

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

DIEGO SOUZA DANTAS SANTOS

A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Aracaju

2013

DIEGO SOUZA DANTAS SANTOS

A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada à FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE como um dos pré-requisitos para obtenção de grau de bacharel em Direito.

ORIENTADOR: PROF. ESP. MATHEUS BRITO MEIRA

Aracaju  
2013

DIEGO SOUZA DANTAS SANTOS  
A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada à FACULDADE DE  
ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE  
como um dos pré-requisitos para obtenção de  
grau de bacharel em Direito.

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

PROF. ESP. MATHEUS BRITO MEIRA  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

---

PROF. ESP. JOSÉ CARLOS SANTOS  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

---

PROF. MSC. VITOR CONDORELLI DOS SANTOS  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

À tríade família, amigos e professores

## AGRADECIMENTOS

Aos meus avós, pais e irmãs, pelo apoio incondicional desde o momento em que decidi enfrentar uma segunda graduação até a conclusão desta jornada de cinco anos. Estejam certos de que esta etapa jamais seria vencida sem vocês ao meu lado. Muito obrigado mesmo.

Aos velhos amigos, em especial à família AGW Internet, pela compreensão nos momentos de ausência e pelos esclarecimentos grátis de dúvidas que sempre fizeram com que eu me dedicasse cada vez mais para ser um bom "consultor jurídico".

Aos novos amigos feitos na faculdade pelo companheirismo nos últimos cinco anos. Aqui eu preciso agradecer de forma especial a Marília, Lucas, Tauane, Paolo, Julisvaldo, Joselito e Herval. Formamos um grupo sólido e unido que certamente renderá bons frutos brevemente.

Ao meu orientador, Matheus, por ter ministrado as matérias Direito Tributário I e II de forma excepcional e pela prestatividade e suporte na condução desta monografia.

Aos professores e demais funcionários da FANESE por fazer desta casa um local tão acolhedor. Este, certamente, é o maior diferencial da instituição.

O que pode ser afirmado sem provas  
também pode ser rejeitado sem provas.

Christopher Hitchens

## RESUMO

A substituição tributária é um método de arrecadação fiscal, através do qual se impõe a uma pessoa a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido por outrem. Este tema propicia um vasto campo para análises e pesquisas, já que o Estado tentou, por várias vezes e de muitas formas, simplificar os mecanismos de controle e arrecadação dos tributos. Nenhuma das formas testadas foi plenamente satisfatória, mas, apesar disto, a substituição tributária se mostrou o método mais eficiente. Desde sua implementação, um acirrado debate jurídico discute a constitucionalidade da substituição tributária e neste sentido, o objetivo deste trabalho foi apresentar o instituto e suas modalidades, verificando se a sua aplicação no sistema tributário nacional respeita alguns princípios estabelecidos constitucionalmente. Para tanto, o método qualitativo foi adotado no presente estudo, fazendo uma leitura analítica e interpretativa dos argumentos de vários doutrinadores e jurisprudências no que diz respeito ao tema proposto, a fim de chegar a um consenso sobre o assunto. Por fim, concluiu-se que a substituição tributária, em especial na sua modalidade para frente, não demonstra respeitar os princípios constitucionais que limitam o poder de tributar.

Palavras-Chave: Substituição tributária, princípios constitucionais tributários, inconstitucionalidade.

## ABSTRACT

The tax substitution is a tax revenues method, whereby a person receives the imposition for payment of the tax due from another one. This theme provides a vast field for research and analysis, as the state tried several times and in many ways, to simplify the control and collection of taxes. None of the tested forms was fully satisfactory, but, despite this, the tax substitution proved to be the most efficient method. Since its inception, a fierce legal debate discusses the constitutionality of the tax substitution and in this sense, the goal of this work was to present the institute and its modalities, checking if their application in national tax system respects certain principles established by the Constitution. Therefore, the qualitative method was adopted in this study, making an analytical and interpretive reading of the arguments of various scholars and jurisprudence with regard to the theme, in order to reach a consensus on the subject. Finally, it was concluded that the tax substitution, especially in its forward mode, do not respect constitutional principles that limit the taxing power.

Keywords: Tax substitution, constitutional principles tax, unconstitutional.



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Fluxograma da sujeição passiva .....	27
Figura 2: Substituição tributária para trás .....	34
Figura 3: Substituição tributária para frente .....	37

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Quantitativo de produtos sujeitos à substituição tributária .....	47
---	----

## LISTA DE SIGLAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgRg (AgR) - Agravo Regimental

CF - Constituição Federal

CNI – Confederação Nacional da Indústria

CTN - Código Tributário Nacional

DJ - Diário de Justiça

EC - Emenda Constitucional

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados

IPVA - Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores

LC - Lei Complementar

RE - Recurso Extraordinário

REsp - Recurso Especial

ST - Substituição Tributária

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	12
2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	15
2.1. Princípio da Legalidade.....	16
2.2. Princípio da Tipicidade.....	17
2.3. Princípio da Isonomia.....	18
2.4. Princípio da Razoabilidade.....	19
2.5. Princípio da Capacidade Contributiva .....	20
2.6. Princípio da Não-Cumulatividade .....	22
3. SUJEITOS NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	24
3.1. Sujeito Ativo .....	24
3.2. Sujeito Passivo .....	26
3.2.1. Contribuinte.....	27
3.2.2. Responsável .....	29
3.2.2.1. Responsabilidade por transferência.....	30
3.2.2.2. Responsabilidade por substituição .....	31
4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	32
4.1. Histórico.....	32
4.2. Substituição Tributária Para Trás .....	33
4.3. Substituição Tributária Para Frente.....	35
4.3.1. CORRENTE FAVORÁVEL.....	37
4.3.2. CORRENTE CONTRÁRIA .....	40
4.3.2.1. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS .....	44
4.3.2.2. REJEIÇÃO DA INDÚSTRIA.....	46
5. CONCLUSÃO .....	50
6. BIBLIOGRAFIA.....	53

## 1. INTRODUÇÃO

Substituição tributária é um método de arrecadação fiscal, previsto legalmente – tendo sua matriz constitucional no Art. 150, §7º da Constituição Federal (CF) – com utilização pelos entes políticos, através do qual se impõe a um terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelo seu cliente (contribuinte) quando das operações de circulação de mercadorias ou serviços, embora haja previsão de sua aplicação também com o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI).

Trata-se de um tema dicotômico, inclusive com entendimentos interpretativos e jurisprudenciais divergentes, mas que, justamente por isso, proporciona um vasto campo para análises e pesquisas, possibilitando novos entendimentos e conclusões.

A opção por este tema se deu por conta da sua relevância no contexto jurídico contemporâneo. O Estado já tentou, diversas vezes e de variadas formas, simplificar os mecanismos de controle e arrecadação do tributo, especialmente no que tange ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). No entanto, nenhuma das formas atingiu de maneira satisfatória os objetivos pretendidos pelo Fisco. Entre tantos experimentos, a substituição tributária demonstrou ser o método mais eficiente para recolhimento de impostos.

Desta forma, a substituição tributária é utilizada como um facilitador no controle dos tributos plurifásicos, que são aqueles incidentes várias vezes durante a circulação de determinado produto ou serviço na cadeia mercadológica. Com esta técnica, o tributo plurifásico é recolhido em parcela única, como se monofásico fosse.

A razão da arrecadação de tributos através de terceiros é a simplificação. O Fisco pode, desta forma, concentrar melhor seus esforços em um número menor de contribuintes, gerenciando com mais eficácia as informações relativas às operações financeiras. Um exemplo bastante ilustrativo deste procedimento é a cadeia de distribuição de cerveja, onde seria praticamente impossível controlar todos os pontos de vendas em território nacional. Nesse contexto, o Fisco, em vez de se preocupar

com todos os vendedores da mercadoria, cobra o imposto por todos eles diretamente do fabricante, tendo este efetivado ou não a venda da bebida.

Existem duas modalidades de substituição, quais sejam a regressiva e a progressiva. Na regressiva ou “para trás”, o pagamento é adiado e será cobrado na etapa seguinte da circulação, sem gerar maiores problemas ou debates visto que o fato gerador precede o imposto. No entanto, na modalidade progressiva ou “para frente”, como já mencionado anteriormente, é enorme a controvérsia que paira sobre o instituto. Isto ocorre porque o pagamento do tributo é feito antes do fato gerador se materializar, ou seja, o fato gerador será futuro.

Desde que se iniciou a utilização da substituição tributária, várias controvérsias surgiram nos debates jurisprudenciais e doutrinários, com muitos adeptos da inconstitucionalidade de sua aplicação. Apesar da clara facilitação da atividade fiscalizatória, os defensores dessa inconstitucionalidade se apegam a um ponto interessante, qual seja: Presumir o fato gerador não obriga que este realmente aconteça, ou ainda, que aconteça como previamente definido. Exemplo disso é a mercadoria que se perde, extravia ou tem seu prazo de validade expirado, além de roubos/furtos ou destruição por qualquer motivo.

Ainda assim, a substituição tributária para frente vem sendo bastante utilizada pelo Fisco, pois lhe garante o recebimento do montante tributário antes da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, a par de permitir a centralização da fiscalização e da arrecadação nas indústrias ou empresas atacadistas, o que se revela bem mais vantajoso do que administrar o tributo no varejo. (LOPES, 2012).

Vale destacar que antes mesmo da Constituição Federal de 1988 já existia a substituição tributária em suas duas modalidades. Este não é um instituto novo no ordenamento jurídico brasileiro.

O objetivo deste estudo é apresentar a substituição tributária e suas modalidades, verificando se a sua aplicação no sistema tributário nacional respeita alguns princípios estabelecidos constitucionalmente.

Para alcançar as metas traçadas nesta obra, serão utilizadas diversas fontes e métodos. O método qualitativo será adotado no presente estudo, fazendo uma leitura analítica e interpretativa dos argumentos de vários doutrinadores no que diz respeito ao tema proposto, a fim de chegar a um consenso sobre o assunto.

Inicialmente realizou-se uma pesquisa bibliográfica sobre a substituição tributária. Tal estudo analisa a situação atual do problema, os trabalhos já realizados e permite o estabelecimento de um modelo teórico inicial como referência.

A pesquisa será fundamentada em estudo jurídico, legislação Nacional competente e jurisprudências existentes, sendo tal conteúdo obtido através da Internet, livros, códigos, revistas, cartilhas, acórdãos, artigos e outros.

Este trabalho foi dividido em 5 capítulos. No primeiro (Introdução), é feita uma descrição geral e superficial do tema, com foco na apresentação do assunto estudado.

No segundo capítulo (Princípios), são demonstrados alguns princípios constitucionais que regem e embasam a aplicação da substituição tributária no ordenamento jurídico nacional.

O capítulo 3 (Sujeitos na Obrigação Tributária) apresenta as pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, que se vinculam em torno da obrigação tributária. Esta relação possui dois polos, que são o Ativo e o Passivo.

Fundamentando o tema do trabalho, no 4º capítulo (Substituição Tributária), são apresentados um breve histórico da modalidade e suas duas formas de aplicação, além da demonstração pontual das violações principiológicas que se verifica na utilização da Substituição Tributária.

