECONHECIDA E IDÔNEA. REVISTA ABC FARMA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. Discute-se nos autos a possibilidade de lei local determinar como base de cálculo presumida de ICMS em regime de substituição tributária valores constantes da Revista ABCFARMA.
2. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de reconhecer a ilegalidade de cobrança do ICMS com base em regime de pauta fiscal, mormente pelo fato de que "o art. 148 do CTN somente pode ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando, certa a ocorrência do fato imponible, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa" (RMS n. 18.677-MT, Primeira Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJ de 20.6.2005).
3. No presente caso, a conduta da Administração não se trata de pauta fiscal, mas de técnica para a fixação da base de cálculo na sistemática de substituição tributária progressiva, na qual se leva em consideração dados concretos, tudo em consonância com o disposto do art. 8º, §§ 2º e 3º, da Lei Complementar nº 87/96.
4. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de admitir a utilização dos preços indicados na Revista ABCFARMA na composição da base de cálculo presumida do ICMS na circulação de medicamentos em regime de substituição tributária progressiva. Precedentes: REsp 1.192.409/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 22.6.2010, DJe 1º.7.2010; RMS 21.844/SE, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 5.12.2006, DJ 1º.2.2007; RMS 20.381/SE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 29/06/2006, DJ 03/08/2006.
5. Quanto à alínea "c", aplicável o disposto na Súmula 83 do STJ, segundo a qual: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".
6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (Recurso Especial nº 1.248.963/SE, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, unânime, julgado em 7.jun.2011, DJ 14.jun.2011)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ELEIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - PAPEL RESERVADO À LEI LOCAL - BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA - UTILIZAÇÃO DE PUBLICAÇÃO RECONHECIDA E IDÔNEA - POSSIBILIDADE - PRECEDENTES.

1. Compete à legislação local a indicação do terceiro partícipe da cadeia de circulação de mercadorias e produtos como substituto tributário, nos termos do art. 128 do CTN e do art. 6º da LC 87/96.
2. Distingue-se a pauta fiscal da fixação da base de cálculo (preço da operação ou prestação de serviço) por operação presumida. Aquela, repudiada pela jurisprudência desta Corte, impõe arbitrariamente o valor da base de cálculo do tributo em caráter geral; esta, utilizada no regime de substituição tributária progressiva, pressupõe procedimento administrativo legitimante, controle do contribuinte e adequação aos critérios instituídos na LC 87/96, art. 8º, II, c e §§ 2 e 3º.
3. Esta Corte admite a utilização dos preços indicados na Revista ABCFARMA na composição da base de cálculo presumida do ICMS na circulação de medicamentos em regime de substituição tributária progressiva.
4. Recurso especial não provido. (Recurso Especial nº 1.192.409/SE, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, unânime, julgado em 22.jun.2010, DJ 1º.jul.2010).

Conforme disposto nos §§ 4º e 6ª do art. 8º da LC 87/1996, o legislador complementar já definiu alguns parâmetros para a determinação da margem ou mesmo do preço final a ser adotado quando da implementação da substituição tributária, tais como: levantamento, ainda

que por amostragem, utilização de informações ou outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores e adoção da média ponderada. Por isso, o legislador gaúcho acabou por alterar a Lei nº 8.820/1989, instituidora do ICMS, quando aprovou a Lei nº 11.247/1998, que estabeleceu diretrizes para a pesquisa de preços, tais como, por exemplo, quantidade de municípios que deveriam necessariamente participar da coleta e quantos estabelecimentos deveriam ser visitados, entre outros. Mas, o ponto que queremos avançar é a possibilidade de que a responsabilidade pela pesquisa, originalmente do Fisco, seja transferida, a critério da Administração Tributária, para órgão oficial de pesquisa de preços, mesmo que não específico para os fins de determinação da margem de valor agregado ou do preço final de produtos submetidos ao instituto da substituição tributária. Eis o texto legal contido na Lei nº 8.820/1989, com alterações até Lei nº 12.311/2005:

Art. 34 - O débito da responsabilidade por substituição tributária prevista nesta Seção será calculado:

I - nas saídas das mercadorias referidas nos itens II a IV e VI da Seção II do Apêndice II, pela aplicação da alíquota interna respectiva sobre a base de cálculo a seguir indicada, deduzindo-se, do valor resultante, o débito fiscal próprio:

a) o preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente, para a praça do estabelecimento destinatário;

b) inexistindo o preço a que se refere a alínea anterior e havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, desde que compatível com o mercado, a base de cálculo, nas hipóteses previstas em regulamento, será este preço para a praça do estabelecimento destinatário;

c) não havendo os preços referidos nas alíneas anteriores, a base de cálculo será o valor obtido pelo somatório das parcelas a seguir indicadas:

1 - o valor da operação própria realizada pelo substituto tributário ou, se assim dispuser o regulamento, pelo substituído intermediário;

2 - o montante dos valores de seguro, frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes;

3 - a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativo às operações subseqüentes;

II - quando relativo a carne e produtos referidos no item I da Seção II do Apêndice II, pela aplicação da alíquota interna respectiva sobre o valor apurado com base nos preços de venda no varejo, determinados segundo o disposto no artigo 35 e fixados em instruções baixadas pelo Departamento da Administração Tributária, deduzindo-se, do valor resultante, o débito fiscal próprio;

III - nas saídas de papel para cigarro, referido no item V da Seção II do Apêndice II, nos termos previstos em acordo celebrado com outras unidades da Federação relativo a cigarro e outros produtos derivados do fumo;

