

ANDRÉ ALMEIDA BLANCO

A “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”

**INSTITUÍDA PELO PARÁGRAFO 7º, DO ARTIGO 150, DA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL – ANTECIPAÇÃO DO FATO IMPONÍVEL E REFLEXOS SOBRE A
REGRAS MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS – OPERAÇÕES
MERCANTIS.**

MESTRADO EM DIREITO

PUC/SÃO PAULO

Março/2010

ANDRÉ ALMEIDA BLANCO

A “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”

**INSTITUÍDA PELO PARÁGRAFO 7º, DO ARTIGO 150, DA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL – ANTECIPAÇÃO DO FATO IMPONÍVEL E REFLEXOS SOBRE A
REGRAS MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS – OPERAÇÕES
MERCANTIS.**

Dissertação de Mestrado

Área DIREITO, Sub-área TRIBUTÁRIO

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Orientador: Professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA.

PUC/SÃO PAULO

Março/2010

BANCA EXAMINADORA

Dedico este trabalho

À Ana Paula, minha escolha mais acertada.

Ao “Gigante” Leonardo, meu filho, que mudou definitivamente meu olhar
sobre o mundo.

A Deus, meu incomparável Deus, que sabiamente não me desafiaria a tanto
não fossem estas pessoas, a quem me vinculou por amor.

AGRADECIMENTOS

À Ana Paula pelas horas de convívio sacrificadas, pelas razões que nossos olhos comunicam quando se entrecruzam.

Aos meus pais pela dedicação, disposição e constrangedor amor.
À Angélica, minha irmã, para quem nada precisaria ser dito, pela influência marcante em mim.

A Roque Antonio Carrazza pelos ensinamentos, pelo tempo, pelo exemplo, pela inspiração.

A José Eduardo Soares de Melo por pequenas orientações que me marcaram.

A Paulo de Barros Carvalho e Tácio Lacerda Gama pelas lições e pelo apoio determinante em todos os projetos pessoais e profissionais compartilhados.

Ao amigo e sócio Alessandro Dessimoni pelo apoio cotidiano a este e todos os demais projetos.

A Cesar Sahid e Karen Miura pelas contribuições críticas, e à equipe DBA, indispensáveis todos.

Às orações dos amigos, familiares e irmãos.

*Uma grande população é a glória do rei, mas,
sem súditos, o príncipe está arruinado.*

***Provérbios 14.28
(Bíblia Sagrada – NVI)***

RESUMO

O objetivo deste trabalho é a aproximação teórica ao estudo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na modalidade Operações Mercantis ou ICMS – Operações Mercantis (sendo Operações Mercantis uma das materialidades congêntas à sigla ICMS) na tentativa de compreender como esta figura impositiva se comporta quando sobre ela operam outras categorias do direito tributário, no caso, a *antecipação da incidência* do imposto com a *substituição do contribuinte*, para que sobre novo sujeito de deveres recaia a obrigação tributária.

Neste esforço, buscamos compreender como se comportam cada um dos critérios da *regra matriz de incidência tributária* quando contundidos pela incidência da norma jurídica que denominamos norma de antecipação com substituição.

Largamente denominado *substituição tributária* – nome que não o discrimina nem o define –, o instituto estudado é ferramenta fiscal de vanguarda no exercício da imposição tributária, pois concentra a iniciativa de cobrança, antecipa o fluxo de caixa das Fazendas Públicas, reduz e aperfeiçoa o esforço fiscal e, conseqüentemente, reduz a evasão de tributos.

Coibidos à delimitação do objeto em face das oportunidades que se abrem com o tema, optamos pela tentativa da compreensão do suporte legislativo constitucional constante do parágrafo 7º do artigo 150, para, a partir dele, construir a norma geral e abstrata que se conjuga a algumas das espécies tributárias pátrias, inclusive o imposto que incide sobre a circulação de mercadorias.

Instados à investigação do fenômeno a partir das normas de competência que autorizam a utilização da *antecipação e substituição* tributária, descemos à regulamentação de seu exercício. Propusemos testes com algumas normas de incidência do imposto (exercício da competência impositiva) sem, entretanto, a pretensão de esgotar as múltiplas experiências possíveis.

Nosso esforço analítico levou-nos a avançar na manifestação de que a instituição de antecipação e substituição tributária mal formulada, fora dos estreitos limites constitucionais e em desrespeito à feição do ICMS – Operações Mercantis, também fincada no Texto de 1988, opera desarranjos na cobrança do imposto e instaura insegurança jurídica na relação jurídica Fisco-Contribuinte.

Palavras e expressões-chave: Tributos, Mercadorias, Antecipação tributária, substituição tributária, regra matriz de incidência tributária.

ABSTRACT

This study is the theoretical approach to the study of Tax on Goods and Services Mode or ICMS-market operations - commercial operations (with commercial operations of the materiality of initials congenital ICMS) in an attempt to understand how this imposing figure behaves when it operate on other categories of tax law, in this case, the anticipation of tax incidence with the replacement of the taxpayer for the new guy on the duties of the tax liability falls.

In this effort, we seek to understand how they behave each of the criteria of the rule array of tax incidence when injured by the impact of the rule of law which we call rule of advance replacement.

Widely known as replacement tax - a name that does not discriminate nor define - the institute is studying tax cutting edge tool in the exercise of such taxation, focusing on recovery initiative, anticipates cash flow to Treasuries, reduces stress and improves tax and, consequently, reduces tax evasion.

Driven back to the definition of the object in view of the opportunities opening up with the theme, we decided to attempt an understanding of the constitutional legislative basis set forth in paragraph 7 of Article 150, for, from it, build the general and abstract rule that combines some species tax homelands, including the tax imposed on the movement of goods.

Required to research the phenomenon from the standards of competence that permit the use of anticipation and tax substitution, down regulation of its exercise. We have proposed tests with some rules of incidence of the tax (the exercise of jurisdiction imposing) without, however, intend to exhaust the many possible experiments. Our analytical effort led us to advance in the event that the institution of anticipation and tax substitution poorly worded, off the narrow constitutional limits, and in defiance of the ICMS feature - commercial operations, also embedded in the text of 1988, works in the collection of disorders tax and introducing legal uncertainty in the legal relationship Treasury-Taxpayer.

Keywords and expressions by keys: Taxes, Commodities, Advance tax, tax substitution rule array of tax incidence.

SUMÁRIO

1. Introdução	12
2. O Sistema Constitucional Tributário	22
3. Os princípios constitucionais relevantes ao estudo	29
3.1 Princípio da Legalidade	35
3.1.1 Princípio da Legalidade e o ICMS	43
3.2. Princípio da Não-cumulatividade	45
4. O fenômeno da Incidência Jurídico Tributária	48
4.1. A regra matriz de incidência tributária do ICMS – Operações mercantis – Hipótese e Consequência	52
4.1.1. O papel da Lei Complementar na conformação (tornar conforme) da Norma Padrão de Incidência Tributária do ICMS – Operações Mercantis, tal qual explicitada na Constituição Federal	56
4.1.2. Antecedente normativo – Critério material para compor a classe “Operações Mercantis”	59
4.1.3. Antecedente normativo – Critério Espacial - Coordenada de espaço da hipótese “Operações Mercantis”	63
4.1.4. Antecedente normativo – Critério Temporal - Coordenada de tempo da hipótese “Operações Mercantis”	67
4.2.1. Consequente Normativo – A Relação Jurídica Tributária – Objeto	71
4.2.2. Consequente Normativo - O Critério Pessoal	73
4.2.3. Consequente Normativo – O Critério Quantitativo	75
4.3. Não-cumulatividade e a Norma Padrão de Incidência Tributária do ICMS – Operações Mercantis à luz da Constituição Federal e da Lei Complementar 87/96	77
5. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária	82
5. 1. Responsabilidade por substituição (incorreta denominação) - Antecipação tributária (com substituição)	85

6. Substituição Tributária Regressiva ou Concomitante e Antecipação Tributária com Substituição (ou “Substituição Tributária Progressiva”) no ordenamento vigente	93
6.1. A Emenda Constitucional 33/93	96
6.2. A necessidade de lei complementar para regulação do instituto da antecipação em matéria de ICMS	101
6.2.1. O problema de convivência dos Convênios, dos Protocolos e da legislação interna dos Estados sobre antecipação	104
6.2.2. Os regimes especiais (normas individuais e abstratas)	112
6.3. Antecipação do imposto devido por antecipação com substituição tributária	115
6.4. Antecipação do ICMS – Operações Mercantis e o problema dos intermediários na cadeia	122
6.4.1. Efeitos para o estabelecimento industrial, importador, produtor ou arrematante (substitutos)	124
6.4.2. Efeitos para os estabelecimentos intermediários - Atacadistas, Distribuidores ou Varejistas (substituídos)	127
7. Alterações promovidas pela antecipação (da antecipação com substituição) nos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS – Operações Mercantis – Técnica de arrecadação ou instituição de imposto novo?	130
7.1. A materialidade do ICMS – Operações Mercantis na Antecipação (da antecipação com substituição)	134
7.2. O fato imponible presumido como antecedente da regra matriz de incidência tributária na antecipação com substituição	138
7.3. O problema da quantificação do fato imponible presumido	142
7.3.1. A definitividade do critério quantitativo do fato imponible presumido – A complementação do pagamento ou a restituição do imposto pago a maior	146
7.3.2. Ofensa ao princípio da capacidade contributiva	151
8. Tributação dos estoques	155

9. Substituição, Antecipação (com substituição) e Antecipação (da antecipação com substituição) Tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça	160
10. Conclusões	166
BIBLIOGRAFIA	170

TABELA DE SIGLAS

ADI, ADIN ou Adin – Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgR – Agravo Regimental
CF- Constituição Federal
CONFAZ – Conselho Regional de Política Fazendária
CTN – Código Tributário Nacional
DJ – Diário da Justiça
DOE – Diário Oficial do Estado
EC – Emenda Constitucional
EResp – Embargos de Divergência em Recurso Especial
h.i. – hipótese de incidência
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ICMS-ST - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – Substituição Tributária
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
LCP – Lei Complementar
Min. - Ministro
MVA – Margem de Valor Agregado
PV – Preço de Venda
RE – Recurso Extraordinário
Resp – Recurso Especial
RICMS – Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
Rms – Recurso Ordinário em Mandado de Segurança
RPA – Regime Periódico de Apuração
Rtj – Revista do Tribunal de Justiça
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
ZFM – Zona Franca de Manaus

1. Introdução

O presente trabalho tem por objetivo consignar as análises desenvolvidas sobre o instituto da antecipação tributária (“substituição tributária” como largamente utilizada pelo legislador ordinário) para compreensão de seu alcance no âmbito da cobrança do ICMS – Operações Mercantis, naturalmente à luz da regra constitucional do parágrafo 7º, do artigo 150 – seu fundamento de validade – e das demais disposições constitucionais sobre este imposto, sob a ótica da Teoria Geral da Regra Matriz de Incidência Tributária.