Para finalizar, o capítulo 5 (Conclusão) faz um apanhado geral dos conceitos apresentados no trabalho e define um posicionamento sobre o tema estudado.

## 2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Princípios jurídicos são os preceitos essenciais de um sistema, sem os quais não seria possível desenvolver a atividade interpretativa das normas constantes em determinado ordenamento. Em regra, consistem em uma declaração genérica que reproduz um ideal a ser alcançado ou defendido pelo estado.

Para Mauro Luís Rocha Lopes (2012, p. 51) os princípios:

Caracterizam-se por serem fundamentos normativos para interpretação e aplicação do Direito, de conteúdo axiológico extraído do processo dialético que envolve as possibilidades normativas e fáticas do caso concreto. Daí serem norteados por conceitos deliberadamente vagos, permitindo a evolução do Direito sem ruptura da estrutura básica do sistema.

Os princípios, dentro do sistema tributário de um estado, realizam o papel de evitar antinomias, harmonizando e indicando um caminho a ser seguido na interpretação das normas que o compõe. De outro modo, trataríamos apenas de um mero regime tributário, um conjunto de tributos possivelmente desordenados e casuísticos, composto de forma paradoxal e ilógico.

Luciano Amaro (2006, p. 110), de forma bastante elucidativa, trata dos princípios dizendo que:

Costuma-se chamar de "princípios", também por comodidade didática, uma série de proposições que, em rigor, nem sempre correspondem a meros enunciados gerais de concretização de valores, dependentes, ainda, para sua plena concretidade, do desdobramento em normas! O valor da justiça começa a concretizar-se por meio de um feixe de princípios (entre os quais o da igualdade), que, no estágio subsequente, vai desdobrar-se em normas que ampliam o grau de concretização do valor em causa, até que, na aplicação da norma aos fatos, se tenha a plena concretização do valor.

Traçando um paralelo entre os princípios e a organização das normas no sistema jurídico, José Eduardo Soares de Melo (2007, p. 11) escreve:

A Constituição Federal estabelece um sistema escalonado de normas, representado por uma autêntica pirâmide jurídica que, visualizada de baixo para cima, compreende num patamar inicial o seu próprio alicerce, denominado "princípios".

Já foi mencionado no tópico anterior que o instituto da substituição tributária não é novo no ordenamento jurídico brasileiro, mas após a sua previsão constitucional, passou a receber severos ataques de alguns doutrinadores que sustentam que a substituição tributária viola muitos dos princípios basilares relativos aos tributos. Como não poderia deixar de ser, uma outra corrente defende a



relativização de tais violações principiológicas, já que mesmo verificados tais defeitos, o instituto não padece e permanece como uma ferramenta eficaz de controle da arrecadação.

Desta forma, se faz necessária uma análise mais detalhada sobre alguns dos mais importantes princípios constitucionais ligados ao Direito Tributário, em especial os diretamente ligados à controversa situação da substituição tributária.

## **2.1. Princípio da Legalidade**

Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei (CF, art. 5º, I). Desta forma, a instituição e a majoração de tributos são providências dependentes de lei (CF, 150, I).

Este é um princípio secular, previsto desde a Carta Magna inglesa do Rei João Sem Terra, de 1215 e que possui inegável natureza política, já que desde a sua origem representa o desejo popular de limitação ao poder do monarca, traduzida na máxima do "*no taxation without representation*" (nenhuma tributação sem representação). A ideia era de que as decisões e os atos do príncipe deveriam, sempre, submeter-se antecipadamente ao crivo popular para que pudessem surtir efeitos.

No Brasil, a Constituição Federal não cria tributos, mas prevê sua instituição e disponibiliza os meios necessários para tal, outorgando competência tributária aos entes federativos. O efetivo exercício desta competência está atrelado à edição e promulgação de leis por parte da entidade tributante, de modo que não se pode exigir tributos apenas com base na previsão constitucional.

O princípio da legalidade tributária (ou princípio da estrita legalidade), recebe este nome justamente porque a Constituição Federal em seu artigo 150, inciso I, vincula expressamente a criação e majoração de tributos à edição lei.

A abrangência deste princípio vai além de uma mera autorização do Poder Legislativo para que o Estado possa instituir e cobrar determinado tributo. Luciano Amaro (2006, p. 112), preceitua:

É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, a vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários a identificação do fato gerador da obrigação tributária e a quantificação do tributo, sem que restem a autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se "A" irá ou não

pagar tributo. Em face de determinada situação. Os critérios que definirão se "A" deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.

“É indubitável que somente a lei pode criar ou aumentar impostos, ressalvados os casos previstos na Constituição Federal. Permitir que o tributo seja modificado de outra forma é um evidente absurdo. (MACHADO, 2004)”.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 97, demonstra o princípio de legalidade ao enumerar em seus incisos as matérias submetidas à reserva legal.

Vejamos:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Desta forma, o artigo 97 do CTN incorpora a previsão do mencionado princípio e define em seu conteúdo uma lista taxativa de elementos configuradores da estrita legalidade, quais sejam: Alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador.

Aqui vale destacar a importância da previsão do fato gerador. Para que seja possível a solidificação do dever tributário, deve-se verificar a ocorrência do fato gerador, inclusive já havendo na norma legal a descrição fiel e detalhada dos acontecimentos sem os quais não se realizaria o nascimento da obrigação tributária.

## **2.2. Princípio da Tipicidade**

Este não é um princípio autônomo, devendo ser visualizado como um corolário do princípio da legalidade.

Eduardo Sabbag (2012, p. 69) ensina que:

A tipologia da lei tributária, sendo fechada e exauriente, remete o intérprete à noção de tipo ou de tipificação, em um elevado grau de determinação conceitual e fixação de conteúdo, o que implica ao aplicador da regra que submeta as matérias ali discriminadas à moldura legal, sob pena de violação da estrita legalidade.

A reserva de lei é absoluta. Sendo fechados os conceitos da tipicidade do tributo e da pena, estes devem conter toda a informação necessária para a perfeita aplicação da norma. Nos dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2001, p. 200): “A tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa”.

Em resumo, não é suficiente que determinada lei institua certo tributo e reserve para um ato infralegal a estipulação dos elementos configuradores da estrita legalidade vistos no tópico anterior. A lei deve prever de modo abstrato todos os elementos orgânicos relevantes para aplicação do tributo, de modo que, na prática, seja possível identificar com clareza indubitável, entre outros elementos que surgirão pela incidência do fenômeno previsto, quem pagará, a quem se pagará, por que e quanto será pago.

### **2.3. Princípio da Isonomia**

O princípio da Isonomia encontra suas bases no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, que fixa a igualdade de todos perante a lei. No entanto, esta igualdade não deve ser interpretada em seu sentido formal para evitar injustiças.

Rui Barbosa deu-nos uma verdadeira lição ao difundir a máxima aristotélica em sua oração aos moços que em determinado trecho diz:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

Pode-se afirmar que a isonomia possui dupla significação: Uma horizontal e outra vertical.

A interpretação horizontal representa as pessoas que se encontram em um mesmo patamar e que, por isso, devem ser tratadas de igual maneira. Podemos

ilustrar esta situação imaginando dois cidadãos que ocupam o mesmo cargo em uma empresa, auferem os mesmos vencimentos e possuem despesas idênticas. Desta forma, ambos devem pagar o mesmo imposto de renda.

A acepção vertical está relacionada às pessoas que ocupam patamares diferentes e, desta forma, devem ser tratadas de maneira desigual no limite de suas diferenças. Também como exemplo e ainda utilizando o imposto de renda, uma pessoa que recebe um salário mínimo mensalmente estará isenta do referido imposto, enquanto outra que recebe dez salários mínimos por mês deverá pagar alíquota de 27,5%. Ainda que as duas recebessem os dez salários mínimos como resultado do seu trabalho, haveria possibilidade de tratamento diferenciado caso houvesse diferenças relevantes no que diz respeito ao montante gasto com educação, saúde e previdência, por exemplo.

Dentro da esfera tributária, o princípio da isonomia está registrado no artigo 150, inciso II da Constituição Federal, segundo o qual:

É vedado aos entes tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Em julgamento sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu:

IPVA e multas de trânsito estaduais. Parcelamento. (...) Os arts. 5º, caput, e 150, II, da Lei Fundamental, corolários dos princípios da igualdade e da isonomia tributária, não se acham violados, dado o caráter impessoal e abstrato da norma impugnada.” (ADI 2.474, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 19-3-2003, Plenário, DJ de 25-4-2003.)

O estado, visando promover efetiva acessão da igualdade material, pode e deve definir os critérios que estabeleçam a diferenciação dos destinatários de suas normas tributárias, com o intuito de verificar desigualdades que ensejem tratamento jurídico com parâmetros diferenciados. Ressalte-se que tais critérios devem ser constitucionalmente lícitos, sob pena de violação ao princípio da razoabilidade.

#### **2.4. Princípio da Razoabilidade**

A razoabilidade possui um conceito jurídico abstrato e mutável, podendo ter sua definição diferenciada de acordo com o tempo e com o espaço. É facilmente extraído de uma simples análise que o termo “razoável” representa aquele que

demonstra bom senso, que se comporta de maneira racional, ou seja, age com lógica e sensatez.

Em se tratando das ações do Estado, agir com razoabilidade significa que o poder público deve pautar suas atitudes considerando sempre o binômio “meios utilizados X fins atingíveis”. No direito público o princípio da razoabilidade serve para conter a conduta da Administração, que atuando com o bom senso e racionalidade necessários, almejará critérios lógicos e sensatos, aceitáveis por qualquer um dos seus administrados. Assim, afastam-se as condutas que desviam a boa condução da gestão pública.

Eduardo Sabbag (2012, p. 252), tratou sobre o princípio da razoabilidade e ainda traçou uma ligação com o princípio da proporcionalidade, dizendo:

Em resumo, o princípio da razoabilidade, em harmônico convívio com o postulado da proporcionalidade, apresenta-se no cenário em que o excesso e as atitudes incongruentes são proibidos à Administração, disposta a homenagear a prudência no nobre exercício da função estatal.

O STF entende que a ação estatal deve estar regada pelo princípio da razoabilidade e na ADI 2010 MC/DF de 30/09/1999 se posicionou no sentido de que:

O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.

É na trabalhosa análise e valoração do ponto em que um certo tributo passa a ser visualizado como confiscatório que o princípio da razoabilidade se mostra de grande valia. Tê-lo como “norte” é um facilitador na diferenciação entre o que se mostra confiscatório ou razoável, obviamente consideradas as condições socioeconômicas de determinado grupo.

## **2.5. Princípio da Capacidade Contributiva**

Localizado expressamente no artigo 145, §1º da Constituição Federal, que diz em sua primeira parte: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, o princípio da capacidade contributiva está intrinsecamente ligado ao princípio da isonomia, mas não se confunde com este.

No que diz respeito à atividade arrecadatória da tributação fiscal, o Estado deve se basear justamente na capacidade contributiva (econômica) do administrado para encontrar um critério justo de diferenciação entre os contribuintes.