IV - nas saídas de mercadorias constantes de acordo celebrado com outras unidades da Federação, especificadas em regulamento, nos termos do respectivo acordo;

V - na hipótese da prestação de serviço prevista no inciso VI do artigo anterior, pela aplicação da alíquota correspondente sobre a base de cálculo da prestação praticada pelo contribuinte substituído;

VI - nas hipóteses previstas nos incisos VII e VIII do artigo anterior, tratando-se de mercadoria não referida no inciso I daquele artigo, pela aplicação da alíquota interna respectiva sobre o preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente ou mercado pelo fabricante ou, não havendo o referido preço, sobre o valor de venda do varejista, apurado pelo acréscimo de 40% (quarenta por cento) sobre o valor total da operação de entrada no seu estabelecimento, neste incluídos os valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, deduzindo-se do valor resultante o débito fiscal próprio.

§ 1º - Na hipótese em que o débito de responsabilidade por substituição tributária seja determinado a partir do preço:

a) do substituto ou do substituído intermediário, fica vedada a utilização de preço praticado a estabelecimento de empresa interdependente, controlada ou controladora, devendo, nas saídas a estas empresas, ser utilizado o preço praticado a estabelecimento de empresa diversa das aqui mencionadas;

b) do substituído intermediário, deverá ser utilizado o preço praticado a varejista.

§ 2º - Nas operações e prestações previstas nos incisos do "caput", a base de cálculo para o débito de responsabilidade relativo às operações ou prestações subsequentes 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 a sua apuração as regras estabelecidas no art. 35.

Art. 35 - A margem a que se refere o artigo 34, I, "c", 3, será estabelecida em regulamento, com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento efetuado pela Fiscalização de Tributos Estaduais em estabelecimentos situados, no mínimo, nos 10 (dez) municípios do Estado que tenham maior índice de participação na receita do imposto.

§ 1º - Para os efeitos do disposto no "caput" deste artigo:

a) deverão ser pesquisados, em cada município, no mínimo, 10% (dez por cento) dos estabelecimentos do setor, desde que para obter esse percentual não tenha que ser pesquisado mais do que 10 (dez) estabelecimentos;

b) será adotada a média ponderada dos preços coletados;

c) no levantamento de preço praticado pelo substituto ou substituído intermediário, serão consideradas as parcelas de que trata o art. 34, I, "c", 1 e 2.

§ 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 efetuado 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 praticados.

Essa possibilidade de transferir a tarefa de coletar informações de preços para terceiros, conforme § 2º do art. 35 da Lei gaúcha nº 8.820/1989 acima transcrito, ainda que para órgão oficial, abre a possibilidade de que não sejam tomados os cuidados necessários inerentes ao objetivo buscado para fins de substituição tributária. Se a pesquisa busca apenas um retrato momentâneo dos preços, para qualquer fim, problemas diminutos são trazidos ao não atentar para promoções, descontos ocasionais, redução de preço momentânea (a dita relâmpago), entre outros. Mas, se existir um fim específico, que é o caso de busca de um padrão para fins de substituição tributária, com todas as suas implicações, muitas apresentadas e debatidas neste trabalho, o Fisco teria muito maior cuidado na coleta e expurgo de preços não representativos como, por exemplo, aqueles contidos em promoções. Para a construção de padrões, que devem representar a média, não é razoável levar em conta casos atípicos que não serão utilizados nem pelo próprio agente econômico em um momento posterior. Não se está aqui criticando entidades públicas em detrimento do Fisco, pois as entidades por mais idôneas e respeitadas que sejam não terão o cuidado e o esmero que o especialista da matéria necessariamente terá, haja vista que obrigatoriamente atentar-se-á para as minúcias do caso que

encontrar e poderá com mais conhecimento avaliar a correta solução. Muitas vezes essa falta de cuidado científico na coleta de informações acaba por não trazer maiores problemas por que as deficiências apontadas tendem, na maioria dos casos, a empurrar para baixo o valor médio, circunstância que afasta questionamentos dos sujeitos passivos, pois há um ganho com imposto a recolher se comparado com uma coleta de preços cientificamente mais desenvolvida e com o necessário esmero. Mas, essa deficiência no levantamento e consequente redução do preço médio fixado apresenta outra faceta, que pretendemos esmiuçar melhor.

Como dito acima, a coleta de preços por alguém estranho ao Fisco tende, na maioria dos casos, a ocasionar uma redução no padrão, que leva a uma redução de receita do Estado sem que haja legitimidade para tanto. Não se trata de responsabilizar o agente que determinou para algum caso específico a utilização de dados colhidos por terceiros, mas apenas apontar que essa prática, apesar de prevista em lei, não trabalha a favor da correta aplicação do instituto da substituição tributária. Se o corpo Fiscal não dispõe de estrutura de pessoal ou técnica para realizar pesquisa, cabe ao gestor público buscar tais condições, mesmo que a longo prazo, não estando de acordo com a correta administração da receita pública a aceitação pacífica da opção disposta em lei. Claro que a estrutura adequada está vinculada também ao tamanho de Estado que pretendemos, ao custo que a sociedade está disposta a arcar. Estado que possui muitas obrigações, em especial reduzir desigualdades e alavancar desenvolvimento necessita de muitos recursos, que precisam ter origem em transferências da riqueza do particular para o Erário público. É uma decisão política, mas que precisa dar as condições de ser concretizada. Por isso, o aparelhamento do Estado para buscar adequadamente os recursos que vão mantê-lo é consequência de decisões de todos os seus cidadãos que acabam por implicar em estruturas adequadas a, como no caso aqui tratado, fazer pesquisas cientificamente mais desenvolvidas tendo por objetivo a determinação do padrão com vistas à substituição tributária.