Apesar da utilização indiscriminada na legislação e na doutrina da expressão “substituição tributária”, inicialmente cabe uma elucidação sobre este instituto, mais detalhada adiante e que serve para evidenciar que o que denomina imprecisamente por “substituição tributária”, instituto hoje previsto no Texto Constitucional, é, ao nosso ver, “antecipação tributária”, como restará adiante demonstrado.

Não obstante a imprecisão da denominação do instituto, temos por difundida na legislação, na jurisprudência e na doutrina a utilização da expressão “substituição tributária” e, por este motivo, muitas vezes a utilizaremos, como o faz o Marco Aurélio Greco em trabalho sobre o tema, “uma expressão híbrida (‘antecipação/substituição’).”¹

¹ GRECO, Marco Aurélio, in *Substituição Tributária (ou antecipação do fato gerador)*, MALHEIROS, 2a ed., pg.12). Vale ressaltar que, como detalharemos no item 5.1 deste trabalho, a despeito de preferirmos, por motivos doutrinários e de conteúdo semântico, mesmo, a utilização do termo “Antecipação Tributária” em lugar da expressão “Substituição Tributária”, há, sim, albergada na previsão constitucional do Parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição Federal, uma substituição de atores no entorno da obrigação tributária, qual seja, a eleição, pelo legislador, de um sujeito passivo único para o ICMS – Operações Mercantis incidente sobre todas as etapas da cadeia de abastecimento. Este sujeito passivo é escolhido por sua posição antecedente aos demais e aparece na cadeia econômica de circulação da mercadoria antes de outros sujeitos passivos, que surgiriam a partir da ocorrência de cada operação mercantil, mas que serão, a partir de então, somente contribuintes. O objetivo que orientou a escolha pelo legislador é uma antecipação cronológica e não em razão de qualidade do sujeito passivo eleito.

Este é um trabalho, portanto, sobre o instituto da Antecipação Tributária e sobre o ICMS – Operações Mercantis. Apesar de reconhecermos que sob a sigla do ICMS coexistem outras figuras impositivas, é sobre a materialidade circunscrita no tipo “*operações relativas à circulação de mercadorias*”² que direcionaremos nossa atenção, servindo-nos da já difundida denominação “ICMS – Operações Mercantis”³. Mais que isso, o trabalho será uma tentativa de aproximação de reflexões sobre a Regra Matriz de Incidência Tributária sobre as considerações a respeito desse imposto e dos fenômenos jurídicos que a antecipação tributária promove na incidência do ICMS – Operações Mercantis.

Aproveitamo-nos das observações do Professor Roque Antônio Carraza para ressaltar a importância desta rubrica do ICMS⁴ e destacar que a despeito do interesse da União Federal levar a efeito uma Reforma Tributária que lhe outorgasse – em prejuízo dos Estados, Municípios e Distrito Federal – competência para instituir, cobrar e fiscalizar o novo ICMS Federal, as Unidades Federativas têm se valido do instituto da Antecipação Tributária para fazer uma reforma tributária interna (no seu território, apesar do excesso aos limites de sua competência), que impõe aos contribuintes a observância a uma sistemática de tributação própria e interna (de cada Estado) no que toca ao recolhimento do ICMS, em detrimento da legislação nacional para o assunto, sob o orquestramento do CONFAZ⁵.

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

II - operações relativas à circulação de mercadorias e (...), ainda que as operações e (...) se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

³ “É este ICMS que ‘descende’ diretamente do ICM, da Constituição de 1967/1969, que, por sua vez, ‘descendia’ do IVC (imposto sobre vendas e consignações), da Constituição de 1946.” – *in* ICMS, MALHEIROS, 12ª ed., 2007, pg. 37, nota de rodapé 6.

⁴ ICMS, MALHEIROS, 12ª ed., 2007, pg. 38, nota de rodapé 7.

⁵ O Conselho Regional de Política Fazendária – CONFAZ é constituído por um representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal, para “promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência

O início da cobrança do ICMS por antecipação tributária (antecipação tributária interna) pelos Estados se dá pela aprovação de lei na Assembléia Legislativa dos Estados e do Distrito Federal e pela inserção das referidas regras no ordenamento interno por Decreto⁶ (que alteram o texto dos Regulamentos de ICMS, em cada Estado) que assim os autorize.⁷

A oportunidade do tema, para o autor, decorre da dificuldade que reside em conjugar o instituto da substituição tributária – importante e utilíssima ferramenta administrativa de arrecadação e fiscalização de tributos – com o modelo constitucional de delimitação exaustiva dos critérios de definição do tipo constitucional, notadamente a materialidade do tributo, o critério pessoal, no que toca ao sujeito passivo eleito, a condição temporal e, relativamente ao critério temporal, a base de cálculo do imposto, à luz do Sistema Constitucional Tributário vigente.

A eleição do “fato gerador presumido” por Emenda ao Texto da Constituição Federal como suficiente à incidência do tributo e definitivo em termos de responsabilidade pelo pagamento do tributo, bem como pelo “quantum debeatur”, em face da original discriminação de critérios feita pelo Poder Constituinte, reclama nossa especial atenção ao conceito constitucional deste instituto, sob pena de configurarem carta branca assinada, entregue aos entes políticos.

tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais”.

⁶ É certo que a despeito das iniciativas de cada Unidade Federada, convênios têm sido celebrados no âmbito do CONFAZ para a inauguração da sistemática de substituição tributária para a cobrança do ICMS sobre a circulação de determinados produtos considerados de importância estratégica ou de difícil fiscalização, para inclusive, impor igual tratamento nos diversos Estados e no Distrito Federal.

⁷ Veremos adiante que a antecipação tributária no âmbito da cobrança do ICMS – Operações Mercantis tem sido feita a partir de um esforço dos Estados no CONFAZ que estabeleceu tal forma de cobrança antecipada por Convênio celebrado entre as Unidades Federativas para produtos como combustível, automóveis, dentre outros. Em outros casos a cobrança antecipada tem sido iniciativa de dois Estados que celebram Protocolo para tal finalidade ou ainda por iniciativa legislativa de um único Estado que institui legislação de antecipação Tributário, nos limites territoriais de sua competência.

A adoção do instituto da antecipação tributária (substituição tributária “para frente”) como forma de cobrança e fiscalização de tributos tem suscitado dúvidas sobre seus fundamentos de validade. Apesar das manifestações do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, têm sido exigidas construções doutrinárias de forte esforço exegético sobre os subsistemas legislativos e infralegais que regulam a matéria e que abrem espaço para a inauguração de obrigações (relações jurídicas) decorrentes da realização, no plano fático, dos critérios presumidos ou fatos jurídicos introduzidos, tal qual descritos conotacialmente no antecedente da norma jurídica e que põem a hipótese de incidência por antecipação, em razão da verificação do fato gerador presumido.

Observemos o critério material do ICMS – Operações Mercantis, para circunscrição desta dificuldade primeira, qual seja, a de conjugar a materialidade presumida no conceito da norma geral e abstrata, que prevê a incidência tributária por antecipação, posta como está pelo legislador ordinário, com a materialidade eleita pelo legislador constituinte para a incidência desse imposto (exação tributária) do comércio.

Para este pensar inicial, elucidativo do confronto que se põe entre duas regras matrizes distintas para o mesmo tributo e que se constitui o objeto do presente trabalho, pinçamos dentre as legislações dos diversos estados sobre instituição e cobrança do ICMS, a Lei 6.374/89, art. 2º, § 3º-A:

Artigo 426-A - Na *entrada no território* deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, *o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal* relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento (Lei 6.374/89, art. 2º, § 3º-A)⁸: (é nosso o destaque)

I - do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se às mercadorias sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária referidas nos artigos 313-A a 313-Z, exceto se o

⁸ Redação dada ao artigo pelo Decreto 52.742, de 22-02-2008; DOE 23-02-2008; Efeitos a partir de 01-02-2008.

remetente da mercadoria tiver efetuado a retenção antecipada do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme previsto na legislação⁹.

A norma que se constrói a partir do suporte fático desse texto legal revela, por hipótese, o surgimento da relação jurídico-tributária para o adquirente de mercadoria advinda de outro Estado com a Unidade Federativa, ora designada “Estado-Destino”, relativamente ao ICMS (objeto) da operação que, futura e provavelmente, acontecerá a partir de seu estabelecimento e ao imposto dos demais agentes econômicos relativamente à circulação que, também por probabilidade e *a posteriori*, promoverão.