Decompondo o texto constitucional acima mencionado em sentenças isoladas, identifica-se três partes importantes que merecem ser destacadas. São elas:

1) A expressão “sempre que possível”, que apesar de curta, permite uma vasta interpretação. Todo e qualquer imposto incide sobre uma demonstração de riqueza do contribuinte. Então, uma vez manifestada a fortuna, automaticamente aparece o dever de contribuir com a sociedade, entregando-lhe parte de sua propriedade (que será coletada e administrada pelo Estado, sendo revertida em benefícios à coletividade). Considera-se para tal a capacidade contributiva de cada pessoa, de modo que todos possam contribuir de alguma forma e sem comprometer sua subsistência.

Eduardo Sabbag (2012, p. 164) destaca:

A análise do §1º do art. 145 da Constituição Federal deve orientar o estudioso no sentido de que a expressão “sempre que possível” não confere poder discricionário ao legislador, mas designa, sim, por meio do advérbio “sempre”, um inafastável grau de imperatividade no comando, “deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a personalidade para graduar os impostos pela capacidade econômica do contribuinte”.

2) O caráter pessoal dos impostos, previsto na parte inicial do parágrafo primeiro, demonstra a preocupação do legislador em estimular a criação de impostos preferencialmente pessoais, visto que estes observam de modo subjetivo a capacidade econômica de cada contribuinte.

Mauro Luís Rocha Lopes (2012, p. 89) entende que:

É razoável este tipo de atuação do legislador, visto que o imposto pessoal é sempre mais justo [...] e ainda que não seja possível tal personalização, sua incidência sobre fatos relevantes economicamente garante, ao menos objetivamente, que o princípio da capacidade contributiva seja observado.

3) A progressividade, já que o princípio da capacidade contributiva determina que os contribuintes com maior poder aquisitivo devem pagar alíquotas maiores, tornando o sacrifício econômico por eles enfrentado proporcionalmente maior do que o encarado pelos contribuintes mais vulneráveis.

Para Roque Antonio Carrazza (2008, p. 88):

Em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.

Em resumo, o tributo não deve consumir parcela considerável da riqueza do contribuinte, especialmente quando este não possui relação pessoal e direta com o fato gerador.

## 2.6. Princípio da Não-Cumulatividade

Extrai-se o conceito da não-cumulatividade ao interpretar as regras previstas na Constituição Federal em seus artigos 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, que preveem IPI e ICMS não-cumulativos

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

É possível dizer que a não-cumulatividade é um procedimento contábil onde se deduz de um determinado valor, que será recolhido a título de tributo, as cifras relacionadas ao mesmo produto já pagas em etapas anteriores do processo produtivo ou circulatório. O objetivo deste método é evitar o “efeito cascata” na tributação, eximindo o contribuinte da repercussão que um sistema tributário cumulativo causaria no preço final dos produtos.

O STF, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 680.676-PR, onde se discutia a incidência do IPI na importação de equipamento médico por pessoa jurídica não contribuinte do imposto, assim decidiu:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE BEM PARA USO PRÓPRIO POR NÃO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 670.876 PARANÁ

RELATOR: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI - AGTE.(S): UNIÃO - PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - AGDO.(A/S): SÃO LUCAS ECOMAX – CENTRO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM S/S LTDA - ADV.(A/S): ROSELI CACHOEIRA SESTREM

Do voto do Ministro Relator, destaca-se:

[...] Esta Corte tem aplicado ao IPI a jurisprudência firmada a respeito do ICMS nas hipóteses em que se discute, nas mesmas circunstâncias, a incidência da exação federal. Isso porque a Constituição determina que ambos os tributos sejam não cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

[...] De fato, este Tribunal fixou orientação no sentido de ser inconstitucional, por ofensa ao princípio da não cumulatividade (art. 153, § 3º, II, da CF), a exigência do IPI em importação de bem para uso próprio por pessoa não contribuinte habitual do referido imposto. Nesse sentido, destaco julgados de ambas as Turmas desta Corte cujas ementas transcrevo a seguir:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE BEM PARA USO PRÓPRIO POR NÃO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I – A exigência de IPI na importação de bem para uso próprio por pessoa não contribuinte do tributo implica violação ao princípio da não cumulatividade.

II – Agravo regimental improvido” (RE 615.595-AgR/DF, de minha relatoria, Primeira Turma).

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO – EMPRESA NÃO CONTRIBUINTE DO IPI – IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS AO USO E/OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVOFIXO – NÃO INCIDÊNCIA DESSA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA – OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

(CF, ART. 153, § 3º, II) – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO” (RE 627.844-AgR/RJ, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma).

Com essa mesma orientação, menciono, ainda, as seguintes decisões, entre outras: RE 255.682-AgR/RS e RE 272.230-AgR/SP, Rel. Min. Carlos Velloso; RE 255.090-AgR/RS e RE 412.045/PE, Rel. Min. Ayres Britto; RE 501.773-AgR/SP, Rel. Min. Eros Grau; RE 643.525/RS, Rel. Min. Dias Toffoli; RE 550.170-AgR/SP e RE 635.343/SP, de minha relatoria.

Após a análise de alguns dos mais importantes princípios constitucionais tributários, a seguir serão analisados os integrantes dos polos ativo e passivo da sujeição tributária.



### **3. SUJEITOS NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

#### **3.1. Sujeito Ativo**

O Código Tributário Nacional, em seu Artigo 119, define que: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Neste aspecto, a capacidade para exigir não se confunde com a competência para tributar. Em se tratando de substituição tributária, o tributo poderá ser exigido pelo ente com capacidade tributária ativa, ou seja, aquele que possui a prerrogativa da cobrança.

Para Sabbag (2012, pág. 682) existem dois tipos de sujeito ativo:

a) Sujeito ativo direto: são os entes tributantes - União, Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 41, I, II, III do Código Civil, Lei n. 10.406/2002) - detentores de competência tributária, ou seja, do poder legiferante de instituição de tributo.

b) Sujeito ativo indireto: são os entes parafiscais - CREA, CRM, CRC, entre outros - detentores de capacidade tributária ativa, ou seja, do poder de arrecadação e fiscalização de tributo.

Atualmente, uma questão que tem sido colocada em voga é a dúvida sobre a exclusividade das pessoas jurídicas de direito público como sujeitos ativos da obrigação tributária, ou se nesta relação também existe a possibilidade de atuação das pessoas jurídicas de direito privado.

Hugo de Brito Machado (2004, p. 138) posiciona-se no sentido de que:

Não podemos colocar nessa condição a pessoa jurídica de direito privado, nem a pessoa natural. Tais pessoas podem receber atribuições de arrecadar o tributo. Não, porém, de exigí-lo, nos termos aqui referidos.

Para Leandro Paulsen (2012, p. 14), só pode ser sujeito ativo o próprio ente político, autarquia ou fundação pública, visto que:

Em face da natureza da atividade tributária, que envolve fiscalização, imposição de multas e restrição a direitos, [...] apenas pessoas jurídicas de direito público podem figurar como sujeito ativo de obrigação tributária.

Divergindo das posições anteriores, Luciano Amaro (2006), de forma bastante didática, explica que embora as pessoas que a lei determina como credores de obrigações tributárias não tenham competência tributária, que é a

aptidão para criar tributos, elas possuem, sim, capacidade tributária ativa, lhes sendo permitido figurar no pólo ativo da obrigação tributária. E completa:

Nesse sentido é que deve ser entendido o art. 119 do Código Tributário Nacional, ao falar de competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. Esse dispositivo peca, porém, quando supõe que o credor da obrigação tributária necessariamente tenha de ser pessoa jurídica de direito público, quando se sabe que o sistema constitucional admite a existência de outras entidades na condição de credoras de obrigações tributárias. Não vemos que outro rótulo dar a elas a não ser o de sujeito ativo de obrigação tributária. (AMARO, 2006, p. 294)

Também em sentido contrário, Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 302), alega a "imprestabilidade do art. 119, cujo texto conflita com o sistema constitucional, em que se albergam, no campo da parafiscalidade, entidades não públicas credenciadas à titularidade ativa de relações jurídico-tributárias".

O STJ, em 07/10/2009, editou a Súmula 396, dizendo que "A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural".

E em 23/04/2013, o mesmo tribunal, no AgRg no REsp 1341871/SP com relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, decidiu:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL, EM RAZÃO DA SUA NATUREZA TRIBUTÁRIA E CARÁTER COMPULSÓRIO AOS FILIADOS E NÃO FILIADOS. PRECEDENTES DO STJ: RESP 1.237.410/SP, REL. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 09.04.11 E RESP. 726.958/SP, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJE 27.08.2009. LEGITIMIDADE DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA AGRICULTURA PARA COBRANÇA DA EXAÇÃO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 396 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Esta egrégia Corte Superior já decidiu que a cobrança da Contribuição Sindical Rural, em razão da sua natureza tributária, é exigível de todos os integrantes da respectiva categoria profissional ou econômica, independentemente de filiação a sindicato.
2. É entendimento Sumulado por este Superior Tribunal de Justiça que a Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural (Súmula 396/STJ)
3. Agravo regimental desprovido. (BRASIL, 2013, [N.P.]

Diante do exposto e considerando a invalidade do disposto no artigo 119 do CTN, a segunda corrente parece ser a mais correta. Este artigo demonstra uma tentativa de resguardar como sujeito ativo apenas as pessoas jurídicas de direito público, mas fecha seu texto mencionando os "titulares da competência para exigir o seu cumprimento".

Ora, sabe-se que embora não possuam competência tributária, as pessoas definidas em lei como credoras das obrigações tributárias possuem capacidade tributária ativa, ou seja, estão habilitadas a figurar no polo ativo da obrigação tributária, sendo-lhes permitido, na posição de credores, exigir o cumprimento desta obrigação. Ressalte-se que o credor nem sempre é o ente político que instituiu o tributo.

O polo ativo, então, é o lado credor na relação tributária, sendo o titular da competência para lançar ou cobrar o tributo. Nesta posição podem estar tanto as pessoas jurídicas de direito público quanto as pessoas de direito privado, desde que se estabeleçam como titulares da capacidade tributária ativa, possuindo o poder de efetivamente cobrar e exigir o recolhimento do tributo.

### **3.2. Sujeito Passivo**

O sujeito passivo encontra sua definição no Artigo 121 do Código Tributário Nacional, que preceitua:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

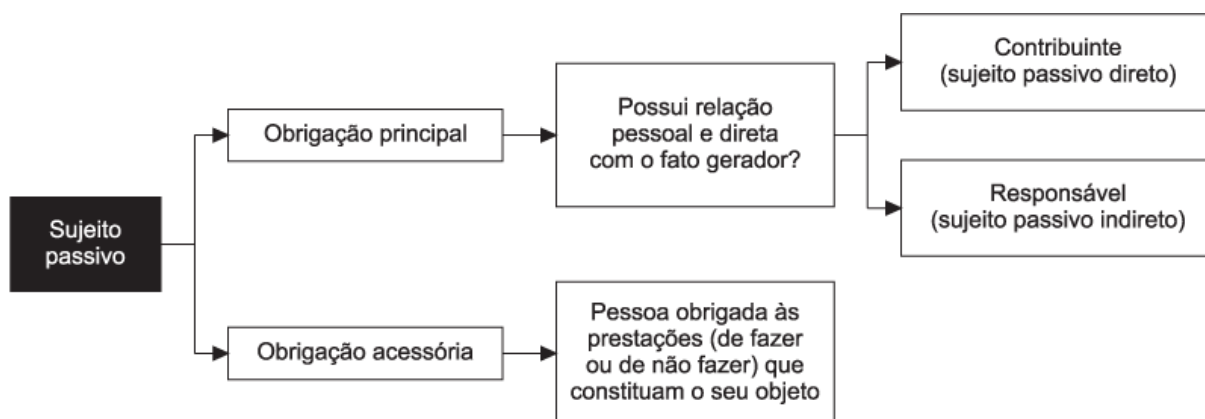
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Desta forma, verificamos a existência de dois tipos de sujeito passivo na relação tributária, quais sejam: o contribuinte (inciso I) e o responsável (inciso II). Ambos serão estudados detalhadamente mais adiante.