Pelo exposto, a determinação da base de cálculo deve ser realizada pelo Fisco, que sempre estará atento às peculiaridades inerentes à substituição tributária sendo, pois, não só dispensável, como até prejudicial a utilização de órgãos estranhos à fiscalização de tributos, haja vista que essa medida virá ao encontro dos objetivos da correta aplicação do instituto.

Passemos a outra questão tormentosa relacionada com a substituição tributária: a possibilidade de contestação da base de cálculo adotada pelo Fisco, inclusive em decorrência da decisão do STF na ADI 1851.

3.3 LEGITIMIDADE PARA CONTESTAR A BASE DE CÁLCULO

Sem querer entrar na polêmica se, na hipótese da substituição tributária progressiva ocorre realmente uma substituição ou se o legislador apenas institui, a doutrina ressalta a existência do vínculo entre o substituto legal tributário e o Estado. Representante legítimo de tal entendimento é Coelho (1996, p. 126), *verbis*: “Na hipótese de substituição, não há pagamento de dívida alheia. Ao contrário, há pagamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro”.

Assim, segundo a boa doutrina estaria legitimado para pleitear a restituição e, também, em tese, para discutir a base de cálculo apenas o substituto legal tributário, haja vista ser ele o sujeito passivo *de jure*, cabendo ao substituído, a singela posição de sujeito passivo de fato. Ocorre, na hipótese citada, a repercussão jurídica, cuja definição tomamos emprestado de Becker (1998, p. 534), *verbis*:

Repercussão jurídica do tributo – A fim de contrariar, ou favorecer, a repercussão econômica de um determinado tributo, o legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte *de jure* o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre outra determinada pessoa. Desde logo, cumpre advertir que esta repercussão jurídica do tributo, de modo algum, significa a realização de repercussão econômica do mesmo.

A relação entre o substituto e o substituído não é tributária, antes se trata de relação de natureza privada. Para clarear melhor a assertiva, colhemos ensinamento de Becker (1998, pp. 562-563 e 567), *verbis*:

Não existe qualquer relação jurídica entre o substituído e o Estado. O substituído não é o sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte. Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídico-tributária (o único cuja prestação jurídica se reveste de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído). O substituído não paga tributo ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto não é de natureza tributária, mas, sim, de natureza privada. (...) A inexistência de qualquer relação jurídica entre o substituído e o Estado é conclusão que decorre facilmente das duas premissas já analisadas. Primeira: o conceito de substituto legal tributário. Segunda: a natureza da relação jurídica entre substituto e substituído.

No mesmo sentido entendimento da jurisprudência:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A FRENTE - VENDA DE MEDICAMENTOS E PRODUTOS FARMACÊUTICOS - SUBSTITUÍDO OU CONTRIBUINTE DE FATO (REVENDEDOR) - SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO (INDUSTRIAL, FABRICANTE) - RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA - ILEGITIMIDADE ATIVA "AD CAUSAM" - EXTINÇÃO DO PROCESSO -CPC, ART. 267, VI - PRECEDENTES.

- A eg. 2ª Turma deste STJ assentou o entendimento no sentido de que o substituído, ou contribuinte de fato (revendedor), é o responsável pelo pagamento do tributo, por isso que é a pessoa vinculada ao fato gerador; não participa, entretanto, da relação jurídico-tributária, faltando-lhe legitimidade para discuti-la.

- Ilegitimidade ativa "ad causam" da recorrida (impetrante) declarada de ofício.

- Extinção do processo, sem julgamento do mérito (CPC, art. 267, VI).

(Recurso Especial 164123, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, unânime, julgado em 16.jun.2000, DJ 1º.ago.2000)

Ocorre, entretanto, que o legislador, pelo menos no que se refere ao ICMS, alterou, de forma expressa, o entendimento exposto pela boa doutrina, haja vista dispor que o substituído possui legitimidade para ser restituído pelo tributo correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar (art. 10 da LC 87/1996), *verbis*:

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

Assim, sem perder de vista o entendimento restrito dado pelo STF para a expressão “fato gerador presumido que não se realizar”, o legitimado para pleitear a restituição do imposto é o substituído e não o substituto, que fica com o encargo de recolher aos cofres públicos o valor definido pela norma tributária. Essa alteração legislativa não desmerece nem desqualifica a construção doutrinária sobre a legitimidade para pleitear a restituição do imposto pago, haja vista que o Direito constrói as suas próprias realidades e modifica os seus institutos de acordo com o seu fim, que é regular as relações intersubjetivas. Por isso, a alteração legislativa apenas dispôs de forma especial influenciada, por certo, pelos aspectos econômicos subjacentes ao mecanismo da substituição tributária, pois, especificamente no caso do fato gerador não se realizar – quando a mercadoria é perdida ou sinistrada, não chegando ao consumidor final – quem realmente arcará com o imposto incidente até o seu destino no mercado consumidor foi o substituído que, por óbvio, não repassou o valor ao seu cliente porque essa última operação não chegou a ocorrer. A alteração legislativa ao criar nova regra seguiu a máxima, conforme Becker (1998, p. 75), *verbis*:

de que a elaboração do Direito Positivo pressupõe e faz necessária a liberdade para transformar os fenômenos da realidade social e isto decorre da própria lógica do procedimento normativo (criação da regra jurídica que é regra de conduta social).