Além disso, o critério temporal capaz de delinear no tempo a ocorrência do fato jurídico é também outro (por definição hipotética da norma que inaugura no sistema a incidência por substituição tributária): o da entrada da mercadoria no Estado-Destino.

Sobrevém com a observação que, tomando a *circulação de mercadorias* como materialidade levada a efeito sucessivas vezes na cadeia econômica de abastecimento (desde a saída do estabelecimento industrial para o estabelecimento comercial-distribuidor, deste para o estabelecimento comercial-varejista e deste último para o consumidor final), o deslocamento do aspecto temporal da incidência, originalmente posto pela regra matriz do ICMS – Operações mercantis, “a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte”, Art. 12, I¹⁰, para a *entrada da mercadoria no Estado-Destino*, implica alteração do critério temporal da hipótese de incidência do tributo.

Relativamente ao aspecto quantitativo, observamos que a imposição de tributo por antecipação exige também a eleição de novo critério material, para

⁹ Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 53.002, de 15-05-2008; DOE 16-05-2008.

¹⁰ “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: **I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte**, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”. (grifamos).

possibilitar a quantificação de tributo futuro. Isso é possível, portanto, até provável, mas incerto. Por isso, dá-se a prescrição de nova hipótese de incidência (que aqui denominaremos *fato imponible presumido*).

Temos a pretensão ainda de submeter ao teste de constitucionalidade os subsistemas legislativos por meio dos quais as Unidades Federativas encampam a cobrança do ICMS – Operações Mercantis, por antecipação. Para tanto, analisaremos o processo de positivação que emerge do referido parágrafo 7º e desce pelo arcabouço legislativo, passando pela lei complementar, pelas leis estaduais e pelo regulamento do ICMS, até chegar ao campo das materialidades, sem, contudo, adentrar na análise delas.

No percurso inverso, ou seja, partindo das regras constantes dos Regulamentos do ICMS (Decretos dos Estados Federados), no afã de construir o fundamento de validade em legislação estadual ordinária e desta em legislação complementar e destas no próprio Texto Constitucional, é possível pôr à prova o subsistema legal que impõe a cobrança por antecipação e constatar se há derivação ou antinomias ante as normas constitucionais.

Assim, nas ponderações que colocamos, não podemos perder de vista as primeiras e mais básicas lições (no sentido de elementares e indispensáveis) que aprendemos com nossos mestres a respeito do ICMS e de como a sua disciplina legal e regulamentar deve emanar da matriz constitucional do imposto, além de conjugar-se harmonicamente com ditames maiores do Texto Supremo.

É por isso que Roque Antonio CARRAZZA ensina que “procuramos demonstrar que o ICMS só pode ser exigido após a prática da operação mercantil”.

E a partir dessa observação, acrescentamos:

Para que se dê a regular cobrança deste tributo, cada fato imponible deve ser isoladamente considerado. Demais disso, sua base de cálculo há de ser, sempre, o

valor, certo e determinado, da operação mercantil realizada. Qualquer alteração deste quadro desvirtuará o arquétipo constitucional do imposto (que deixará, assim, de ser sobre operações mercantis).¹¹

No esforço do labor científico que nos obriga a conjugar dispositivos constitucionais de constitucionalidade duvidosa, bem como sua ratificação pelo Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade, como é o caso da Emenda Constitucional nº 3/93 e da ADin nº 1.851/AL, respectivamente, superamos, de certa forma, para este fim e com toda a reserva do corte epistemológico que se faz, tais premissas.

Sem isso, não nos aproximáramos, no mais das vezes, do objeto central de nossa análise. É o que fizemos.

Ainda que a tributação por antecipação tributária possa resultar em uma sistemática que facilita a atividade fiscal dos Poderes Executivos dos Estados e da União Federal, concentrando o esforço fiscal na(s) etapa(s) inicial(is) da cadeia de produção e abastecimento, além de impor uma cobrança monofásica dos tributos (instituição da hipótese normativa da incidência por antecipação), não nos debruçaremos sobre os aspectos fiscalizatórios promovidos.

Entretanto, uma das perguntas que se pretende responder é se a instituição da hipótese normativa da incidência por antecipação, com a definição do critério temporal no antecedente das normas gerais e abstratas, promovida a partir da ocorrência de operações de aquisição interestadual, encontra fundamento de validade no parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição Federal. Não obstante essa questão, observamos o fato de que tal dispositivo tenha sido inserido nas Limitações do Poder de Tributar, juntamente com outros direitos e garantias individuais do contribuinte.

¹¹ CARRAZA, Roque Antonio, *ICMS*, 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 88/89.

A previsão hipotético-condicional constitucional que autoriza a instituição de ICMS - Operações Mercantis sobre operações cujo fato imponible do imposto ainda não tenha ocorrido efetivamente – fato presumido, fato futuro ou fato fictício, para nós *fato imponible presumido* – é norma de estrutura que hoje emana do Texto Constitucional (artigo 150, parágrafo 7º, inaugurado com a edição da Emenda Constitucional nº3/93).

A clássica diferenciação entre normas de estrutura e normas de comportamento, formulada por Norberto BOBBIO¹², separa as normas destinadas diretamente à regulação das condutas propriamente ditas e aquelas voltadas à produção de outras normas.

As normas de conduta são normas em cujo conseqüente se apresentam relações jurídicas estatuídas com a força que se lhes impõe um dos modais deonticos (permitido, obrigatório ou proibido) para o fim de regular condutas, ao passo que as normas de estrutura tendem à regulação da criação de outras normas¹³.

Paulo de Barros CARVALHO¹⁴ destaca que algumas unidades normativas têm como objetivo final “tocar de modo decisivo os comportamentos interpessoais” onde liquidam a fatura de sua proposta regulatória, ao passo que “outras, paralelamente, dispõem também sobre condutas, tendo em vista, contudo, a produção de novas

¹² BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Cláudio de Cicco e Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Polis, 1989, p. 45-46.

¹³ Tal classificação trouxe grandes contribuições à Teoria Geral do Direito Tributário e permitiu grandes avanços para a esquematização de modelos teóricos acerca das normas de comportamento, merecendo destaque a Teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária, tão difundida pelas possibilidades que trouxe ao conhecimento da norma de incidência tributária em sentido estrito.

Ainda que a conduta que a ser regulada seja a conduta humana de produção normativa, ainda que vinculada à Casa Legislativa competente, a norma de estrutura visa à regulação de uma conduta. Isso graças a certa ‘relatividade’ da classificação de Bobbio. Paulo de Barros Carvalho destacou tal relatividade do critério classificador de Bobbio na medida em que todas as normas em seu objetivo finalístico são normas de comportamento.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, ed. Saraiva, 2ª ed., 1999, p. 35, 36

estruturas deôntico-jurídicas. São normas que aparecem como condição sintática para elaboração de outras regras”.

Tomada a classificação proposta por BOBBIO, temos a norma construída a partir do Texto Constitucional para atribuição de competência tributária aos entes políticos como exemplo de uma norma de estrutura.

A técnica fiscal de imposição tributária por antecipação (norma de estrutura e regra matriz de incidência do tributo por antecipação) tem objetivo exclusivo assegurar melhores práticas fiscalizatórias e arrecadatórias, “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”, segundo a própria compreensão do Supremo Tribunal Federal.

Para Roque CARRAZZA,

a praticidade (ou princípio da praticidade) recomenda que se evitem execuções muito complicadas das leis, sobretudo quando estas devem ser cumpridas em massa (caso das leis que se ocupam com os tributos lançados por homologação). Embora não encontre formulação escrita em nossa Constituição, está embutida em vários de seus comandos (v.g., no §7º, de seu artigo 150) que sinalizam em favor da execução simplificada, econômica e viável das leis.¹⁵

Se a atividade tributária encontra forte regulação em âmbito constitucional, com fundamento na finalidade de assegurar a arrecadação tributária para financiamento do Estado e salvaguarda aos direitos e garantias individuais, este deve ser também um norte interpretativo do Texto Constitucional. Notadamente das regras que orientam para a eficiência do sistema. A atividade tributária tem que ser eficiente. Mas isso não é tudo.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio, *ICMS*, 12ª ed., 2007, p. 314.

A compreensão do Sistema Constitucional Tributário deve decorrer de atividade interpretativa que privilegie o seu todo e, assim, prestigie seus fundamentos ou pilares maiores. Atender à eficiência não pode implicar desatenção à legalidade, à capacidade contributiva ou à segurança jurídica.

Bem resume Marco Aurélio GRECO quando diz que

a grande dificuldade, na verdade, é encontrar um ponto de equilíbrio entre dois valores básicos. De um lado, os modelos operativos da exigência fiscal, visando à melhoria da arrecadação (que é um valor protegido pelo ordenamento), e, de outro lado, os valores de proteção ao patrimônio e de garantia do contribuinte, que também são valores protegidos pelo ordenamento constitucional.¹⁶

Nesse contexto deve ser compreendida a técnica impositiva da antecipação tributária, ainda que superados alguns excessos do legislador constituinte derivado e da Corte Suprema, por esforço científico, sem o que sequer chegaríamos ao ponto de partida da análise.

¹⁶ GRECO, Marco Aurélio, in *Substituição Tributária (ou antecipação do fato gerador)*, 2a ed., pg.20.

2. O Sistema Constitucional Tributário

O ordenamento jurídico vigente no país constitui um sistema de regras de estrutura e de comportamento ordenado com a finalidade de regular as condutas interpessoais. A função de todas as regras do ordenamento é prescrever as condutas que devem ser praticadas por todos aqueles que, sob o manto desse ordenamento, desenvolvem suas relações interpessoais. Este é o sistema do direito positivo.