Há, ainda, duas especificações no CTN para a sujeição passiva: do sujeito passivo da obrigação principal (Art. 121), mencionado acima e do sujeito passivo da obrigação acessória (Art. 122), “*in verbis*”: “Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”.

Em resumo, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada a pagar o tributo ou penalidade pecuniária; na obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações (fazer ou deixar de fazer) que constituam seu objeto. Como ilustração, temos o seguinte fluxograma para identificação do sujeito passivo:

Figura 1: Fluxograma da sujeição passiva



### 3.2.1. Contribuinte

O inciso I do Art. 121 do CTN utiliza uma expressão que popularizou-se de maneira atécnica. O termo “contribuinte” vem sendo aplicado, principalmente pela mídia e pela população em geral, de forma equivocada no que se refere a situações diversas. É comum, e em muitas vezes errado, chamar de contribuinte aquele que sofre a incidência do tributo, desta forma contribuindo com a atividade arrecadatória do Estado.

Ricardo Alexandre (2010, p. 296) tratou sobre o tema:

Assim, o sujeito que compra uma mercadoria qualquer arca com o ônus de ICMS e é, por isso, chamado de contribuinte. O problema é que o sujeito passivo da obrigação de recolher o ICMS da operação é o comerciante e não o consumidor. A relação jurídico-tributária se instaura tendo, no polo ativo, o Estado e, no polo passivo, o comerciante, legalmente definido como contribuinte.

Já Luciano Amaro (2006, p. 299), trata da figura do contribuinte dizendo:

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 dos serviços; "importar" bens evidencia a figura do importador etc. Dado o fato, ele é atribuído a alguém, que o tenha "realizado" ou "praticado". Essa pessoa, via de regra, é o contribuinte.

Pode-se dizer, então, que contribuinte é aquele que efetivamente pratica o fato gerador ou que se vincula a este de maneira personalíssima e direta, constituindo a respectiva obrigação tributária.

Mauro Luís Rocha Lopes (2012, p. 186) entende que não se faz necessária a indicação precisa do contribuinte do tributo, já que ao identificar a situação

essencial sobre a qual recai a arrecadação, é possível conceber a figura do contribuinte de maneira lógica.

Atualmente, encontramos na doutrina e jurisprudência a divisão da classificação em contribuinte de fato e contribuinte de direito.

O STJ, em 10/09/2013, na ementa do AgRg no AgRg no REsp 1228837/PE com relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, declarou:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COMBUSTÍVEIS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 4º, DA LEI N. 9.718/98 (REDAÇÃO ORIGINAL ANTERIOR À LEI N. 9.990/2000). AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE DO COMERCIANTE VAREJISTA (**CONTRIBUINTE DE FATO - SUBSTITUÍDO**) PARA PLEITEAR A REPETIÇÃO DE INDÉBITO PAGO PELA REFINARIA (**CONTRIBUINTE DE DIREITO - SUBSTITUTO**). TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA NA FORMA DO ART. 543-C, CPC.

1. Segundo o decidido no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 903.394/AL, Primeira Seção, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe de 26.04.2010, submetido ao rito do artigo 543-C do CPC, em regra o contribuinte de fato não tem legitimidade ativa para manejar a repetição de indébito tributário, ou qualquer outro tipo de ação contra o Poder Público de cunho declaratório, constitutivo, condenatório ou mandamental, objetivando tutela preventiva ou repressiva, que vise a afastar a incidência ou repetir tributo que entenda indevido.

2. No presente caso, **a situação da empresa comerciante varejista de combustível (substituído tributário) é justamente a situação de contribuinte de fato**, pois a redação original do art. 4º, da Lei n. 9.718/98 estabelece que **as refinarias de petróleo é que figuram na qualidade de contribuinte de direito das exações ao PIS e COFINS (substitutos tributários)**. Sem legitimidade ativa a empresa comerciante varejista. (grifos nossos)

O ministro do STF Joaquim Barbosa, em 7 de abril de 2011, julgando a AC 2827 MT, destacou que a diferenciação entre “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito” é envolta em intermináveis controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais e, sendo plausível que o desate da controvérsia ocorra pela aplicação direta da regra da capacidade contributiva, em favor ou em desfavor dos consumidores, suspendeu os efeitos de uma decisão do STJ sobre a matéria.

De maneira simplificada, a primeira definição (contribuinte de fato) trata das pessoas que arcam com o ônus financeiro, mesmo não integrando formalmente a relação tributária. Já a segunda definição (contribuinte de direito) se dá para aquele a quem a Lei determina a obrigação de arcar com o tributo.

### 3.2.2. Responsável

Identifica-se o responsável tributário como o sujeito passivo que não possui relação pessoal e direta com o fato gerador. Diferentemente do contribuinte, este não adquire originariamente a dívida, dependendo de previsão legal para se caracterizar.

O artigo 128 do CTN cria a base legal para tal caracterização dizendo:

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.

Para Hugo de Brito Machado (2004, p. 148):

A palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

Nas palavras de Kiyoshi Harada (2009, p. 475), responsabilidade tributária em sentido amplo:

Consiste no dever de o contribuinte, sujeito passivo natural, tornar efetiva a prestação de dar, consistente no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal), ou a prestação de fazer ou não fazer, imposta pela legislação tributária no interesse da fiscalização ou arrecadação tributária (obrigações acessórias).

Doutrinariamente, costuma-se dividir a responsabilidade tributária em duas classes, podendo acontecer por transferência ou por substituição, a depender do momento em que se estabelece juridicamente a relação entre a pessoa definida legalmente como responsável e o sujeito ativo.

De forma bastante resumida, a responsabilidade por transferência acontece quando, por força de lei, se estabelece a mudança do ocupante do polo passivo. Em outras palavras, no ato do surgimento da obrigação, a pessoa X ocupa o posto de sujeito passivo, no entanto, evento definido em lei faz com que esta responsabilidade seja transferida para Y. Já na responsabilidade por substituição, a sujeição passiva ocorre concomitantemente ao fato gerador. Os dois casos serão explicados a seguir.

### 3.2.2.1. Responsabilidade por transferência

Após a ocorrência do fato gerador nasce a obrigação tributária, com definição legal dos polos ativo e passivo. No entanto, o Código Tributário Nacional prevê alguns casos em que é possível a mudança do figurante do polo passivo, desde que verificados determinados fatos.

Ricardo Alexandre (2010, p. 314) define:

Trata-se de casos em que a obrigação nasce tendo, no polo passivo, determinado devedor (contribuinte ou responsável), mas, em virtude de evento descrito com precisão na lei, há a transferência da sujeição passiva a uma outra pessoa, esta na condição de responsável. Verifica-se, portanto, uma modificação subjetiva (dos sujeitos) na obrigação surgida.

Já Eduardo Sabbag (2012, p. 714) preceitua:

Portanto, após a ocorrência de um evento determinado (morte do contribuinte, aquisição de bens, aquisição de fundo de comércio e outros), transfere-se o ônus tributacional, que até então estava a pesar sobre o devedor principal, para o responsável tributário. Em outras palavras, depois de surgida a obrigação tributária contra uma pessoa certa e determinada, é ela transferida a outrem, em consequência de um fato que lhe é posterior.

Existem, no Código Tributário Nacional, duas modalidades de responsabilidade por transferência: Dos sucessores (arts. 130 a 133) e de terceiros (art. 134).

Luciano Amaro (2006, p. 320), tratando sobre a responsabilidade por sucessão nos ensina:

A sucessão dá-se no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva. Assim, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. Se se trata de obrigação cujo cumprimento independe de providência do sujeito ativo, cabe ao sucessor adimpli-la, nos termos da lei. Se depende de providência do sujeito ativo (lançamento), já tomada, compete-lhe também satisfazer o direito do credor. Se falta essa providência, cabe-lhe aguardá-la e efetuar o pagamento, do mesmo modo que o faria o sucedido.

E Mauro Luís Rocha Lopes (2012, p. 203) fala sobre a responsabilidade de terceiros dizendo:

Os chamados “terceiros” são verdadeiros administradores de bens e interesses dos contribuintes, ou seja, são os pais, em relação aos filhos; os tutores e curadores, em relação aos tutelados e curatelados; o inventariante, em relação ao espólio; o administrador (antigo “síndico”), em relação à massa falida, etc. Se forem negligentes, em prejuízo do Fisco ou dos contribuintes, cujos interesses são por eles tutelados, podem acabar responsabilizados pelos tributos devidos pelos últimos. [...] A norma do art. 135 do CTN agrava a responsabilidade dos terceiros mencionados no art.

134, pois os torna substitutos, afastando a responsabilidade do contribuinte, no que toca às obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Assim, a responsabilidade será plena, pessoal e exclusiva dos terceiros, sempre que agirem com má-fé, dolo, contra aqueles a quem representam.

Percebe-se, diante dos ensinamentos doutrinários, que a denominação "por transferência" se dá porque, devido a evento que ocorre posteriormente ao fato gerador, a responsabilidade é transferida para o(s) sucessor(es). Na sequência, breves comentários sobre a responsabilidade por substituição, que será abordada em profundidade em capítulo próprio.

### **3.2.2.2. Responsabilidade por substituição**

Aqui, o sujeito passivo será uma pessoa diferente daquela a quem se atribui a relação direta e pessoal com o fato descrito em lei como gerador do tributo. Já na ocorrência do fato gerador, o ônus sobre o pagamento do tributo é do responsável, estando o contribuinte livre de qualquer obrigação.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo, *apud* Eduardo Sabbag (2012, pág. 709):

Trata-se a substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador. Deve inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas só pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham ínsita a capacidade contributiva.

No próximo capítulo será apresentado um breve histórico sobre a substituição tributária e um detalhamento sobre as modalidades do instituto presentes no ordenamento jurídico brasileiro.



## 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

### 4.1. Histórico

A substituição tributária é um instituto que foi criado por meio de legislação infraconstitucional, sendo implementado, quando de sua origem, pelos estados brasileiros através de convênios e protocolos.

A primeira referência ao fenômeno da substituição tributária acontece na Lei 5172/66 em seu artigo 58 §2º, II, que dizia:

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

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

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

Posteriormente este artigo foi modificado pelo Ato Complementar nº 34, de 30 de Janeiro de 1967, sendo totalmente revogado em 31 de Dezembro de 1968 pelo Decreto-Lei Nº 406.

Somente em 1983, com a Lei Complementar nº 44, voltou-se a falar em substituição tributária, com o acréscimo dos arts. 2º, 3º e 6º ao Decreto-lei nº 406 de 1968.