Sem a referida liberdade de transformação, o Direito Positivo não poderia dominar a fluída matéria da vida social sobre a qual ele se sobrepõe para disciplinar, nem adquirir a necessária transparência e inteligibilidade.

Apesar de ter conferido o direito de pleitear a restituição a quem realmente arcará com o valor recolhido, haja vista o ciclo econômico não ter chegado ao consumidor final, imperioso que o Estado atue de acordo com a lei ao fixar o valor presumido – isto é, de acordo com o mercado -, uma vez que ocorrerá repasse ao Estado, mesmo que momentâneo, de um valor indevido na hipótese da fixação ser totalmente fora de valores razoáveis e aplicados pelo mercado.

Entretanto, a legitimidade dada ao substituído para pleitear restituição na hipótese de não realização do fato gerador presumido não implica que tenha sido conferida legitimidade para questionar a base de cálculo fixada pelo Estado, mesmo que ela esteja totalmente fora daqueles valores praticados pelo mercado, haja vista que a regra disposta no art. 10 da LC 87/1996 é uma exceção. E é exatamente nesse ponto que se exige correção na fixação da base de cálculo, haja vista que o substituto, em tese, pelo menos de acordo com a boa doutrina, teria legitimidade para questionar aquilo que foi fixado pelo Estado, mas, na realidade, pouco ou nenhum interesse possui, uma vez que repassa o valor ao substituído no momento da comercialização das mercadorias. E este último, não possui legitimidade para questionar a base de cálculo.

Atento ao tema acerca da legitimidade para questionar a base de cálculo nas diferentes hipóteses previstas na LC 87/1996, calha referir a manifestação de Melo (2004, p. 15) no sentido de que, no caso de preço fixado por órgão público competente, entende não caber nenhuma espécie de questionamento haja vista a cogência da norma, já na hipótese de preço fixado pelo fabricante, sustenta não haver motivo para questionar o valor adotado pelo Estado, restando aos prejudicados procurar a via cível para resolver a questão que se limita ao fabricante e seus revendedores (§§ 2º e 3º do art. 8º da LC 87/1996). Como já referi em outra parte deste trabalho, discordo em parte desse entendimento, em especial no caso de o Estado adotar o preço sugerido pelo fabricante se o Fisco possuir informações de que esse preço não está sendo cumprido pela grande maioria dos revendedores e se a diferença é significativa. Entendo que, nessa situação, o Estado está agindo contra a correta aplicação do instituto da substituição tributária, que, a longo prazo, nem ao Estado interessa, principalmente porque a possibilidade de questionamento judicial por parte dos substituídos é praticamente nenhuma e o desfiguramento do instituto ajuda a cercar fileiras na sua desagregação e aumenta a massa crítica para sua exclusão. Entretanto, outra é a situação na qual o Estado assume o ônus de

quantificar o preço médio, conforme § 4º do art. 8º da LC 87/1996, já transcrito, mas reproduzido na sequência. Assim se manifesta Melo (2004, p 17 e p.19), *verbis*:

Referido enunciado linguístico [§ 4º, do art. 8º, da LC 87/96] traz em si importante elemento para compreensão desse instituto, pois se só as entidades representativas dos respectivos setores têm legitimidade para participar do processo de fixação administrativa da base de cálculo presumida, deduz-se que só elas têm legitimidade para questionar, seja em que fase for, essa mesma base de cálculo.

Tal inteligência parte da legitimidade do dispositivo, todavia a ela não se limita.

E assim o é porque referida interpretação mantém a finalidade do mesmo, à medida que se só a entidade de classe pode questionar, provando-se a correção dos seus argumentos, haverá apenas a definição de uma outra base de cálculo, e não um possível fracionamento de bases de cálculo [que ocorreria se cada prejudicado pudesse rever a base de cálculo tendo como referência o seu preço praticado].

[...]

Outrossim, como só pode existir uma base de cálculo presumida, é facilmente dedutível que a entidade representativa dos substituídos-varejistas é quem tem interesse direto e maiores condições de contribuir para a aferição do real preço médio de mercado, sendo o alargamento do leque de legitimados medida que apenas contribui para o aumento do grau de confusão possível.

§ 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.

A manifestação do procurador alagoano trilha pelo prestígio da correção ao ser fixada a base de cálculo que tenha relação com as informações prestadas pela entidade representativa do setor, que temos aqui por verídicas, por óbvio. Ora, dependendo da forma como o Fisco incentiva a participação dessas entidades, passa a ser contrário ao bom senso quando, ao mesmo tempo em que eles são considerados integrantes de um processo decisório encaminhando contribuições, decide algo totalmente fora dos valores em discussão e eventualmente propostos, atribuindo aos partícipes responsabilidades que eles não têm, por terem sido desconsiderados na decisão final. Não se está aqui sugerindo que a Administração Tributária está obrigada a adotar as informações prestadas pelas entidades, senão que elas devem ter algum peso na decisão, salvo se as suas informações estiverem totalmente descoladas da realidade. Dessa forma, apesar das entidades representativas não participarem da relação jurídica tributária, em tese, atuaria em sentido contrário ao aperfeiçoamento do instituto afastá-las do questionamento, haja vista a ausência de interesse dos substitutos e carência de legitimidade dos substituídos.