Todas essas regras devem, entretanto, buscar seu fundamento de validade na Constituição Federal do Brasil, para ela convergindo enquanto norma basilar do sistema.

A noção de sistema traz em si a idéia de uma multiplicidade de elementos, da existência de um fator que os conecta, tanto entre si quanto entre estes e o próprio sistema, ou seja, algo que os coloca em organização. O signo “sistema” alberga várias acepções (significados) e serve para designar ao mesmo tempo o Sistema do Direito Positivo ou o Sistema da Ciência do Direito.

Estamos com o Professor Paulo de Barros CARVALHO, quando discorda da distinção que se faz entre sistema e ordenamento pelo critério distintivo da organização do material bruto (obtido no ordenamento), que aparece no primeiro e falta ao segundo. Ele conclui que “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”. Assim, a referência comum une os elementos de um sistema.

A dinamicidade do direito positivo, em face da teoria do direito como sistema autopoiético, abriu espaço para a distinção das classes (conceitos) de sistema do direito positivo e ordenamento jurídico (ALCHORÓN e BULYGIN): “emprega-se a expressão “sistema do direito positivo” para se referir ao conjunto de normas

estaticamente consideradas. “Ordenamento jurídico” é conceito apoiado no sentido dinâmico “de sequência de conjunto de normas”, ou seja, “uma ordem jurídica é, de acordo com esta convenção, uma sequência de sistemas normativos”.

Para Ricardo Caracciollo, a ordem jurídica pode ser entendida como um conjunto de normas que se sucedem a cada instante.

Outros autores, como informa Paulo de Barros CARVALHO, ainda sustentam a distinção entre ordenamento e sistema, reservando para aquele primeiro, o dado bruto (textos de lei) do ordenamento. Ou seja, a matéria bruta a ser ordenada pelo cientista que, após digressão e esforço de construção de sentido e organização (sistematização) das unidades normativas, atingiu condição privilegiada de sistema.

Não acatamos aqui a distinção proposta por Gregório Robles, que reserva significações distintas para os termos “ordenamento” e “sistema”. De acordo com esse autor, “el ordenamiento es el texto jurídico en bruto en su totalidad, compuesto por textos concretos, los cuales son el resultado de decisiones concretas”.

Sistema jurídico, em contrapartida, seria “el resultado de la elaboración doctrinal o científica del texto bruto del ordenamiento. El sistema implica la ordenación del material jurídico y su interpretación. Es la presentación del derecho de una manera sistemática, conceptualmente depurada, libre de contradicciones y de ambigüedades”¹⁷.

Sustenta o autor que o texto construído a partir da interpretação, processo de elaboração de proposições descritivas do direito positivo, seria o “sistema”. Antes, porém, existiria apenas aquilo que chama de ordenamento jurídico (texto bruto).

A classificação é, entretanto, ato humano que serve a determinadas finalidades personalíssimas, ainda que possa ser adotado, por sua utilidade, no seio da comunidade. A distinção de sistema e ordenamento com base no critério de mobilidade

¹⁷ ROBLES MORCHÓN, Gregório, *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. V. 1, Madrid: Civitas, 1998, p.111.

do sistema jurídico, por permitir melhor aproximação do objeto de estudo, afigura-se-nos mais útil.

A linguagem, ferramenta indispensável ao conhecimento, não é, entretanto, a referência comum aos sistemas proposicionais na classificação de Marcelo Neves, mas seu pressuposto.

Sua referência será conhecida com a percepção do todo em cada unidade, mesmo que em cada unidade não se possa perceber o todo. Seu critério distintivo será a propriedade comum a todos os elementos: a constituição proposicional.

Para aproximação às categorias do direito, ao Sistema do Direito Positivo ou ao Sistema da Ciência do Direito Positivo, nos servimos da linguagem, não só pela percepção sobre a natureza constitutiva da linguagem, mas pela característica cultural do objeto (Direito) e, precipuamente, pela função que operam: prescritiva de condutas naquele e descritiva da fenomenologia jurídica no último.

Assim, tomando o Sistema do Direito Positivo como objeto de análise, temos a norma fundamental como referência, princípio ordenador do direito positivo, donde decorre a homogeneidade sintática das normas produzidas, vazada em linguagem prescritiva (de condutas) e unidas pelo princípio da imputação (causalidade jurídica).

Servindo-nos da linguagem descritiva, produzimos enunciados descritivos das categorias do Direito Positivo, referente, portanto, às suas normas, tendo por princípio unificador o vínculo peculiar aos discursos científicos.

Tomemos a lição de Lourival VILANOVA: “onde há sistema há relações e elementos, que se articulam segundo leis”¹⁸. A palavra “sistema” denota, portanto, uma totalidade de elementos, reunidos por uma característica comum e organizados de acordo com certos padrões.

¹⁸ VILANOVA, Lourival, *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, p. 87.

Neste contexto, parece-nos correto afirmar a existência de um “sistema de direito positivo” e um “sistema da Ciência do Direito”, uma vez que há racionalidade e sistematicidade, tanto na Ciência do Direito, quando no direito positivo, individualmente considerados.

Nestas duas hipóteses, o produto da interpretação varia, pois na Ciência se produzem proposições descritivas (juízos de valor interpretativos) e no direito positivo se produzem normas jurídicas (juízos de valor orientado ao regramento das condutas). Em ambos, porém, há esquemas racionais lógicos que determinam como se dá a relação entre as proposições.

Demoremo-nos um pouco mais neste tema. A linguagem afigura-se, como dissemos, não só o pressuposto do conhecimento como o objeto de análise. A linguagem não só fala do objeto (Ciência do Direito), como participa de sua constituição (Direito Positivo). Assim como não há manifestações jurídicas sem linguagem, não há Ciência do Direito sem linguagem.

Temos aqui, no dizer de Paulo de Barros CARVALHO três acepções para o signo sistema jurídico: “a) sistema visto como conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão; b) sistema jurídico como conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; e c) sistema jurídico como domínio articulado de significações normativas”.

A primeira acepção é tomada no plano sintático; a segunda, tomada no plano semântico; e a última delas, no plano sistemático.

A norma jurídica (juízo implicacional construído pelo intérprete) é produto da atividade intelectual do intérprete, a partir do contato travado com o texto do direito positivo e a partir das significações suscitadas.

Nem sempre é possível construir a norma jurídica a partir da leitura de um único dispositivo, e o intérprete deve se socorrer de todo o sistema do direito positivo.

É isso que decorre da lição de Paulo de Barros CARVALHO quando nos convida a visitar os subdomínios do sistema no afã de encontrar o sentido da disposição de lei, sendo muitas vezes inevitável – e recomendável – que se vá “ao subsistema das formações normativas”. Não de encontrar-se “outras sentenças prescritivas que, por imposição da hierarquia constitucional, não podem estar ausentes do conteúdo semântico da norma produzida”.

“Há que se pensar na integração das normas, nos eixos de subordinação e coordenação, pois aquelas unidades não podem permanecer soltas, como se não pertencessem à totalidade sistêmica”¹⁹, recusando a propriedade conceitual de ser integrante do sistema.

Reconhecer a Constituição Federal como razão maior de todo o sistema do direito positivo implica reconhecer uma nova ordem, um novo sistema formado, então, pelo conjunto das regras constitucionais que estruturam todo o sistema jurídico nacional.

Como ensina José Afonso da SILVA:

Nossa Constituição é rígida. Em consequência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos. Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal”.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros Direito Tributário - Fundamentos jurídicos da incidência, Saraiva, 1999, p 75.

Atribuindo ao ordenamento jurídico pátrio a qualidade de sistema, pressupomos uma racionalidade como critério de agrupamento e organização destas normas, aproveitamo-nos da lição de Kelsen para encontrar na norma fundamental a razão maior de todo o sistema.

Dentro desse panorama, observamos o sistema constitucional tributário como conjunto de regras, tratando da matéria tributária em nível constitucional, sistema separado didaticamente para fins de estudo.

A racionalidade desse sistema está em que suas unidades (regras constitucionais tributárias): a) estão todas fundadas na Constituição Federal (norma fundamental); e b) consubstanciam o ponto de convergência das regras tributárias no sistema jurídico.

Sobre o assunto, ministra Paulo de Barros CARVALHO²⁰:

Os conceitos até aqui introduzidos permitem ver a ordem jurídica brasileira como um sistema de normas, algumas de comportamento, outras de estrutura, concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade. É composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil. E esta, por sua vez. Constitui também um subsistema, o mais importante, que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional.

O sistema constitucional tributário é um conjunto de regras que delimitam o campo de atuação do legislador à Constituição, prescrevendo de forma rígida que matéria é objeto de normas gerais e abstratas, para prescrever o comportamento interpessoal. Na mesma medida, tal limitação estabelecida pelo sistema constitucional

²⁰ *Curso de Direito Tributário*, 19ª edição, São Paulo, Saraiva, 2007, p. 156.

vigente prescreve limites intransponíveis à Administração Pública e aos particulares. Em matéria tributária, tem grande relevância, já que tanto há a produção de normas gerais e abstratas pelo legislador (por todas as expressões legislativas cabíveis), quanto há normas individuais produzidas pelos agentes da Administração pública e pelos particulares.

Relativamente às normas gerais e abstratas, elas podem estar voltadas a regular a conduta (norma de comportamento) ou a produção normativa (norma de estrutura), muito embora, em alguma medida, estejam ambas voltadas a prescrever o comportamento das pessoas, seja no âmbito de sua atuação e exercício da prerrogativa legislativa, seja no âmbito dos relacionamentos interpessoais, sem a finalidade da produção normativa.