No decorrer de muitos anos, sua legitimidade e constitucionalidade foi questionada pelos contribuintes, sob as alegações de falta de previsão constitucional e de legislação complementar que regulasse sua implementação. Contestava-se, sobretudo, a expectativa de realização do fato jurídico futuro sob a proteção dos princípios tributários da tipicidade e da capacidade contributiva e, no que se refere ao ICMS, sob a égide do princípio da não cumulatividade.

Verificando a eficiência do instituto, já que desde o início de sua aplicação notou-se uma queda na evasão fiscal e melhoria no processo de fiscalização e arrecadação, o Congresso Nacional, através da Emenda Constitucional nº 3 de 17 de Março de 1993 acrescentou o §7º ao artigo 150 da atual Constituição Federal, tratando da antecipação, com ou sem substituição.

Eis o texto constitucional com a nova redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

Como visto, já se passaram quase 50 anos desde a primeira previsão legal do instituto e até hoje ainda não há um consenso sobre sua aplicação.

#### **4.2. Substituição Tributária Para Trás**

É também conhecida como diferimento tributário, substituição tributária regressiva ou antecedente, já que o pagamento do tributo é adiado na cadeia de circulação da mercadoria. Esta modalidade de substituição acontece quando, por força de lei, o adquirente de determinada mercadoria fica responsabilizado pelo tributo devido originalmente pelo contribuinte que a vendeu.

Nas palavras de Mauro Luís Rocha Lopes (2012, p. 195), a substituição tributária para trás:

Revela-se medida salutar para os casos em que o comerciante, mercê das características de seu negócio, não disponha de estrutura ou capacidade econômica para cumprir deveres fiscais – escrituração contábil, emissão de notas, etc. – que viabilizem a fiscalização e a arrecadação do ICMS. Por outro lado, tal substituição permite ao Fisco centralizar a fiscalização na indústria que se utiliza, na fabricação de seus produtos, de insumos adquiridos de tais contribuintes, acabando ela por recolher o tributo devido na citada operação, na qual figurará como substituto tributário.

Nas transações agropecuárias, principalmente na venda de insumos para industrialização, é muito comum a aplicação da substituição tributária para trás. Itens como café, leite, soja, carvão e pescados, entre outros que facilmente podem ser produzidos em pequena escala ou em grupos cooperativos são comumente encontrados como objeto nestas negociações.

Não seria razoável que o Fisco exigisse destes pequenos produtores o pagamento relativo ao ICMS devido na comercialização de seus produtos. É muito mais prático e eficaz cobrar o tributo da indústria que recebe e beneficia tais produtos, quando da operação de revenda do material já industrializado.

Ressalte-se que como o contribuinte foi dispensado do pagamento do tributo – e é neste momento que ele recebe a denominação de substituído – não restará para o mesmo qualquer responsabilidade pelo pagamento do tributo que eventualmente não seja efetuado pelo responsável (substituto), até porque é certo que o ônus pelo pagamento do imposto foi descontado no preço que o substituto

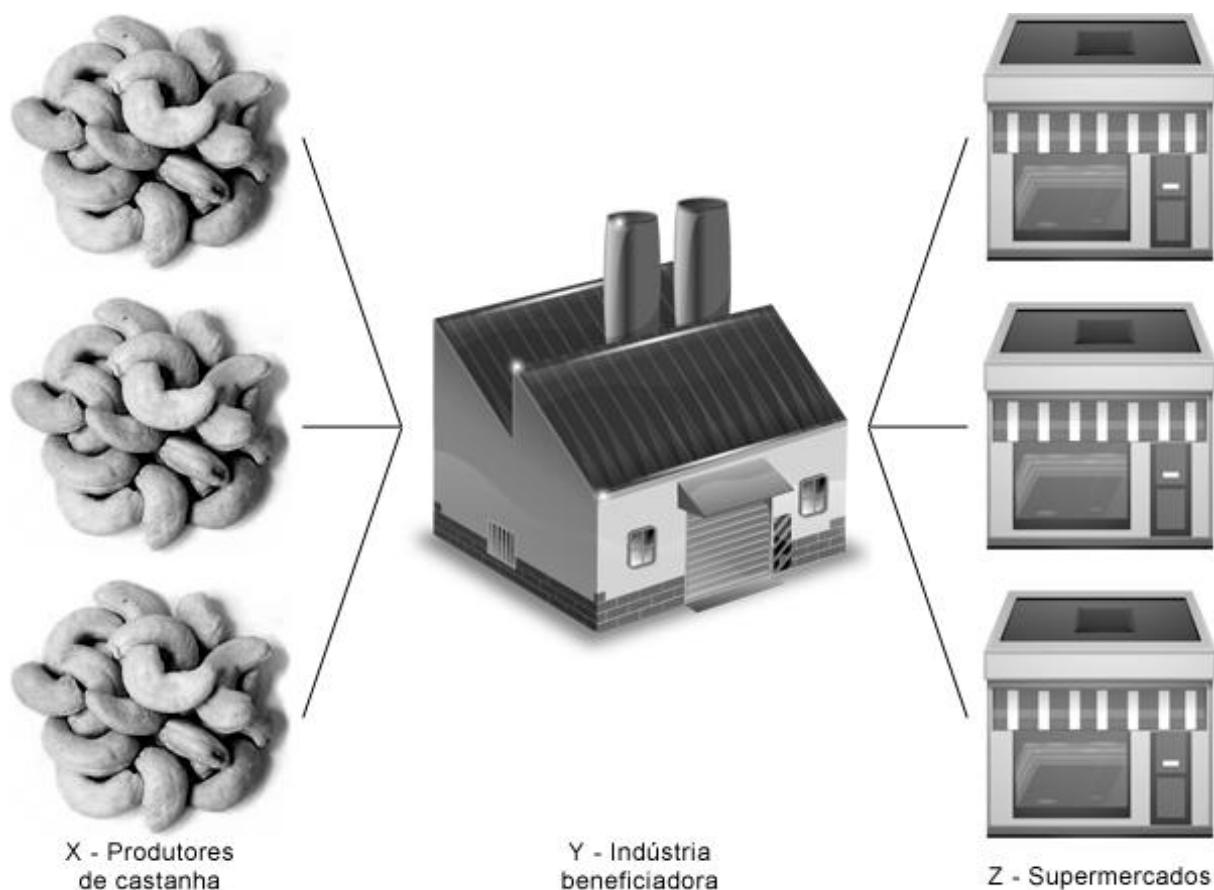
pagou ao substituído, ou seja, a indústria, ciente de que no futuro precisará pagar o imposto que não foi recolhido pelo pequeno produtor, já efetua a compra da mercadoria com um valor um pouco reduzido, visando compensar o pagamento que se mostra iminente.

Leandro Paulsen (2012, p. 105) resume bem o tema da substituição tributária para trás dizendo:

Na substituição para trás, há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos ou serviços. [...] Continua havendo a figura do contribuinte, mas é do responsável a obrigação de recolher o tributo.

Para ilustrar de forma simples o conceito, verifique-se a seguinte figura:

Figura 2: Substituição tributária para trás



Considere-se uma indústria de beneficiamento de castanhas que adquire de diversos agricultores diferentes a matéria-prima para sua produção, e após finalizado o processo, vende seus produtos industrializados para vários supermercados. Esta cadeia de circulação tem como principal característica a

concentração, já que a produção de diversas fontes é apontada para um único adquirente.

É notório que, em casos como este, o processo fiscalizatório e arrecadatário por parte da administração pública se torna muito mais fácil se o Estado exigir da indústria beneficiadora todos os tributos devidos sobre as operações realizadas pelos produtores de castanhas (fornecedores). Há ainda, no exemplo, uma outra grande vantagem, que é dar oportunidade para que pequenos agricultores possam escoar sua produção sem a necessidade de manter uma complicada organização contábil-financeira para efetivar o recolhimento do tributo.

Deste modo, é normal que a indústria beneficiadora substitua os seus fornecedores como responsável pelos tributos relativos às vendas feitas de “X” para “Y”. Analisando toda a cadeia de circulação, verifica-se que “Y” será sujeito passivo em duas situações: No momento em que adquire produtos de “X” e também quando realiza as vendas para “Z”. Na primeira hipótese, “Y” será responsável porque, mesmo não possuindo relação pessoal e direta com a situação constituinte do fato gerador, estará vinculado a tal circunstância. Em outras palavras, não é o alienante mas é o adquirente e sua obrigação está expressa em lei. Já no segundo caso, “Y” será contribuinte porque possui relação pessoal e direta com a situação constituinte do fato gerador.

Ricardo Alexandre (2010, p. 317), fala sobre a substituição tributária para trás explicando:

Como a regra é que esta técnica de tributação resulte em benefícios para a maioria dos potenciais integrantes das relações jurídico-tributárias sujeitas à sistemática, não existem controvérsias judiciais relevantes relativas à matéria.

Para finalizar, é importante destacar que as pessoas nas cadeias de produção/circulação sempre serão substituídas por aquelas que estão na próxima posição desta cadeia. “Para frente” ou “para trás” é a classificação empregada sob a perspectiva do substituído, não do substituto.

#### **4.3. Substituição Tributária Para Frente**

Também recebe os nomes de substituição tributária progressiva ou por antecipação. Aqui, o responsável se obriga ao pagamento do tributo devido

originalmente pelo contribuinte. O fato gerador será posterior, mas a exação já é exigida e deverá ser paga pelo responsável em operação anterior.

O principal argumento utilizado pelo Fisco para utilização da substituição tributária para frente é a concentração da fiscalização e arrecadação em poucos pontos (indústrias ou empresas atacadistas), o que se mostra, de fato, mais fácil de realizar do que proceder com todo esse processo em inúmeros pontos varejistas espalhados pelo mercado.

Existe, neste modelo de substituição, uma presunção de que determinado fato gerador se concretizará no futuro, entendendo-se, desde logo, que a cobrança antecipada do tributo é válida. O instituto é especialmente utilizado quando a próxima etapa da cadeia econômica apresenta um risco de evasão fiscal mais elevado.

Neste ponto, uma questão bastante debatida doutrinariamente consiste em verificar se a legislação tributária pode se utilizar das técnicas da presunção e da ficção para estabelecer o fato gerador do tributo.