A sugestão acima proposta esbarra em falta de interesse jurídico para agir, haja vista que a entidade representativa do setor não está legitimada para buscar guarida no Poder

Judiciário porque ela não participa do pólo ativo da pretensa relação jurídica material que afirmaria existir ao pleitear tal reconhecimento. Assim, não tem legitimidade *ad causam* para buscar reforma da base de cálculo fixada pelo Estado. Dessa forma, a solução é de *lege ferenda* porque necessariamente precisaria que o legislativo analisasse as alternativas e buscasse a que melhor atendesse aos interesses da correta aplicação da substituição tributária. Claro que a legitimidade a ser conferida não pode inviabilizar o instituto, em especial porque se mais do que uma ingressar separadamente haveria grande possibilidade do Poder Judiciário proferir decisões conflitantes e contrárias à lei que exige e admite apenas uma base de cálculo. Assim, a solução teria que avançar na legitimidade apenas das entidades representativas do setor dos substituídos-varejistas com obrigatório ingresso na forma de litisconsórcio necessário, eventualmente apenas daqueles que se apresentassem como tal junto à Administração Tributária e tivessem condições de realmente representar o setor a que se vinculem.

A matéria exige aprofundamento por parte dos operadores do direito.

Essa questão da legitimidade para contestar a base de cálculo presumida, importante segundo o exposto, poderá ser mais ou menos importante conforme a substituição tributária for estudada com mais ou menos afinco e os mecanismos que levem a sua evolução sejam desenvolvidos. De qualquer forma, na sequência, passamos a analisar aspectos relevantes relacionados com a intensidade do uso do instituto.

3.4 USO FREQUENTE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme já referido neste trabalho, Becker (1998, p. 550) antecipou os acontecimentos preconizando que a substituição legal tributária seria, no futuro, a “regra geral”. Entretanto, a massificação das relações acabou por criar situações tais de desigualdade entre os diferentes segmentos econômicos que a assertiva do autor gaúcho além de ser verdadeira, constata-se hoje, necessita de uma melhor adequação na coleta de informações e no desenvolvimento de modelos matemáticos mais específicos.

Atualmente, a LC 87/1996 (art. 8º, § 4º) obriga que os critérios para fixação dos padrões estejam previstos nas leis dos respectivos entes federados, mas, talvez, o que se desenvolveu até aqui não esteja de acordo com a complexidade das relações existentes no mundo de hoje. A coleta de preços ou informações e o uso de média ponderada, prevista em lei, talvez não sejam suficientes para atingir uma melhor adequação com a maioria dos preços praticados pelos mercados segmentados. Por exemplo, uma lata de refrigerante possui valores

dísparos, pois é vendida em supermercados, bares e casas noturnas. Como o grande volume é em supermercados, o padrão acaba sendo abaixo do que os outros setores e, assim, praticamente, não há discussão deflagrada. Mas, isso não esconde as desigualdades do segmento apontado, fato que também ocorre em outros setores. Talvez seja necessário desenvolver um mecanismo em que para um mesmo produto os segmentos sejam avaliados de modo separado, de forma que reflitam a realidade. Como já referido neste trabalho muitos dos padrões fixados estão abaixo do real porque a coleta efetuada por órgãos estranhos ao Fisco (FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, por exemplo) não realizam a pesquisa com intuito específico da determinação da base cálculo para fins de substituição tributária e, assim, apesar de muitas vezes existir o sentimento de que poderia e deveria ser mais elevado, não há condições de fazer nova determinação e não existe um retorno dos sujeitos passivos pela óbvia razão de que estão pagando menos imposto do que a realidade do segmento econômico apontaria.

É claro que a praticabilidade buscada na fiscalização e arrecadação dos tributos engloba uma grande quantidade de segmentos econômicos e não seria razoável nos dias de hoje querer restringir a adoção da substituição tributária apenas para segmentos cujos produtos tenham preços mais homogêneos e que sejam negociados com preços tabelados, conforme sugere Schoueri (2010, p. 526-527). Isso seria um retrocesso. Ao contrário, o alargamento da utilização da substituição tributária exige o desenvolvimento de novas técnicas de determinação do valor provável de venda futura, independentemente da mercadoria ou do segmento em questão.

Por isso, não cabe falar que o uso frequente da substituição tributária seja uma forma equivocada de administração tributária porque, ao revés, a praticabilidade inerente a essa opção está em consonância com a realidade em que vivemos, com relação massificada, típica de nossos tempos, que exige uma adequação do modo de agir do Estado. A necessidade de recursos pelo Estado está sempre em relação direta com as atribuições constitucionais e, obviamente, essa busca de recursos deve ser realizada com o menor custo possível para que os valores retirados dos particulares possam retornar a eles por meio de ações estatais sem grandes perdas com a “máquina arrecadatória”. O Estado brasileiro é, conforme Difini (2007, p. 142-143) um Estado Social e Democrático de Direito, apesar de ser utilizado no texto constitucional a expressão “Estado Democrático de Direito”, pois a dimensão de socialidade está claramente prevista nos arts. 6º e 7º, que enumeram rol de direitos, cujo teor incluem inúmeras ações estatais positivas. E o Estado Social e Democrático de Direito é um Estado caro. Por isso, quando nos deparamos com a substituição tributária, que além de estancar a

evasão tributária evita que sejam necessários exércitos de fiscais para fiscalizar a ramificação das inúmeras operações que ocorrem, devemos não só aceitá-la porque está de acordo com o ordenamento jurídico pátrio, mas, sobretudo, devemos procurar aperfeiçoar o instituto.