Vale anotar que o sistema constitucional tributário assegurou o princípio da legalidade estrita, que pode ser entendido como cláusula pétrea, considerando-se que referido princípio assegura direitos individuais dos contribuintes. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal entendeu constituir cláusula pétrea, embora não presente no artigo 5º do Texto Constitucional, o princípio da anterioridade, tratado pelo artigo 150, III, b.

3. Os princípios constitucionais relevantes ao estudo

Adotando a distinção preconizada por Paulo de Barros CARVALHO, entendemos que o vocábulo “princípio” pode ser utilizado para designar limites objetivos ou valores, sendo o grau de objetividade das proposições que veiculam o critério para diferenciá-los²¹. O significado de um valor está condicionado à subjetividade do intérprete²², sendo um juízo de preferibilidade de cunho subjetivo; o conteúdo dos limites objetivos, em contrapartida, é construído a partir de parâmetros bem demarcados, objetividade que permite sejam identificados, de plano, casos de violação.

Seja como for, os princípios, veiculando valores ou limites objetivos, sempre terão, a nosso ver, a função de integrar as normas de competência²³ e,

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. “O princípio da segurança jurídica em matéria tributária”. In *Questões controvertidas em matéria tributária*, p. 43.

Na mesma linha, Tácio Lacerda GAMA, que define o vocábulo princípio como “enunciado normativo que integra a estrutura de uma norma de competência, compondo-lhe o sentido, seja no antecedente, seja no consequente, veiculando valores ou limites objetivos, ampliando ou restringindo os seus âmbitos de validade”. In *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 142.

²² Nas palavras de Paulo de Barros CARVALHO: “Sob o aspecto de camada de linguagem prescritiva de condutas, o direito positivo é uma construção do ser humano. Neste sentido, dista de ser um dado simplesmente ideal, não lhe sendo aplicáveis, também, as técnicas de investigação do mundo natural. (...) Os fatos jurídicos, quer os previstos nos antecedentes das normas, quer os prescritos na fórmula relacional dos consequentes, apresentam-se na forma de fenômenos físicos (relações de causa e efeito) mais o sentido, isto é, o fim jurídico que os permeia. Sem a significação jurídica que presidiu a escolha do evento e inspirou a regulação da conduta, não há que se falar em fatos jurídicos e relações jurídicas. (...). Segue afirmando que, por esta razão, “quem se proponha a conhecer o direito positivo não pode aproximar-se dele na condição de sujeito puro, despojado de atitudes axiológicas, como se estivesse perante um fenômeno da natureza ou uma equação matemática”. Adverte, entretanto, que isto não significa compor um discurso científico com inclinações ideológicas, devendo furtar-se o intérprete de realizar quaisquer julgamentos sobre as normas do ordenamento, devendo tão somente “compreendê-las para bem descrevê-las”. (“O Sobreprincípio da Segurança Jurídica e a Revogação de Normas Tributárias”. In *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres III*, p. 3.)

²³ Competência é aptidão para editar normas prescritoras de conduta. Neste contexto, norma de competência é aquela que delimita o sujeito competente para criar essas normas, “bem como o procedimento e os limites materiais, que deverão ser observados na criação de outras normas”. (GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 65) .

Assim, quando afirmamos que os princípios têm a função de compor a regra de competência, queremos com isso destacar que eles, na qualidade de valores ou limites objetivos, orientam a atividade da pessoa ou órgão dotada de competência, na produção dos enunciados prescritivos.

precipuamente, de guiar o hermenêuta na compreensão dos enunciados prescritivos, em maior ou menor grau. Trata-se, pois, de normas jurídicas, ainda que não isoladamente.

As normas são construídas a partir das sensações de cada intérprete, a partir do contato mantido com o plano físico dos enunciados normativos. Temos, portanto que determinados preceitos, aqui denominados princípios, exercem papel determinante na construção de significação normativa.

Normas jurídicas são unidades do direito positivo, apresentam estrutura sintática homogênea (antecedente/consequente), *como a tem o sistema jurídico em seu conjunto*²⁴, e heterogênea no plano semântico, dadas as possibilidades finitas da experiência que podem ser colhidas pelas suas hipóteses (antecedentes normativos).

Na acepção mais lata (ou mais “laxa”), normas jurídicas são preceitos de natureza jurídica (naturalmente, também tributária, em razão da matéria da qual se apropria prescritivamente).

Os princípios se qualificam a compor a classe das normas jurídicas, na medida em que (mesmo os princípios não escritos do nosso ordenamento jurídico) podem compor o processo de construção normativa, atividade que se inicia, como dissemos anteriormente, com o contato do intérprete com os textos do direito positivo (suporte fático), nesse particular, da Constituição Federal.

Vemos também esta estrutura sintática nos princípios. Seja possível colhê-la como construção intelectual a partir do contacto com único dispositivo do Sistema (normalmente constam do Texto Constitucional, em razão do conteúdo axiológico), seja ainda quando necessárias visitas a mais de um dispositivo fundamental.

Por isso GUASTINI é contundente ao afirmar que

²⁴ VILANOVA, Lourival, *Causalidade e Relação no Direito*, 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p.85.

é obvio que também os princípios são normas, ou seja, enunciados do discurso prescritivo, dirigidos à orientação do comportamento. Todavia, os princípios constituem, no gênero das normas jurídicas, uma espécie particular cujos traços característicos não é fácil individualizar com precisão: não é absolutamente claro, em outras palavras, quais palavras, quais propriedades deva ter uma norma para merecer o nome de ‘princípio’.

Paulo de Barros CARVALHO diz que todas as vezes que se reconhece (em uma comunidade, em acordo ou por maioria) a presença de “um vetor axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de segmentos importantes do sistema de proposições prescritivas, estaremos diante de um ‘princípio’”. Os princípios integram o ordenamento jurídico por representarem espécies do gênero Norma Jurídica.

Tathiane PISCITELLI ratifica a idéia de que “valor não é resultado da consciência individual e isolada, mas sim proveniente da consciência coletiva, que representa a interação das consciências individuais, em um todo de superações sucessivas.”

Há no sistema “normas jurídicas de posição privilegiada e valor expressivo”²⁵, que devem ser observadas no exercício da prerrogativa legiferante. Isso é feito de modo a possibilitar a convivência de cada uma das pessoas políticas e a conjugação de seus interesses, harmonizando-se, desta forma, as relações destes entre si, com seus administrados e fundamentado na identidade entre o interesse público e o bem estar dos administrados, nas relações interpessoais dos administrados.

Temos ainda em HESSEN que

os valores não só se distinguem uns dos outros, como se acham ainda entre si numa determinada relação de hierarquia. São, com efeito, da essência do valor não só a característica de polaridade, que os faz distinguir entre positivos e negativos, de que já falamos, como ainda e sua distinção entre valores mais altos e mais baixos.

²⁵ Paulo De Barros CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, 3. ed. São Paulo, Max Limonad, 1998.

Por não atribuir ao valor a condição de norma, também não o reconhecemos como princípio. O valor, por imbricado no Direito, como objeto cultural (e nas normas, enquanto partes integrantes do sistema), é, portanto, condição necessária, mas não suficiente das normas jurídicas.

A hierarquia é característica dos valores. Não se pode falar em valor sem ter em mente categorias hierárquicas onde uns prevalecem sobre outros.

A instabilidade das relações políticas entre Estados da Federação, no que diz respeito ao exercício de suas faixas de competências, ameaçado pelo que se convencionou chamar de guerra fiscal, respinga e produz efeitos nas relações econômicas e comerciais entre os administrados.

No sistema constitucional, verifica-se a existência de princípios gerais que orientam todo sistema de regras jurídicas, além de específicos princípios tributários. Pode-se dizer que princípios tributários são normas jurídicas que norteiam a produção de outras normas, bem como a interpretação das regras já existentes. Referidos princípios podem constar de enunciados prescritivos (legalidade, irretroatividade) ou mesmo da construção de sentido a partir de diversos enunciados prescritivos existentes (segurança jurídica).

Os princípios são normas de hierarquia superior, que trazem valores primordiais estabelecidos pelo legislador e, ao mesmo tempo, em alguns casos, limites objetivos à atuação legislativa, administrativa e judicial.

Para Eduardo Domingos BOTALLO “os princípios prevalecem sobre os demais preceitos, visto serem eles os indicadores das diretrizes fundamentais do sistema, atribuindo-lhe o significado axiológico que deve servir de guia para a compreensão de todo o conjunto normativo”.²⁶

²⁶ BOTALLO, Eduardo Domingos, in Fundamentos do IPI (imposto sobre produtos industrializados), São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002, p. 30.

Os Princípios Constitucionais representam valores jurídicos que constituem as premissas básicas de um Estado, dando unidade ao sistema normativo e constituindo o fundamento de validade das normas inferiores.

A doutrina classifica os Princípios Constitucionais, de acordo com o seu grau de abrangência, em Princípios Fundamentais, Princípios Constitucionais Gerais (ou Princípios-Garantia) e Princípios Setoriais (ou Especiais).

Os Princípios Fundamentais trazem as normas estruturais da organização do Estado, entre elas, aquelas que incluem a opção política do Constituinte, tais como o Estado Federativo, a República, o Presidencialismo e o Estado Democrático de Direito.

Os Princípios Constitucionais Gerais, ou Princípios-garantia, por sua vez, representam mecanismos de defesa, pois, além de limitarem os poderes do Estado, resguardando situações individuais, são, em geral, pragmáticos, permitindo a tutela imediata do bem da vida protegido. São exemplos o Princípio da Legalidade e o Princípio da Isonomia.

Por fim, os Princípios Setoriais ou Especiais atingem somente um âmbito específico de atuação, como a esfera tributária ou penal. São exemplos o Princípio da Legalidade Tributária e o Princípio da Legalidade Penal.