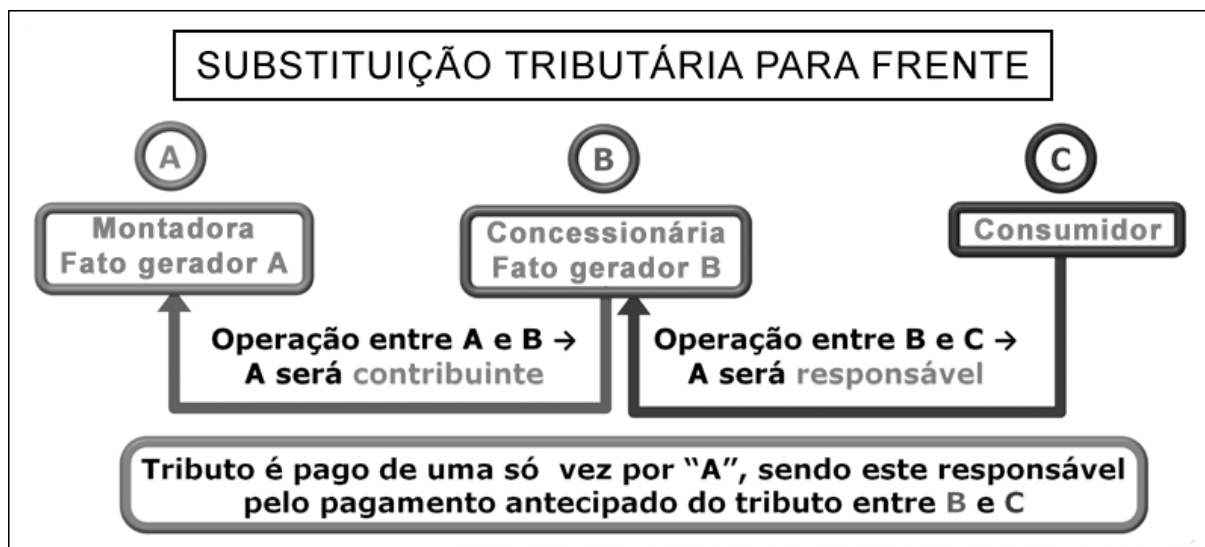
Tratando sobre tais técnicas, Luciano Amaro (2006, p. 275) nos diz:

Se o emprego dessas técnicas implicar afronta, ainda que indireta, a qualquer princípio constitucional, ele deve ser repellido, [...] não lhe cabendo esse expediente para contornar o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, nem lhe sendo permitido alterar o figurino preestabelecido no Código, em relação a qualquer tributo [...].

Um dos exemplos mais utilizados pela doutrina para ilustrar o instituto em tela é o da indústria automobilística. Através da substituição tributária para frente, no ato do repasse de um veículo novo (do fabricante para a concessionária), a montadora recolhe o ICMS não apenas como contribuinte, no que diz respeito a esta operação especificamente, mas também o recolhe relativamente à próxima operação (venda da concessionária para o consumidor final) . Em se tratando deste último procedimento, a indústria substituiu, no polo passivo da obrigação tributária, a concessionária, que agora passa a figurar como substituída.

Representando sistematicamente o instituto temos:

Figura 3: Substituição tributária para frente



A doutrina ainda não chegou a um consenso sobre o assunto e duas vertentes debatem sobre o tema da constitucionalidade da substituição tributária para frente.

#### 4.3.1. CORRENTE FAVORÁVEL À ST PROGRESSIVA

Ricardo Alexandre (2010, p. 321), um dos defensores da corrente que entende como válida a modalidade progressiva, preceitua:

Hoje, a substituição tributária para frente é objeto de expressa previsão constitucional. Ressalte-se, entretanto, que a autorização ganhou status constitucional com o advento da EC 3/1993, o que possibilita a análise da constitucionalidade da própria Emenda e das regras sobre substituição instituídas antes do seu advento.

A Emenda Constitucional nº 3 de 17 de Março de 1993 modificou o artigo 150 da atual Constituição Federal, acrescentando-lhe o §7º, deixando-o com a seguinte escrita:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

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

Jurisprudencialmente, no STJ, temos:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS. 1. SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. DISTINÇÃO. O substituto legal tributário é a pessoa, não vinculada ao fato gerador, obrigada originariamente a pagar o tributo; o responsável tributário é a pessoa, vinculada ao fato gerador, obrigada a pagar o tributo se este não for adimplido pelo contribuinte ou pelo substituto legal tributário, conforme o caso. 2. SUBSTITUÍDO OU CONTRIBUINTE DE FATO. O substituído ou contribuinte de fato não participa da relação jurídico-tributária, carecendo, portanto, de legitimação para discuti-la. Recurso especial conhecido e provido. (REsp 89.630/PR, 2a T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 08-06-1999)

Já o STF assim decidiu:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM N. 66/88 (ART. 25) E ICMS N. 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA N. 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei n. 406/68 (art.128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM n. 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei Paulista n. 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS n. 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei n.406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido. (RE 213.396/SP, 1a T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02-08-1999)

O professor alagoano Ângelo Braga Netto Rodrigues de Melo (2008, p. 69), para defender a tese da substituição tributária para frente, defende o emprego da presunção absoluta. Para o doutrinador, o art. 150, §7º, CF, ao dispor "caso não se realize o fato gerador presumido", não admite prova em contrário, sendo uma presunção absoluta. Sendo assim, o poder constituinte derivado passou a considerar indiferente a possibilidade de não se concretizar o fato gerador presumido, por conta de já ter ocorrido a incidência. E complementa:

Assim, o elemento material presumido só pode ser quantificado por meio da base de cálculo presumida, pois caso fixada uma base de cálculo real, haveria descompasso entre o momento da incidência – determinado pela lei – e o momento da fixação do quantum. (MELO, 2008)

Esta corrente favorável - ou por outro ponto de vista, os que não se posicionam contrariamente - entende que o recolhimento praticado na substituição

tributária para frente não pode ser considerado como tributação sem fato gerador, sendo tão somente uma simples antecipação do tributo que será devido. Neste caso o substituto recolherá por todos os integrantes da cadeia, antecipando o montante devido pelos próximos integrantes do ciclo (os chamados substituídos). Os defensores ainda levantam a tese de que se trata de segurança jurídico-tributária, assegurando aos governos o recolhimento devido.

Considerando que em condições normais os produtos passíveis de substituição tributária são aqueles com grande demanda e circulação no mercado, justificam a operação como prática eficiente para inibir a evasão fiscal.

Neste ponto, pressupõe-se que é muito mais econômico e conveniente para o Fisco manter esta prática, já que na substituição tributária para frente a sistemática do instituto trata de "filtrar" apenas os contribuintes sujeitos à substituição. Para corroborar este entendimento, um questionamento é frequentemente levantado: É melhor fiscalizar todos os bares, restaurantes e lanchonetes ou os distribuidores de bebidas? Centenas de farmácias espalhadas por todo o Estado ou um punhado de distribuidores de medicamentos? É facilmente constatável que a quantidade de estabelecimentos de varejo será sempre muito superior.

O recolhimento antecipado do tributo contribui, ainda, para que a rigorosidade aplicada na fiscalização seja menor. Assim sendo, menos recursos são necessários para sua efetivação. Já não se verifica mais o modelo de cobrança "de porta em porta" praticado pelo Fisco em tempos distantes.

Enfrentando tais argumentos, verifica-se que nesta via dupla um lado objetiva a segurança jurídica dos contribuintes e o outro a segurança político-tributária do estado. É inegável que o sistema da substituição progressiva possui respaldo legal. No entanto, como será demonstrado a seguir, são diversas as divergências jurídicas a respeito do tema. Constitucionalmente falando, apenas a substituição tributária para frente possui previsão expressa (Art. 150, §° 7) e, curiosamente, é justamente esta a modalidade que enseja mais debates e controvérsias acerca da legalidade de sua aplicação.



#### 4.3.2. CORRENTE CONTRÁRIA À ST PROGRESSIVA

Defendendo a corrente que entende a inconstitucionalidade da substituição tributária para frente, Roque Antonio Carraza (2006), tratando sobre a já mencionada EC 3/1993, escreveu:

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

Corroborando este entendimento, Eduardo Marcial Ferreira Jardim *apud* Eduardo Sabbag (2012, p. 711) define:

A substituição tributária é instituto empregado na legislação do ICMS, dentre outras, na qual o legislador estabelece a antecipação da incidência do imposto com relação a operações sucessivas, cada qual objeto de tributação em tese, e, para tanto, elege como sujeito passivo o substituto tributário. (...) Trata-se de mais um desprezo pelos primados cardeais que informam o Sistema Constitucional Tributário, a teor da estrita legalidade, da tipicidade da tributação, da vinculabilidade da tributação e outros, porquanto a incompatibilidade entre os aludidos postulados e a denominada substituição afiguram-se de clareza solar, e a absurdez se depara inadmissível num Estado de Direito Democrático. Como se vê, no caso em tela, os governantes optaram pela comodidade do atalho, em detrimento da ordem jurídica.

Outro dispositivo legal que trata sobre o assunto é a LC n° 87/1996, também conhecida como "Lei Kandir", que em seu art. 10 define:

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.

Interessante notar que o texto da lei mencionada acima não cogitou a hipótese de realização de um fato gerador da obrigação tributária que venha a acontecer com uma base de cálculo diferente daquela que foi prevista no ato do recolhimento do tributo. Pode-se tomar como certa a circunstância de que nem sempre o fato gerador vai ocorrer conforme previsão do legislador, já que eventualmente os valores dimensionados no recolhimento serão diferentes daqueles verificados na próxima etapa da circulação do produto, podendo ser variável tanto para mais, quanto para menos.

Ao se considerar um tributo devido sem a correspondente ocorrência do fato gerador, verifica-se um problema: A dificuldade na estipulação da base de cálculo.

Como forma de solucionar tal problema, foram definidas as pautas fiscais, que nada mais são do que parâmetros que norteiam a fixação da base de cálculo, tomando como direção a média dos valores encontrados no mercado.

Com relação às pautas fiscais, Eduardo Maneira (2006, p. 7) preceitua:

Pauta fiscal, de sua vez, não tem nada a ver com substituição tributária. Pauta fiscal nada mais é do que a troca da base de cálculo real por outra arbitrada de modo autoritário pela fiscalização. Por isso que nunca foi admitida pela jurisprudência. Na pauta fiscal não há a figura do substituto e do substituído e o fundamento da praticidade perde toda a força. No polo passivo da relação está a figura do contribuinte e pronto! A única semelhança entre a pauta fiscal e a substituição tributária para frente é que a base de cálculo real é trocada por outra presumida, ou arbitrariamente presumida. Em alguns casos, o que pode também haver em comum entre as duas é a exigência do pagamento antecipado do tributo. No resto, são coisas absolutamente distintas.

A jurisprudência também não acolheu a adoção das pautas fiscais, conforme demonstrado em decisão do STJ:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. PAUTA FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. ART.148 DO CTN. HIPÓTESES DE UTILIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. SÚMULA 7/STJ. REGIME DE VALOR AGREGADO PREVISTO NO ART. 8º DA LC 87/96. ANTECIPAÇÃO. RECURSO DESPROVIDO.

1. Em relação à possibilidade de cobrança de ICMS baseada em pauta fiscal, esta Corte, no julgamento dos EREsp 33.808/SP, de relatoria do Ministro Demócrito Reinaldo, já pacificou entendimento no sentido de ser inadmissível a fixação da base de cálculo de ICMS com supedâneo em pautas de preços ou valores, as chamadas pautas fiscais. Isso porque, na realidade, a base de cálculo desse tributo é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, somente sendo admissível a utilização dessas pautas nos casos previstos no art.148 do CTN.

2. No caso dos autos, ficou consignado no acórdão recorrido e na r.sentença que não foi provada, sequer demonstrada, pelo Estado, a ocorrência de qualquer das hipóteses acima mencionadas. Por essa razão, para se avaliar a ocorrência de alguma das hipóteses previstas no art. 148 do CTN, possibilitando a utilização da pauta fiscal para fins de cobrança de ICMS, é necessário adentrar o conjunto fático-probatório constante dos autos, o que é inviável em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

(...)