Dessa forma, como já preconizava Alfredo Augusto Becker, citado acima, a substituição tributária é um instituto que representa alternativa moderna e nos cabe, hoje, identificar as deficiências que o instituto apresenta e procurar aperfeiçoá-lo de forma que outros segmentos possam ser incluídos na sistemática com os valores presumidos cada vez mais próximos daqueles praticados pelo mercado.

CONCLUSÃO

As modificações que a vida moderna trouxe nas relações entre as pessoas e, em especial, nas formas de trocas mercantis, acabaram por se refletir na relação dos agentes econômicos com o Fisco, que também procura se adequar aos novos tempos. As relações de massa, típicas do nosso tempo, também acabam por influenciar as exigências tributárias. É nesse contexto que deve ser analisado o instituto da substituição tributária, em especial os objetivos para a sua existência, que muitas vezes passa despercebida por grande parte da doutrina, que se prende a princípios constitucionais expressos, mas se esquece que a própria Constituição previu a possibilidade de aplicação desse instituto.

Ficou claro ao longo do trabalho que a substituição tributária não é uma criação brasileira, pelo contrário, é conhecida e aplicada em outros países e há relatos que teve origem na Grã Bretanha no início do século XIX. Também embasamos a afirmativa de que a substituição tributária para frente não foi permitida apenas com a Emenda Constitucional n° 3/1993, haja vista que toda a legislação a respeito do tema, que remonta o Código Tributário Nacional, foi transcrita e analisada de modo que ficou assentada a sua existência formal desde os anos sessenta, bem anterior à atual Carta Política.

As reiteradas decisões das Cortes superiores sempre indicaram pela constitucionalidade do instituto da substituição tributária, que restou coroada com o julgamento da ADI 1851, pois pacificou o que deve ser entendido por “fato gerador presumido que não se realize” e deitou por terra argumentos que, se vitoriosos, acabariam por sepultar um instituto tão afeito aos tempos de relações massificadas.

Os diferentes autores escolhem quais os objetivos que lhes parecem mais peculiares à substituição tributária. Mas, na realidade, não importa se i) é técnica de arrecadação; ii) aplicação ao princípio da praticabilidade da tributação; iii) regime especial de arrecadação que tem suporte no princípio da praticabilidade e encontra motivação na eficiência, economia e comodidade ou se iv) é norma com finalidade simplificadora, que acarreta um ganho em praticabilidade e provoca um ganho em justiça geral ao lado de uma necessária perda de justiça individual. O importante é que o instituto procura atingir justiça fiscal, haja vista dificultar a sonegação e, assim, apesar de ocorrer tributação por valores médios, é uma ferramenta que torna a ação fiscal mais ágil e, por consequência, alarga a base dos que contribuem. Calha referir que o instituto aplicado de acordo com os seus objetivos mais puros, não visa aumento de arrecadação por meio da elevação da carga individual, o incremento da arrecadação ordinariamente ocorre em decorrência da natural redução da evasão tributária.

A partir da decisão nos autos da ADI 1851, que sepultou uma das últimas questões levantadas pela doutrina contra a adoção da substituição tributária, entendo que todos os operadores do Direito devem arregaçar as mangas e procurar contribuir para o aperfeiçoamento desse instituto tão atual para a convivência massificada. Como os tribunais superiores sistematicamente declararam constitucional a substituição tributária e pela ação direta referida não cabe restituição por comercialização abaixo do valor presumido, imperioso que o Estado, por meio de seus agentes, trabalhe com muita atenção ao fixar a base de cálculo presumida, inclusive pela dificuldade de discussão a respeito dela. Por outro lado, a doutrina deve abandonar a confortável e fácil argumentação baseada em princípios constitucionais tributários que se adaptam com perfeição à forma tradicional de tributação individualizada, mas que devem ceder espaço ao instituto ora em estudo, que busca a justiça geral, por meio de valores médios, no lugar da justiça individual. E a doutrina deve promover esse aperfeiçoamento não unicamente em função da decisão do Pretório Excelso, que poderia muito bem ser questionada, mas porque ela está de acordo com o que prevê a Constituição Federal e, também, porque é a única interpretação adequada ao instituto em comento, haja vista que discutir base de cálculo em cada operação equivaleria a esvaziar a substituição tributária. A prevalecer tal entendimento, a Carta política, ao mesmo tempo em que contenha previsão de tão moderno instituto acabaria por esvaziá-lo totalmente, o que contraria a lógica e a correta interpretação das normas jurídicas. Da mesma forma, o seu aperfeiçoamento evita que questões individuais sejam apreciadas pelo Poder Judiciário que, por ser casuístico, acaba por ocasionar desequilíbrio entre os agentes econômicos.