No presente trabalho, analisaremos, inicialmente, o Princípio da Legalidade entendido como Princípio Constitucional Geral, aplicável em todo o sistema normativo como forma de limitação do poder do Estado. Em seguida, analisaremos as características particulares do Princípio da Legalidade Tributária.

Sob tal ótica, cuidaremos neste trabalho de destacar os princípios da legalidade (estrita legalidade em matéria tributária) e o princípio da não-cumulatividade, informador que é da atividade tributária em torno do ICMS, espécie tributária sobre a

qual nos debruçaremos para estudá-lo e para compreender como o fenômeno da antecipação lhe opera modificação. Tomaremos na legislação complementar e ordinária que delimita a imposição por ICMS inclusive, para experimentá-la à luz dos conceitos que exercitamos.

O princípio da segurança jurídica também será importante. Tentaremos mostrar os limites semânticos que a doutrina e jurisprudência têm dele extraído para evidenciar os excessos fiscais praticados por Estados da Federação, que afetam a segurança jurídica das relações entre cada uma destas pessoas políticas e seus administrados.

A segurança jurídica, por ser princípio implícito no Texto Constitucional, decorrente especialmente da legalidade, deve ser observada quando do teste de controle da constitucionalidade e da legalidade da legislação dos Estados.

Vale destacar a decisão do Supremo Tribunal Federal, na qual o Ministro Gilmar Mendes, em respeito ao princípio da segurança jurídica, chega a afirmar que a declaração de nulidade de lei não afeta nem mesmo todos os fatos praticados:

Além disso, acentue-se, desde logo, que, no direito brasileiro, jamais se aceitou a idéia de que a nulidade da lei importaria na eventual nulidade de todos os atos que com base nela viessem a ser praticados. Embora a ordem jurídica brasileira não disponha de preceitos semelhantes aos constantes do § 79 da Lei do Bundesverfassungsgericht, que prescreve a intangibilidade dos atos não mais suscetíveis de impugnação, não se deve supor que a declaração de nulidade afete, entre nós, todos os atos praticados com fundamento na lei inconstitucional. É verdade que o nosso ordenamento não contém regra expressa sobre o assunto, aceitando-se, genericamente, a idéia de que o ato fundado em lei inconstitucional está eivado, igualmente, de iliceidade (Cf., a propósito, RMS 17.976, Rel. Amaral Santos, RTJ 55, p. 744). Concede-se, porém, proteção ao ato singular, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, procedendo-se à diferenciação entre o efeito da decisão no plano normativo (Normebene) e no plano do ato singular (Einzelaktebene) mediante a utilização das chamadas fórmulas de preclusão (cf. Ipsen, Jörn, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit von Norm und Einzelakt, Baden-Baden, 1980, p. 266 e s. Ver, também, Mendes, Gilmar, Jurisdição Constitucional, 5a ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 334)." (RE 217.141-AgR, voto do Min. Gilmar Mendes, julgamento em 13-6-06, DJ de 4-8-06).

Destacamos que a segurança jurídica é, portanto, um princípio a ser observado no exercício das competências atribuídas e um princípio impeditivo da liminar exigência antecipada do cumprimento da obrigação tributária.

Deixaremos de detalhar ainda mais o princípio da segurança jurídica – que tem a função de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta, como sobreprincípio que é – porque entendemos que, nessa qualidade, ele estará realizado e prestigiado sempre que os demais pilares constitucionais forem mantidos intactos.

A inobservância aos demais princípios constitucionais ofende também a esse sobreprincípio, que decorre da interpretação que se tenha na Constituição Federal sobre seu ponto de partida e chegada.

3.1. Princípio da legalidade

Vejamos a previsão constitucional do Princípio da Legalidade, insculpido no artigo 5º, II da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Em função de tal Princípio, o Estado somente pode agir em conformidade com o previsto nas normas elaboradas por meio de um processo legislativo previsto na Constituição Federal.

Adiante, demonstraremos a origem desse Princípio, a sua finalidade e os Princípios Complementares que permitem a sua efetividade.

O estudo da origem das leis remete a uma época em que ela era apenas um meio de tornar pública a vontade do soberano. Desde então, uma longa evolução no sistema jurídico e na própria sociedade foi necessária para criação do atual Princípio da Legalidade.

Nesse sentido, Caio TÁCITO²⁷ ensina que o Princípio da Legalidade foi fruto de um processo de autolimitação do Estado, pois “na medida em que o poder absoluto se sujeita ao império da lei, a consequente limitação de poderes administrativos permite conceber o controle da legalidade sobre a autoridade do Estado em benefício do administrado.”

Para Alexandre DE MORAES²⁸, a origem do Princípio da Legalidade ocorreu na Inglaterra com a edição do *Bill of Rights*, em 1689, que impedia que o rei pudesse suspender leis ou a execução das leis sem o consentimento do Parlamento.

Sempre atendendo a necessidade de limitar os abusos cometidos pelo Estado, a norma evoluiu com a edição, ainda na Inglaterra, do *Act of Settlement*, em 12 de junho de 1701, que, basicamente, consagrou o princípio da legalidade pela primeira vez, com a seguinte previsão contida no item IV da norma:

“As leis de Inglaterra constituem direitos naturais do seu povo e todos os reis e rainhas, que subirem ao trono deste reino, deverão governá-lo, em obediência às ditas leis, e todos os seus oficiais e ministros deverão servi-los também de acordo com as mesmas leis (...)”²⁹

²⁷ TÁCITO, Caio, “Bases Constitucionais do Direito Administrativo”, Revista de Direito Público, volume 81, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1987, p. 165-171.

²⁸ Direito ao silêncio e Comissões Parlamentares de Inquérito, artigo publicado no site Jus Navegandi (<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2427> – acessado em 24 de março de 2010).

²⁹ Idem, ibidem.

Ainda de acordo com os ensinamentos de Alexandre DE MORAES, a Declaração de Independência dos Estados Unidos da América, produzida principalmente por Thomas Jefferson, também teve participação na evolução do Princípio da Legalidade, pois teve como objetivo limitar o poder estatal.

Não obstante, foi com a Revolução Francesa que não apenas o Princípio da Legalidade, mas os principais direitos humanos fundamentais consagrou-se nos moldes atuais, pela promulgação, pela Assembleia Nacional, da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.

Conforme ensina Almiro do COUTO E SILVA³⁰, a evolução do Princípio da Legalidade durante a Revolução Francesa foi decorrente do ensinamento de vários filósofos que traduziam o sentimento da sociedade da época, como Locke, Montesquieu e Hobbes, *in verbis*:

Na composição da massa da qual irá sair, perfeito e acabado, o Princípio da Legalidade da Administração Pública, vimos que Locke e Montesquieu entraram com a supremacia da função legislativa sobre as demais funções do Estado, e com a supremacia da lei sobre as demais manifestações do poder do Estado, e Hobbes com a idéia de que só mediante lei seria admissível restringir a liberdade individual.

Portanto, percorreu-se longo caminho até que o Princípio da Legalidade chegasse aos moldes atuais, evoluindo para atender a transformação da sociedade no seu interesse em afastar as arbitrariedades do Estado, com a promulgação de atos que, entre outras garantias, impunham às autoridades o respeito à lei e o repúdio às exigências feitas sem a previsão legal.

³⁰ In: Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo, Revista de Direito Público, v. 84, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1987, pg. 49.

Como já sucintamente exposto, assim como o Estado Democrático, o Princípio da Legalidade nasceu como forma de afastar as arbitrariedades dos monarcas, abolindo o regime absolutista antes vigente.

Para Eduardo Garcia ENTERRÍA³¹, trata-se de uma regra destinada a organizar a vida coletiva, impondo que o soberano exija obediência às leis e não a sua vontade:

Es, pues, una técnica determinada de organizar la vida colectiva (government by laws, not by men, gobierno por las Leyes - «imperio de la Ley», en el Preámbulo y en el art. 117.1 -, no por los hombres, los cuales, en cuanto ejerzan autoridad, sólo podrán exigir obediencia «em nombre de la Ley», cuya voluntad abstracta han de limitarse a aplicar y concretar), pero no una técnica puramente formal, que resuelva en una simple malla de normas, sea cual su origen y su contenido.

Neste ponto, vale esclarecer que o Princípio da Legalidade é uma das bases do Estado Democrático de Direito, o qual, para poder atender o seu objetivo de superar as desigualdades sociais e regionais e realizar a justiça social, pressupõe um fundamento de validade na Constituição Federal e na lei democrática, entendida como ato jurídico elaborado por meio de um processo legislativo previsto na Magna Carta.

É por meio da lei que a vontade política é manifestada e é também por meio dela que os cidadãos tomam conhecimento de seus direitos e deveres. Para melhor esclarecimento da importância da lei no Estado Democrático de Direito, vale transcrever a lição de José AFONSO DA SILVA³²:

A lei é efetivamente o ato oficial de maior realce na vida política. Ato de decisão política por excelência, é por meio dela, enquanto emanada da atuação da vontade popular, que o poder estatal propicia ao viver social modos predeterminados de

³¹ ENTERRÍA, Eduardo Garcia de. *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho*. 1. ed., Madrid: Civitas, 1996, p. 28.

³² SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, 30. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56, de 20.12.2007, São Paulo: Malheiros, 2008, p. 121.

conduta, de maneira que os membros da sociedade saibam, de antemão, como guiar-se na realização de seus interesses.

Vale ressaltar a importância que os citados juristas espanhol e brasileiro conferem, não apenas ao aspecto formal da lei, mas também ao seu conteúdo, que deve atender os demais princípios explícitos ou implícitos na Constituição Federal.

A propósito de tais princípios, importante mencionar que a efetivação do Princípio da Legalidade depende de outros princípios, denominados Princípios Complementares, que servem como garantia para o seu cumprimento, conforme adiante será demonstrado.