4. Recurso especial desprovido. (REsp 595.281/MT, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13.12.2005, DJ 01.02.2006 p. 436)

Ainda neste sentido, o mesmo tribunal editou a Súmula 431 em 24/03/2010 dizendo que "É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal".

Rodrigo Lessa Vieira (2009) rebate os conceitos lançadas por Ângelo de Melo na tese favorável dizendo que aceitar como absoluta a presunção do artigo 150, § 7º da Constituição Federal significa admitir também que a legislação fica livre

pra violar as atribuições constitucionais de competência tributária, definindo, por exemplo, base de cálculo de tributos com valores totalmente diferentes dos valores previstos na hipótese de incidência. Em resumo, seria possível criar um novo tributo, não previsto na Constituição Federal (obviamente ressalvados os casos do art. 154, I, CF), por meio de dilatação de uma regulamentação de imposto já existente.

A favor desta corrente, Hugo de Brito Machado (2011, p. 40 apud MENDONÇA, 2011, p. 5) ensina que “nesse tipo de substituição tributária, ao substituto é atribuída a responsabilidade pelo pagamento de tributo que ainda não existe no plano concreto. É coisa de futuro.”

Na substituição tributária para frente, só é possível fazer o lançamento do imposto mediante uma estimativa da base de cálculo. A Lei Kandir, em seu artigo 8º, traça as diretrizes para regulação deste valor, dizendo:

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

[...]

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

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Da interpretação deste artigo entende-se que a base de cálculo será a soma do valor real de mercado mais seguro, frete e encargos (se houver) e ainda a margem de valor agregado (com lucro). As Secretarias das Fazendas Estaduais (SEFAZ) se esforçam muito para manter suas planilhas sempre atualizadas com estes valores, mas sabe-se que o mercado é muito ágil e dinâmico. Sempre haverá mercadores operando com margens diferentes daquelas publicadas pela SEFAZ.

Assim, efetivada a incidência do fato gerador, o comerciante que operou com margem inferior à divulgada é prejudicado e reclama o ressarcimento do montante pago a maior. Em outra hipótese, o comerciante que operou com margem superior acaba prejudicando a SEFAZ, visto que não procederá com o pagamento da diferença e sairá na "vantagem".

Legislações estaduais e decisões do STF aboliram tanto o recolhimento complementar quanto o ressarcimento do pagamento feito a maior. Entende-se que as duas ações (ressarcimento e pagamento) vão de encontro à própria natureza da substituição tributária, já que uma grande parte dos comerciantes solicitariam ressarcimento e outra seria exigida pela complementação do valor. Como consequência, a demanda por uma fiscalização mais efetiva seria absurdamente maior.

Confirmando tal posição, o STF decidiu:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6º E 7º 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 AL, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 07.05.2002, DJ 22.11.2002. Grifo nosso.)

Vale ressaltar a extrema dificuldade de se localizar, no direito comparado, referências à substituição tributária para frente em literatura estrangeira, visto que tributação fundamentada em pautas fiscais ou planilhas de margens já foram abolidas em quase todo o mundo.

Na prática, um dos grandes problemas da substituição tributária para frente é o seu efeito definitivo, que não admite ressarcimento ao pagamento de valores superfaturados nem cobrança extra sobre pagamento de valores inferiores aos efetivamente verificados no mercado. Esta característica, como será demonstrado detalhadamente mais adiante, fere três princípios relacionados ao direito tributário: Tipicidade, isonomia e não-cumulatividade.

#### **4.3.2.1. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

Conforme demonstrado em capítulo anterior, o direito tributário deve sempre obedecer o princípio da legalidade, estando sujeito à reserva absoluta de lei. E de acordo com Alberto Xavier (1978, p.37 apud FIGUEIREDO, 2008):

Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz ou administrador – e, portanto, a prevenir a aplicação de tributos arbitrários, optou-se neste ramo do Direito por uma formulação mais restrita do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão do caso concreto.

Desta forma, considerando o princípio da estrita legalidade, a hipótese de incidência descrita pela lei que institui um tributo deve ser detalhada em todos os seus aspectos possíveis, de modo que sua aplicação se dê apenas quando houver casamento perfeito entre o fato jurídico ocorrido e os elementos integrantes da norma.

Tratando sobre o assunto, Ives Gandra da Silva Martins (2002, p. 203) se posicionou dizendo:

Com efeito, determinando o art. 150, inciso I, que o direito tributário rege-se pelo princípio da legalidade e a legalidade, quando da promulgação da Constituição Federal, não permitia a esta a criação de tributo sobre fato gerador inexistente, toda obrigação tributária deveria corresponder a um fato gerador econômico sobre o qual incidiria a tributação. Por essa razão, só poderia haver tributação sobre fatos geradores reais, isto é, a pessoa física ou jurídica só deveria pagar tributo se houvesse obrigação real. [...] Em outras palavras, sempre que a incidência tributária não tivesse sustentação econômica relacionada à hipótese prevista na lei explicitadora da Constituição (lei complementar exigida pelo art. 146 da CF/88) feriria o princípio da legalidade (imposição sem fato gerador real).

Isto posto, não se pode considerar razoável que o legislador tenha poder para definir uma etapa anterior à ocorrência do fato gerador como marco para exigência do tributo. Esta é uma clara ofensa ao princípio da legalidade tributária.

Com relação à tipicidade, pode-se traçar um paralelo entre o direito tributário e o direito penal, entendendo que não há distinção entre a tipicidade tributária e a tipicidade penal. Desta forma, se uma matéria não permite que se condene alguém por conta da suposição de que em determinado momento futuro cometerá um fato descrito pela norma como crime, para a outra, tampouco se considerará permitido cobrar um tributo diante de uma expectativa de ocorrência do fato gerador.

Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 158-159), versando sobre a matéria, completa:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade. (CARVALHO, 2005, p. 158- 159)

Ora, se o ICMS é o imposto caracterizado pela circulação de mercadorias e produtos e pela prestação de serviços, a substituição tributária para a frente, ao presumir um fato que ainda não ocorreu, estaria qualificando que tributo? Este novo tributo precisa ser regulamentado pela União.

Outro princípio maculado com a substituição tributária para frente é o da isonomia. O tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente é expressamente vedado pela Constituição Federal (Art. 150, II). Então, com relação a substituição tributária, o estado comete um erro quando utiliza hipóteses de incidência diferentes para contribuintes que estejam na mesma situação e também quando permite que situações diferentes ensejem a cobrança do mesmo tributo. Para exemplificar, duas indústrias que produzem o mesmo produto não podem ser tributadas pelo mesmo valor base presumido se uma consegue praticar preço mais baixo em relação à outra.

Já a capacidade contributiva, outro princípio violado pela substituição tributária, tem como finalidade limitar a arrecadação obtida pelo Estado, inclusive evitando tributação onde não se demonstre riqueza. No entanto, para tributar fato presumido, além de se considerar um patrimônio que ainda não existe, ou seja, não possui relevância econômica, o Estado finda cuidando da mesma maneira o titular efetivo da riqueza e aquele sobre o qual se deposita uma expectativa de capacidade contributiva ainda não revelada. É tratar de forma isonômica os desiguais.

Neste sentido, o STF julgou:

A CF outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o IPVA e para conceder isenção, mas, ao mesmo tempo, proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação econômica. Observância aos princípios da igualdade, da isonomia e da liberdade de associação. (ADI 1.655, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 3-3-2004, Plenário, DJ de 2-4-2004.) No mesmo sentido: AI 483.726- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 21-6-2011, Primeira Turma, DJE de 22-8-2011.

Tributar o fato presumido é tributar o nada. Não existe relevância econômica ou hipótese de incidência concreta sobre os quais o Estado possa arrecadar.

Tomando como exemplo um contribuinte que vende seu produto por R\$10 e paga impostos sobre uma alíquota de 10%, o valor arrecadado pelo estado seria, em condições ideais, de R\$1. Mas, se a base da cálculo para este produto for presumida em R\$15, o imposto devido passa a ser de R\$ 1,50. No final das contas, tem-se uma diferença (de cunho confiscatório) no valor de R\$ 0,50 exigido além da capacidade contributiva do comerciante.

Verificado que a substituição tributária para frente ofende vários princípios constitucionais tributários, será demonstrado em seguida que até mesmo o setor produtivo nacional possui restrições com relação ao instituto, reafirmando a posição contrária à sua utilização no ordenamento jurídico pátrio.

#### **4.3.2.2. REJEIÇÃO DA INDÚSTRIA**

Mais um problema verificado com o emprego da substituição tributária para frente é o fato de que, no decorrer dos últimos anos e aparentemente sem qualquer critério, os governos tem incluído cada vez mais produtos na lista dos que se enquadram no dito regime.

A empresa de consultoria *PricewaterhouseCoopers* (2010, p.44), em estudo encomendado pela CNI, verificou a quantidade de produtos inseridos no regime de substituição tributária entre os anos de 2004 e 2009 para cada estado do Brasil e editou o seguinte quadro:

Quadro 1: Quantitativo de produtos sujeitos à substituição tributária.

Estado	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Minas Gerais	68	74	81	88	98	337
São Paulo	66	66	66	67	105	281
Rio Grande do Sul	66	66	66	66	75	266
Rio de Janeiro	94	94	94	97	104	238
Rondônia	182	183	181	184	189	189
Alagoas	71	69	74	148	150	169
Amazonas	67	69	69	70	73	146
Rio Grande do Norte	139	140	143	144	146	146
Goiás	114	114	114	114	115	117
Piauí	103	104	110	111	116	116
Mato Grosso	70	72	72	78	98	105
Acre	91	92	95	95	95	95
Pará	90	90	90	90	92	92
Bahia	82	84	86	87	90	90
Ceará	75	79	86	84	88	88
Mato Grosso do Sul	73	73	74	80	85	85
Tocantins	81	83	79	79	84	84
Paraná	67	67	67	56	68	83
Espírito Santo	74	76	79	79	81	81
Paraíba	72	74	77	75	77	78
Amapá	68	71	72	72	77	77
Santa Catarina	44	44	41	43	75	77
Pernambuco	71	72	73	73	76	77
Sergipe	73	75	80	76	80	77
Roraima	63	70	70	73	76	76
Maranhão	70	73	71	74	74	74
Distrito Federal	68	69	69	72	76	72

Fonte: PricewaterhouseCoopers/CNI, 2010, p. 44

Com relação ao tema, a CNI – Confederação Nacional da Indústria publicou informativo (2010, p.3) revelando:

O uso da substituição tributária no recolhimento do ICMS tem se ampliado nos últimos anos. Em 59,1% das empresas sujeitas ao regime ocorreu a inclusão de novos produtos nos últimos três anos. O critério de concentração do recolhimento e da fiscalização em poucos contribuintes também não tem sido observado na escolha de novos produtos submetidos à substituição tributária. Enquanto 56,6% das grandes empresas reportam a aplicação do regime em novos produtos nos últimos três anos, entre as pequenas empresas esse percentual é de 55,6%.



Alguns produtos sempre fizeram parte da lista dos que compunham a substituição tributária. Este conjunto era bem definido e não havia maiores divergências sobre o tema. Tratando sobre o assunto, Ângelo de Angelis (2012, p. 46), define que tais mercadorias:

limitavam-se a produtos que atendiam um conjunto de quesitos básicos cujos efeitos minimizavam suas distorções nas cadeias produtivas, esses quesitos eram: a) a concentração da produção em poucas indústrias; b) a homogeneidade do produto; c) a homogeneidade do preço de varejo (corolário do anterior); d) a relevância do produto para arrecadação; e) a grande capilaridade da distribuição do produto no varejo.