Como dito acima, os que são contrários à substituição tributária se apegam a princípios constitucionais tributários que se adaptam com perfeição à forma tradicional de tributação individualizada e, ao mesmo tempo, não apresentam alternativas para o que o instituto procura resolver. Ora, o mundo moderno, com relações massificadas, acarreta dificuldades das mais variadas, também para o Estado fiscal, que, inclusive, foram previstas por alguns doutrinadores, caso de Alfredo Augusto Becker. Assim, essas dificuldades, que ocasionariam altos custos para fiscalizar e arrecadar, com grandes possibilidades de a grande maioria não ser atingida pela mão do Fisco, teria como consequência a permanência do recurso em poder de um particular específico. Esse fato acabaria por impor sacrifício a outros proporcionalmente ao valor que não ingressou nos cofres públicos, porque o Estado Social e Democrático de Direito é um Estado caro e o necessário equilíbrio orçamentário será buscado em outro lugar, provavelmente alcançando os mesmos que já recolhiam a sua parte para a manutenção do Estado. Aliás, caberia perguntar aos que defendem a tributação

individualizada se a Sociedade estaria disposta a arcar com o custo de um aparelho fiscal em condições de colocar em prática tal desiderato. Pelo que se percebe, a resposta seria negativa, talvez exarada pelos mesmos que não aceitam a padronização.

Aliás, foi demonstrado que a fixação de um valor presumido aplicável a todo o segmento econômico acrescido da redução da evasão tributária acaba por trabalhar a favor da livre concorrência, conclusão que pode até parecer contraditória, mas que se mostra muito coerente com as conseqüências práticas de sua adoção, fato corroborado pela solicitação de implementação pelos próprios segmentos econômicos quando a sonegação de tão elevada frequência acabou por desestruturar toda uma rede de distribuição.

O estudo demonstrou que a substituição tributária não agride o princípio da igualdade, desde que se entenda que houve uma migração da igualdade individual para a igualdade geral, conforme sugere Humberto Ávila. Na verdade, os preços de mercado sempre serão um balizador seguro para verificação da correta determinação do valor presumido tido como padrão. Demonstramos, por outro lado, que a busca da igualdade individual que leva o legislador descer até as minúcias de cada caso em particular acaba por trabalhar contra a igualdade porque a legislação se torna tão complexa que resulta ser inaplicável. Assim, a simplificação e adoção de padrões trabalham a favor da igualdade, mesmo que sob enfoque da igualdade geral.

Calha referir que me filio ao entendimento do Ministro do STJ Antônio de Pádua Ribeiro, que cita o Desembargador Mohamed Amaro do TJ/SP, no sentido de ser incompreensível a insistência de alguns “em pugnar pela manutenção de um sistema colonial que, aliado à massificação das operações, revela-se propício aos sonegadores”. Assim, o futuro do instituto está no seu aperfeiçoamento e, para isso, imperioso que todos os operadores do Direito caminhem na mesma direção.

Ficou demonstrado ao longo deste estudo que os questionamentos apresentados pela doutrina podem ser afastados quase que exclusivamente pela correta aplicação do instituto, que inclui, em especial, a correta e adequada determinação dos valores presumidos para cada um dos segmentos econômicos atingidos. Como referimos em vários momentos o aperfeiçoamento do mecanismo da substituição tributária talvez necessite de outras ferramentas das ciências exatas e o desenvolvimento de ferramentas mais adequadas à complexidade da massificação das relações existentes nos dias de hoje.

Procuramos pesquisar e trabalhar no sentido do aperfeiçoamento do instituto. Digno de citação é o trabalho de fôlego do Prof. Humberto Ávila que, com sua reconhecida capacidade intelectual laborou sobre o tema e procurou argumentação jurídica para além da decisão do

STF na ADI 1851, o que resultou na obra Teoria da Igualdade Tributária. O trabalho do Prof. Humberto Ávila apresenta parâmetros para a determinação das bases presumidas e mostra a preocupação em aperfeiçoar o instituto de modo que haja cuidado do Estado, quando estiver exercendo sua função legiferante, ao fixar as bases para a substituição tributária. Com objetivos mais modestos, mas no mesmo sentido, procuramos apontar caminhos para o aperfeiçoamento da substituição tributária, em especial na determinação da sua base de cálculo. Assim, apresentamos preocupações e sugestões relacionadas com i) coleta dos valores que serão base para a determinação do padrão, ii) a legitimidade *ad causam* para contestar a base de cálculo presumida e iii) a inevitável crescente aplicação do instituto. Fica claro que muitos dos questionamentos a respeito da substituição tributária são ou serão naturalmente afastados com a correta aplicação do instituto e com o aperfeiçoamento preconizado neste estudo.

Ao longo do trabalho demonstramos que não se está a abrir mão de valores que as civilizações modernas conquistaram com muita luta e de modo paulatino, apenas para acolher uma diretriz fundada unicamente em critérios de comodidade administrativa, com o intuito de realizar melhores padrões de conforto na arrecadação dos tributos. Na verdade, não se está destruindo toda uma construção fundada em minúcias do fenômeno da incidência, ao contrário, o estágio de desenvolvimento do instituto está apenas clamando por uma atualização consentânea com os tempos atuais que não se amoldam mais nem aos tempos do surgimento do CTN da mesma forma que o contrato padrão alterou entendimento clássico da autonomia da vontade e as cautelares ou antecipações de tutela são concedidas com fundamento apenas em prova inequívoca e verossimilhança das alegações.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- ÁVILA, Humberto. ICMS. Substituição Tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a Diferença Constante entre Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta. Exame de Constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 124, p. 92-111, 2006a.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006b.
- _____. Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, n 100, p. 169-185, 2005a.
- _____. Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficácia Administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005b. p. 277-288.
- _____. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BOREGGIO NETO, Ângelo e SANTOS, Mayna Dantas de Carvalho. Responsabilidade tributária e o instituto da substituição legal. *Revista Jurídica da Universidade de Cuiabá*, Cuiabá, n. 2, p. 9-21, 2007.
- BRITO, Edvaldo. ICMS. Inconstitucionalidade da “pauta fiscal” In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 88-109.
- CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. O ICMS e o regime de substituição tributária adotado. In: FERREIRA NETO, Arthur; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 2010. p. 371-404.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 55, p. 143-155, 1991.