Princípios Complementares dão suporte ao Princípio da Legalidade a fim de evitar que a limitação do soberano por meio da edição prévia da lei fosse inócua.

É o caso do Princípio da Inafastabilidade do Controle Jurisdicional, previsto no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal, que impede que a lei exclua da apreciação do Poder Judiciário a lesão ou a ameaça de direito. Por meio de tal princípio, está a garantia de que a atividade realizada pelo soberano está de acordo com a lei.

Outro Princípio de igual importância para o cumprimento do Princípio da Legalidade e, por conseguinte, para a realização do Estado Democrático de Direito é aquele insculpido no artigo 5º, XXXVI da Constituição Federal, que impede que a lei prejudique “o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Por sua vez, o Princípio da Irretroatividade das Leis também atinge os objetivos do Princípio da Legalidade, pois impede que as leis alcancem fatos anteriores a sua edição. Ou seja, a lei a que se refere o artigo 5º, II da Constituição Federal é aquela vigente à época dos fatos e não a que sobrevir depois que eles ocorrerem.

Para Hely Lopes MEIRELLES³³, a efetivação do Princípio da legalidade também ocorre pela submissão dos atos emanados pela administração ao controle administrativo, legislativo e jurisdicional, a fim de evitar interpretações distorcidas da lei.

Conforme asseverado anteriormente, o princípio da legalidade representa um dos pilares do ordenamento jurídico brasileiro; constituindo a base do próprio Estado Democrático de Direito.

Da mesma forma, o Sistema Tributário Nacional tem na legalidade uma das suas bases de sustentação; havendo, inclusive, previsão expressa quanto a sua aplicabilidade no âmbito tributário (art. 150, I da Constituição Federal).

Em verdade, na seara tributária tal princípio ganha delineamento ainda mais restritivo. E a explicação para tal agravamento encontra-se, por exemplo, na história recente da política brasileira, marcada por governos autoritários e totalitários, bem como na importância que é dada ao bem jurídico então tutelado, qual seja, o patrimônio.

Ao se analisar o Código Penal brasileiro nota-se, pela sequência dos tipos penais, que o patrimônio é um bem jurídico preterido somente em face do direito a vida. E, nesse quadro, coube ao Constituinte de 1988 sedimentar definitivamente a relevância de tal direito; o que se deu, por exemplo, por meio da elevação do status do direito a propriedade a direito fundamental e por meio da denominada estrita legalidade tributária.

Ademais, “de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os

³³ MEIRELLES, Hely Lopes, *Direito Administrativo Brasileiro*, 37. ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 572 e ss.

tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei.”³⁴, porque a tributação é, indubitavelmente, uma das formas mais contundentes com que o Estado interfere no patrimônio dos cidadãos/contribuintes.

E, nesse quadro, a Constituição Federal, ao trazer os elementos constitutivos do Sistema Tributário Nacional, acabou por tornar ainda mais severa a aplicação do princípio da legalidade no Direito Tributário, afastando de todos os demais veículos normativos – que não a Lei em sentido formal – a possibilidade de criar ou majorar tributo.

Por conta disso é que a doutrina pátria vem se manifestando no sentido de que, no âmbito do Direito Tributário, tem-se o chamado princípio da estrita legalidade ou da reserva legi. Nesse sentido:

O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. (...) Não é por outro motivo que se tem sustentado que em nosso ordenamento jurídico vige, mais do que o princípio da ‘legalidade tributária, o princípio da estrita legalidade.’³⁵

Nesse diapasão, mostra-se pertinente trazer à colação os ensinamentos do professor Alberto XAVIER³⁶, para quem a legalidade tributária implica na “necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa”.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 23. ed., São Paulo: Malheiros, 2007, p. 244.

³⁵ Idem, p. 245.

³⁶ XAVIER, Alberto, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p.17.

Desta feita, resta claro que a legalidade serve como um mecanismo de limitação ao Poder de Tributar do Estado; controlando, assim, a ânsia dos governos estaduais, municipais e federal em aumentar sua arrecadação.

No que se refere a esse mecanismo vale destacar que: Não devemos nos esquecer de que o princípio da estrita legalidade tributária nasceu e prosperou com o escopo de limitar o poder governamental, fazendo com que a tributação dependesse do consentimento dos governados, por intermédio dos Parlamentos (que, de modo mais direto, os representam). Ele exige que a tributação seja determinada não pelo Executivo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para elaborar as leis.

Pelo exposto, resta evidente que essa severidade no delineamento do princípio da legalidade no âmbito tributário está intimamente atrelada a consecução dos objetivos do Estado brasileiro e a garantia de, ao menos, alguns dos direitos expressamente consignados no artigo 5º da Constituição Federal.

Com efeito, a história recente da política brasileira demonstra que a concentração de poderes nas mãos do Poder Executivo pode levar a bancarrota todos os princípios e objetivos consignados nos artigos 1º, 2º e 3º da Constituição Federal.

Isso, somado à importância do bem jurídico tutelado, fez com que o Constituinte elevasse, no âmbito do direito tributário, a legalidade à denominada estrita legalidade.

Outra questão que não pode ser olvidada ao se tratar do princípio da legalidade na seara tributária refere-se às espécies de normas existentes no ordenamento jurídico e, de outro lado, a função estabelecida pela Constituição Federal para cada uma dessas normas, quando versarem sobre matéria tributária.

A Lei Complementar, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal, cabe instituir as normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre

definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

A lei ordinária, por sua vez, cabe, em regra, a função de instituir e majorar os tributos. Esse, inclusive, é o entendimento assente na doutrina que defende que “o termo de lei contido no já dito art. 150, I, deve ser entendido *stricto sensu*, isto é, no sentido de lei ordinária”.

Ainda no concernente a função de cada uma das espécies de lei, mostra-se pertinente colacionar trecho do voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes nos autos do Recurso Extraordinário 377.457-3, em que Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal enfrenta a questão concernente a suposta relação de hierarquia entre essas normas. Vejamos:

É tradicional a jurisprudência da declaração dessa corte na proclamação da inexistência de hierarquia constitucional entre lei complementar e lei ordinária, espécies normativas formalmente distintas exclusivamente tendo em vista a matéria eventualmente reservada àquela (lei complementar) pela própria carta. (...).

Por fim, vale ainda ressaltar outro ponto que foi motivo de grande celeuma tanto na doutrina quanto na jurisprudência, qual seja, a utilização de medida provisória em matéria tributária em face, justamente, do princípio da legalidade.

m que pese os entendimentos em contrário a utilização desse veículo para a instituição de tributos, o certo é que o Supremo Tribunal Federal assentou entendimento no sentido de que tendo força de lei, a medida provisória é meio hábil para instituir tributos .

Ademais, com a promulgação da Emenda Constitucional nº. 32, de 11.09.2001, que alterou o artigo 62 da Constituição Federal, restou superada a questão,

na medida em que passou a ser expressamente prevista essa possibilidade (art. 62, §2º da CF).

3.1.1. Princípio de legalidade e o ICMS

A lei é tratada pela Constituição como possível veículo introdutor de normas gerais e abstratas tributárias, conforme previsão dos artigos 5º, II,[1] e 150, I[2]. O contribuinte, portanto, não pode ser impelido a fazer, ou deixar de fazer, o que não esteja previsto em lei. Tampouco pode ser exigido ICMS quanto a hipóteses não especificamente tratadas por leis vigentes.

Não obstante a previsão expressa no sentido de que caberá a Lei Complementar tratar de definição de tributos, fatos geradores e base de cálculo, bem como o fato de que cabe a lei ordinária, via de regra, instituir e majorar tributos, o certo é que a maior parte das exações previstas no Sistema Tributário Nacional têm seu arquétipo, quase que totalmente, delineados no próprio texto constitucional.

Nesse quadro, em que pese a existência de lei, promulgada nos moldes estabelecidos pela Constituição Federal, tratando especificamente de todos os aludidos aspectos do ICMS (Lei Complementar 87/1996), nota-se que no caso desse tributo haverá uma limitação quanto as definições que serão na lei consignadas.

Dado isso, é vedado tanto à lei ordinária quanto à lei complementar modificar o conceito constitucional delineado dos termos mercadoria e circulação.

A respeito do tema, são as lições de Aroldo Gomes de MATTOS³⁷:

São mercadorias ou bens (expressões empregadas na CF/88 como análogas) as coisas móveis, materiais ou imateriais, objeto de operações ou negócios, regulados no Direito Comercial e Civil, inclusive as importadas, nas diversas fases de sua circulação, sejam quais forem as designações que tiverem (produtos, materiais, artefatos, insumos, matérias-primas, sucatas, embalagens, solventes, etc.),

³⁷ MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: Comentários à legislação Nacional*. São Paulo: Dialética, 2006, p.22.

adquiridas ou não com (a) habitualidade e (b) intenção de revenda e lucro, e independentemente de sua destinação específica.

O termo circulação, por sua vez, “é o aspecto dinâmico das ‘operações’ que designa o processo de movimentação da mercadoria, com mudança do titular desde a fonte de produção até o consumidor final”³⁸.

Vale ressaltar que “a Constituição já o diz, a hipótese de incidência do ICMS não é realizar operação mercantil translativa do direito de propriedade, mas é realizar operação de circulação de mercadoria. É mister, portanto, tanto o ato translativo do domínio como ainda a tradição (a executar o contrato, transferindo a propriedade), para que a mercadoria efetivamente circule”³⁹.

Destarte, por conta daquilo que estabelece a própria Constituição Federal, não poderá a lei, quer complementar quer ordinária, vir a estabelecer outro conceito de circulação; estabelecendo, por exemplo, que a mera circulação física de uma mercadoria constitui hipótese de incidência do ICMS.