Com fito meramente arrecadatário, alguns estados tem incluído em suas listas de substituição tributária produtos cada vez mais específicos, tornando as listas cada vez mais estranhas. Como exemplo, o Estado de São Paulo editou, em 2008, o DECRETO Nº 53.511, que adicionou à sua lista de substituição tributária, entre outros, o "chocolate branco, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kilo, chocolates contendo cacau, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kilo e chocolates e outras preparações alimentícias contendo cacau, em embalagens de conteúdo igual ou inferior a 1 kilo, excluídos os achocolatados em pó".

O que se verifica, quando da edição de tais listas é que em nenhum momento se respeita o pressuposto de homogeneidade. E na medida em que a substituição tributária se desenvolve, ela se torna seu próprio veneno. Considerando que sem a imprescindível homogeneidade fica praticamente impossível auferir os preços do mercado, cada vez mais se faz necessária a utilização de pautas fiscais e médias para definição das bases de cálculo, o que, como visto no tópico anterior, afronta fortemente os princípios constitucionais tributários.

Outro ponto interessante é que, com o crescimento das listas, apesar de se verificar um aumento na arrecadação, amplia-se também a necessidade de incrementação do sistema fiscalizatório, já que mais e mais empresas precisarão passar pelo processo de substituição. É mais uma afronta ao preceito de simplificação que justifica a adoção da substituição tributária.

Ainda em sintonia com o tema, Ângelo de Angelis (2012, p. 49), nos diz:

A explosão de novos produtos contendo extensas listas de especificações, cada qual com diferentes margens de valor agregado e que se alteram no decorrer dos meses, está transformando o instituto da ST no Brasil em um imenso sistema cada vez mais distante dos seus próprios pressupostos básicos. A consequência imediata é tornar o instituto da ST um mal contra si próprio, dificultando a fiscalização e o controle da arrecadação, que

deixaram de ser exercidos sobre poucos grandes contribuintes e passaram a ser exercidos sobre uma imensa rede de novos contribuintes substitutos.

E não é apenas o Estado que precisará investir cada vez mais em infraestrutura para suportar a "evolução" da substituição tributária. Os contribuintes estão cada vez mais pressionados a dispende gastos com sistemas de gerenciamento e controle de estoques para se enquadrar na abundante diversidade de normas reguladoras e produtos regulados pela ST.

Em resumo, na situação atual da substituição tributária, apesar de os Estados auferirem enormes ganhos com ICMS, os contribuintes e a administração/fiscalização tributária arcam com os diversos efeitos colaterais do instituto.

## 5. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto neste trabalho, verificou-se que a substituição tributária vem sendo aplicada no ordenamento jurídico brasileiro há quase 50 anos e que o instituto findou por se consolidar no papel de facilitador para os mecanismos de controle e arrecadação de tributos.

Houve uma preocupação em tratar dos mais importantes princípios constitucionais tributários, visando verificar se na prática a ST os respeita. Princípios jurídicos são preceitos essenciais em um sistema e desrespeitá-los implica em comprometer a atividade interpretativa das normas contidas em tal ordenamento.

Em se tratando da obrigação tributária, verifica-se que o sujeito ativo está definido no Art. 119 do CTN e o sujeito passivo no Art. 121 do mesmo CTN. Conforme previsão legal, o sujeito passivo poderá ser Contribuinte ou Responsável. No primeiro caso será contribuinte aquele que efetivamente pratica o fato gerador ou que se vincula a este de maneira personalíssima e direta. No segundo caso, responsável será o sujeito passivo que não possui relação pessoal e direta com o fato gerador.

A responsabilidade tributária é subdividida em Transferência e Substituição. Na transferência, por conta da ocorrência de evento já previsto em lei, a sujeição passiva é transferida a outrem. Já na substituição o terceiro não pratica o fato gerador, mas possui um vínculo indireto com o real contribuinte deste.

Na substituição tributária propriamente dita, duas modalidades servem como base para aplicação do instituto. Ambas foram abordadas: A ST para trás e a ST para frente. Constatou-se que a ST regressiva é aplicada e não enseja maiores debates jurídicos, visto que o fato gerador precede ao recolhimento do imposto. Por outro lado, na ST progressiva, como o pagamento do tributo é feito antes da efetivação do fato gerador, a controvérsia jurídica permanece enorme até os dias atuais.

Defende-se a utilização da ST para frente por conta da concentração da fiscalização e da arrecadação em poucas indústrias, distribuidores ou empresas atacadistas. Juridicamente, por conta da EC 03/1993, a corrente favorável entende que a nova previsão constitucional prevê e autoriza expressamente a utilização do instituto.

Em contraposição à corrente anterior, os que se posicionam contrariamente à ST progressiva afirmam que seu efeito definitivo veda o ressarcimento de pagamentos feitos com valores superfaturados ou cobrança extra para valores pagos com base de cálculo inferior às verificadas na prática do mercado. Além disso há uma grave afronta a alguns princípios constitucionais tributários e uma forte rejeição por parte do setor produtivo.

Assim sendo, conclui-se que a substituição tributária, em especial na sua modalidade para frente, não demonstra respeitar os princípios constitucionais que limitam o poder de tributar.

Verificou-se que o §7º do art. 150 da Constituição Federal pretendeu "constitucionalizar" a substituição tributária progressiva, no entanto, como demonstrado em capítulo anterior, a permissão para se cobrar tributo sobre fato gerador futuro acarreta grande insegurança jurídica.

Um dos problemas apontados neste trabalho é o fato de não se permitir a devolução do montante recolhido a maior. Aceitar que tal restituição é devida poderia invalidar a substituição tributária para frente, por conta da enxurrada de pedidos que seriam feitos. Kiyoshi Harada (2008) entende que deve ser publicada uma Emenda Constitucional que altere a redação do art. 150, § 7º, CF, para consignar a "imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido ou este venha ocorrer em extensão menor".

Constatou-se também que antecipar o fato gerador é uma grave ofensa ao princípio da estrita legalidade e do seu corolário princípio da tipicidade, no sentido de tributar antes da configuração exata do fato jurídico tributário.

Ainda, tributar sobre fato presumido desrespeita o princípio da capacidade contributiva objetiva, já que não existe relevante fato econômico a ser considerado. E por não possuir referência a uma base de cálculo real, inexistente observância ao seu aspecto subjetivo, pois não se pode dimensionar a riqueza em posse do contribuinte.

A facilitação pretendida pela substituição tributária se aplica somente ao Fisco, já que o contribuinte se posiciona como suporte para arcar com uma carga tributária de um fato ainda inexistente (e que pode nunca vir a existir). De qualquer maneira, esta facilitação tem se mostrado cada vez menos apropriada, no sentido de que mais e mais produtos são adicionados às listas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Investimentos em infraestrutura física, de pessoal e

material serão sempre necessárias para acompanhar este inchaço previsto legalmente. É um complicador, não facilitador.

Com relação à EC 03/1993, entende-se que sua adoção acarreta na extinção de direitos e garantias fundamentais do contribuinte (representados pelos princípios elencados no capítulo próprio). Desta forma, verifica-se sua inconstitucionalidade e a conseqüente inaplicabilidade da ST.

Por conseguinte, é possível concluir que a decisão do STF que julgou a substituição tributária como constitucional demonstra claramente ser uma posição meramente política.

Por fim, quando de sua concepção, nos anos 1970, a substituição tributária para frente se justificava pelo alto grau de dificuldades operacionais no sentido de fiscalização e arrecadação. Naquela época, os produtos eram poucos (basicamente bebidas, carros, combustíveis e cigarros) e relevantes para a tributação, além de possuírem preços finais conhecidos (ou até mesmo tabelados). Mas atualmente a situação é completamente diferente, por um lado os modernos sistemas informatizados de gestão são ferramentas muito úteis na atividade administrativa; por outro lado, os produtos sujeitos à substituição já não são mais tão homogêneos e a variedade disponível é enorme. Por qualquer uma das vias, a substituição tributária não mais se justifica.

## 6. BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4 ed. São Paulo: Método, 2010

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANGELIS, Ângelo de. **A Substituição Tributária no ICMS – Problemas e Possíveis Soluções**. 2012. Monografia apresentada ao concurso de monografias da Federação Nacional dos Fiscos Estaduais – FENAFISCO.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Disponível em: <<http://www.culturabrasil.org/aosmoccos.htm>>. Acesso em: 05 de outubro de 2013

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR).

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1228837-PE. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJ 10/09/2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1341871-SP. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. DJe 10/05/2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 89.630-PR. Relator: Ministro Ari Pargendler. DJ de 08/06/1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 595.281-MT. Relatora: Ministra Denise Arruda. DJ de 01/02/2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.665. Relator: Ministro Maurício Corrêa. DJ de 02/04/2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851. Relator: Ministro Ilmar Galvão. DJ de 22/11/2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010. Relator: Ministro Celso de Mello. DJ de 30/09/1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.474. Relatora: Ministra Ellen Gracie. DJ de 25/04/2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 680.676-PR. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. DJ de 10/04/2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 213.396-SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. DJ de 02/08/1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CNI - Confederação Nacional da Indústria. **Sondagem Especial - Substituição Tributária**. Ano 8, n° 1, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

FIGUEIREDO, Rafael Barbosa Martins. **A Inconstitucionalidade da Substituição Tributária Para Frente**. Disponível em: <[http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/rafael\\_barbosa\\_figueiredo.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/rafael_barbosa_figueiredo.pdf)>. Acesso em: 27 de Outubro de 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Tributação antecipada. Jurisprudência conduz ao calote constitucional**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1854, 29 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/11539>>. Acesso em: 31 out. 2013.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 3 ed. Niterói: Impetus, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MANEIRA, Eduardo. **A Instituição de Pautas Fiscais pelos Estados-membros sob o Manto de Substituições Tributárias, nos Casos de Aquisição de Aparelhos Celulares em outros Estados da Federação**. Disponível em:

<<http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/11/A-Instituicao-de-Pautas-Fiscais-pelos-Estados-membros-sob-o-Manto-de-Substituicoes-Tributarias-nos-Casos-de-Aquisicao-de-Aparelhos-Celulares-em-outros-Estados-da-Federacao.pdf>>. Acesso em: 27 de outubro de 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões Atuais de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. **Substituição tributária progressiva no ICMS: Teoria e prática**. Núria Fabris, Porto Alegre, 2008

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDONÇA, Larissa Aparecida Martins. **ICMS - Substituição Tributária: Restituição Do Fato Gerador Presumido**. Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/6mostra/artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/LARISSA%20A-PARECIDA%20MARTINS%20MENDON%C3%87A.pdf>>. Acesso em: 27 de outubro de 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PRICEWATERHOUSECOOPERS/CNI. **A Substituição Tributária do ICMS no Brasil** – mimeo. São Paulo, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

VIEIRA, Rodrigo Lessa. **Substituição tributária progressiva: Dever de restituição do valor cobrado a maior**. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6917](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6917)>. Acesso em: 27 de outubro de 2013.