_____. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Geraldo Ataliba: Cientista do direito – reflexões sobre a hipótese de incidência dos tributos – substitutos e responsáveis tributários no direito brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n 8, p. 111-126, 1996.

_____. Estudo sobre substituição tributária no ICMS, nos modelos regressivo e progressivo. *Revista AMB*, Belo Horizonte, n. 2, p. 24-39, 1997.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito do sujeito passivo do ICMS 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, 2004.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 55, p. 297-302, 1991.

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

_____. *Curso de direito tributário, constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DENARI, Zelmo. Breves Considerações à margem da capacidade contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 124, p. 76-91, 2006.

_____. Reflexões acerca da substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 162, p. 70-75, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da igualdade e o direito tributário. *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*, São Paulo, v. 1, n. 1, p.185-222, 1994,

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DOMINGUES DE OLIVEIRA, José Marcos. *Capacidade contributiva. Conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

DOWELL, Stephen. *A History of Taxation and Taxes in England from the Earliest Times to Year of 1885; vol III - Direct Taxes and Stamp Duties*. 2. ed rev. e alt. Londres: Longmans, Green. 1888. Disponível em: <<http://www.archive.org>>. Acesso em: 9.mar.2012.

AN EXPOSITION of the Act for a Contribution on Property, Professions, Trades, and Offices. 5. ed. Londres: I. Gold, 1803. Disponível em <<http://www.books.google.com.br>>, Acesso em: 22 mar. 2012.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*. 3. ed. Torino: UTET, 2004 .

FERRAZ, Roberto. Pressupostos fáticos de imposição na substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 2010. p. 141-152.

GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de derecho tributario*. Tradução Fernando Sainz de Bujanda. Edição espanhola da 7ª ed. italiana. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. Tradução de: Istituzioni di diritto tributário.

GONÇALVES, J. A. LIMA. ICMS: Substituição Tributária – Base de Cálculo – Lei Complementar nº 87/96 – Preço de Vendas Sugerido – Admissibilidade perante as Leis Tributárias e de Defesa do Consumidor. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n, 68, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

ITÁLIA. *Decreto Presidencial 600*. Disponível em: <<http://www.italgiure.giustizia.it>>. Acesso em: 26.mar.2012.

LIMA, Hermes. *Introdução à ciência do direito*. 29. ed. Rio da Janeiro: Freitas Bastos, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. *Comentário ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Constitucional. ICMS. Substituição Tributária para Frente. Preço Final Diverso do Previsto na Antecipação. ADI 1.851/AL. Efeitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p. 95-106, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A substituição tributária no fato gerador do imposto. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n. 20, 1993.

_____. *Sistema tributário na constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MASIERO, João Gustavo Bachega. Legitimados à restituição do indébito na substituição tributária para frente. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 74, p. 44-63, 2007.

MAXIMILIANO, Carlos. *Heremênutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: Substituição Tributária Progressiva após a ADIn 1.851-4/AL – A Questão da Legitimidade dos Substituídos para Questionar a Base de Cálculo Presumida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 102, p. 7-21, 2004.

MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. 6. ed. atual. e ampl. Torino: UTET, 1981.

MINATEL, José Antônio. Modo de operacionalização e atividade fiscalizatória na substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 2010. p. 483-504.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Campinas: Bookseller, 2000. v. 3.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Momento de ocorrência do fato gerador e as cobranças antecipadas de tributos. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n. 3/90, fev. 1990.

OLIVEIRA ÁVILA, Ana Paula. Razoabilidade, Proteção do Direito Fundamental à Saúde e Antecipação de Tutela contra a Fazenda Pública. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, n. 86, p. 361-374, 2002.

PANDOLFO, Rafael. Substituição tributária, limites constitucionais e phármacon. In: FERREIRA NETO, Arthur; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 2010. p. 125-139.

PARLATO, Andrea. *Il sostituto d'imposta*. Padova: CEDAM, 1969.

_____. *Il Responsabile ed il Sostituto d'Imposta*. In: AMATUCCI, Andrea; GARCIA, Euzébio Gonzáles; TRZASKALIK, Christoph. *Trattato di diritto tributari*. Padova: CEDAM, 2001. v. 3.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 4. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

_____. A substituição tributária no direito europeu. In: FERREIRA NETO, Arthur; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 2010. p. 81-121.

PESSOA, Giuliana Mendonça. Restituição do ICMS substituição tributária: interpretação ampliativa do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal ou devolução de valores pela não ocorrência do fato gerador presumido? *Interesse Público*, Sapucaia do Sul, n. 47, p. 209-215, 2008.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição tributária para frente. *Revista do CEJ*, Brasília, n. 3, p. 105-110, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: FERREIRA NETO, Arthur; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 2010. p. 505-528.

SELIGMANN, Edwin Robert Anderson. *The Income Tax; a Study of the History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and Abroad*. 2. ed rev. e alt. New York: The MacMillan Company, 1914. Disponível em: <<http://www.archive.org>>. Acesso em: 9.mar.2012.

SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público*, São Paulo, ano III, vol 11, p 13-32, 1970.

TESAURO, Francesco. *Instituzioni di diritto tributario*. 8. ed. rev. e atual. Torino: UTET, 2005.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. v. 1.