Júlio Maria De Oliveira em sua tese de doutoramento já havia detectado “graves imperfeições do direito positivo” e concluído que “grande parte do tecido normativo desses impostos (ICMS e IPI) carece de legitimidade popular e não atende o princípio da legalidade”, nos moldes defendidos em seu trabalho.⁴⁰

3.2. Princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade, especificamente relacionado ao ICMS, foi inserido como princípio constitucional já no Texto de 1946, por meio da emenda

³⁸ MATTOS, Aroldo Gomes de. Ob.cit., p. 21.

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Aplicado*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p.183.

⁴⁰ OLIVEIRA, Júlio Maria de, in *O Princípio da Legalidade e sua Aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*, São Paulo: Quartier Latin, 2006.

constitucional no. 18, de 1965, para definir os contornos do ICM, permanecendo consagrado como norma constitucional expressa nas Constituições posteriores.

Na Constituição Federal de 1988, a não-cumulatividade consta do artigo 155, §2º, I e II, da Constituição Federal, onde se veicula que será compensado “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”.

O legislador constitucional delineou tal princípio com a ressalva de que seria vedado o aproveitamento de crédito quanto à operação anterior em que haja “isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação”.

Tal exceção há de ser interpretada como única ao princípio, exatamente como tem feito o Supremo Tribunal Federal, quando as unidades federadas pretendem estender a exceção a outras situações.

Como disposta dentro do Texto Constitucional, inserida no ordenamento jurídico pelo legislador constituinte originário, o princípio da não-cumulatividade há de ser interpretado em sua maior amplitude e higidez. Assim, inviável seja restringida por norma de inferior hierarquia, assim entendida desde emenda constitucional até portarias e outras normas infralegais.

Nas palavras de Paulo de Barros CARVALHO, “Ali onde houver direito, haverá, certamente, o valor axiológico. (...) Ao escolher, na multiplicidade intensiva e extensiva do real-social, quais os acontecimentos que serão postos na condição de antecedente de normas tributárias, o legislador exerce uma preferência. (...) Nesse instante, sem dúvida, emite um juízo de valor”⁴¹.

⁴¹ *Direito Tributário - Fundamentos jurídicos da incidência*, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 23.

Trata-se de direito do contribuinte oponível ao Poder Público. Nesse sentido, são as lições de Roque Antonio CARRAZZA⁴²:

Como facilmente podemos perceber, tal princípio está voltado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes. (...) Realmente, a dicção constitucional ‘compensando-se o que for devido (...)’ confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento oponível, *ipso facto*, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.

Acima de tudo, há de se interpretar o princípio da não-cumulatividade como norma componente do sistema, com eficácia plena e constante da norma de maior relevância no sistema jurídico vigente, com o fim de regular condutas intersubjetivas para alcançar valor prestigiado pelo legislador complementar, e que revela um limite objetivo à atuação dos legisladores e intérpretes do direito.

Nos dizeres de Paulo de Barros CARVALHO⁴³, “O princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor. É um ‘limite objetivo’, mas que se verte, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade da distribuição da carga tributária, etc.”.

Segundo Júlio Maria de Oliveira⁴⁴, esse princípio:

Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percução tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária. E entre as possibilidades de disciplina jurídica neutralizadoras daqueles desvios de natureza econômica, nosso constituinte adotou determinado caminho, mediante a estipulação de um verdadeiro limite objetivo”.

⁴² Ob. cit., p. 200.

⁴³ Ob. cit., p.24.

⁴⁴ Júlio Maria de OLIVEIRA, in *O Princípio da Legalidade e sua Aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*, São Paulo: Quartier Latin, 2006.

[1] Art. 5º. (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

4. O fenômeno da Incidência Jurídico Tributária

A incidência tributária é a realização do direito tributário, enquanto plexo de normas sintaticamente construídas para a realização das relações jurídicas postas em seu consequente, realizando os valores perseguidos pelo legislador.

Alfredo Augusto BECKER diz que “quando a hipótese de incidência se realiza (acontece, deixa de ser hipótese) então, imediatamente após, sobre ela (sobre a hipótese realizada) incide a regra jurídica.

Em outras palavras, se a materialidade prevista na hipótese normativa e suas condicionantes de tempo e espaço se verificarem no plano da experiência, teremos fatos jurídicos desencadeadores da relação jurídica prevista no consequente da norma tributária. A incidência faz nascer o vínculo entre sujeitos de direito, por força da imputação normativa.

Partindo do ponto que o ato jurídico depende da interveniência humana prescrita em lei (agente competente e processo previsto) e considerando ainda o direito enquanto fato comunicacional – portanto, vertido em linguagem suficiente à sua realização –, a incidência é o processo mediante o qual o agente competente põe no ordenamento a norma individual e concreta, constituindo o fato jurídico tributário e imputando a relação jurídica tributária.

Quem imputa a relação jurídica é a causalidade, atributo das normas jurídicas válidas de produzirem seus efeitos. Lourival VILANOVA diz que a

a norma jurídica constrói a relação entre o fato jurídico e sua eficácia. Entre a posse de bens reais, pelo decurso de x anos, e sua aquisição por usucapião, dá-se uma relação jurídica tão-só porque a norma incidiu na relação fáctica do possuidor com a coisa, em face de todos, e a converteu em modo de aquisição originária do direito subjetivo real.

O que uma norma de direito positivo enuncia é que, dado um fato, seguir-se-á uma relação jurídica, entre sujeitos de direito, cabendo, a cada um, posição ativa ou passiva.

Em termos lógicos, a incidência se perfaz em duas operações: uma de *subsunção*, ou de inclusão de classes, e outra de *imputação*. A norma geral e abstrata (aquela que incidirá) contém critérios de identificação do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária. Sua proposição-hipótese e seu consequente são classes de infinitos fatos e de infinitas relações.

O homem, verificando que um determinado fato pertence à classe delimitada pelos critérios da hipótese da norma geral e abstrata (subsunção), faz a *imputação* (implicação) da relação jurídica, de acordo com os critérios prescritos no consequente da mesma norma geral e abstrata (subsunção), produzindo a norma individual e concreta, cujas proposições (antecedente e consequente) são também classes, mas de um elemento só: a do fato jurídico tributário e a da relação jurídica tributária causada, respectivamente.

A norma geral e abstrata contém critérios (conotativos) de identificação do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária. Estes critérios são seletores de propriedades na medida em que todas as características (ou propriedades) dos eventos da realidade não podem ser descritas, quiçá observadas.

Suas proposições (hipótese e consequente) são classes de infinitos fatos e de infinitas relações. Verificando que um dado fato pertence à classe delimitada pelos critérios da hipótese da norma geral e abstrata (subsunção), o ser cognoscente faz a *imputação* (implicação) da relação jurídica de acordo com os critérios prescritos no consequente da mesma norma geral e abstrata (subsunção), produzindo a norma individual e concreta cujas proposições, antecedente e consequente, são também classes, mas de um elemento só: a do fato jurídico tributário e a da relação jurídica tributária.

A incidência é da norma e não é sobre o fato social, fazendo com que este desencadeie o efeito relação jurídica. É sobre o fato e sobre a relação, estabelecendo o vínculo jurídico e constituindo-os como jurídico. Esta operação é verificada dentro do plano do direito. O fato social que guarda identidade com a hipótese da norma geral e abstrata é trazido para o direito no antecedente da norma individual e concreta, constituindo-se como jurídico, e a relação jurídica instaura-se, também juridicamente, no consequente da norma individual e concreta, com observâncias aos critérios de identificação da norma geral e abstrata.

No plano semântico, a incidência se consubstancia com a determinação do conteúdo das proposições normativas. A norma tributária geral e abstrata, cujo conteúdo significativo comporta inúmeras significações, passa a ter apenas uma: o fato jurídico tributário, no antecedente, e a relação jurídica tributária, no consequente.

E no plano pragmático, a incidência se perfaz em dois momentos: um de interpretação e outro de constituição. O homem interpreta os enunciados prescritivos juntamente com aqueles que o remetem ao evento que guarda pertinência aos critérios de identificação da norma tributária geral e abstrata e constitui, para o mundo jurídico, com a inserção no sistema da norma tributária individual e concreta, o fato jurídico tributário e a relação jurídica tributária, que anteriormente não existiam para o direito.

A norma tributária geral e abstrata, cujo conteúdo significativo comporta inúmeras significações, passa a ter apenas uma significação: o fato jurídico tributário, no antecedente, e a relação jurídica tributária, no consequente (plano semântico).

A incidência se perfaz em dois momentos: um de interpretação e outro de constituição (plano pragmático). A autoridade competente interpreta os enunciados prescritivos juntamente com aqueles que o remetem ao evento que guarda pertinência aos critérios de identificação da norma tributária geral e abstrata e constitui, para o

mundo jurídico, com a inserção no sistema da norma tributária individual e concreta, o fato jurídico tributário e a relação jurídica tributária, que anteriormente não existiam para o direito.

A incidência é um fenômeno que requer a presença humana para, da norma geral e abstrata, construir a norma individual e concreta. Assim, não é correto afirmar que a incidência é automática e infalível, pois de nada adianta a verificação de um fato que guarde correspondência aos critérios de identificação da hipótese de norma geral e abstrata se não existir o homem para constituir este fato como jurídico imputando-lhe os efeitos que lhe são próprios.

No entanto considerando o vínculo de imputação, podemos dizer que constituído o fato como jurídico, a instauração do vínculo relacional no consequente da norma geral e abstrata é infalível.

Como ensina Paulo de Barros CARVALHO, em rigor,

não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico. É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma jurídica geral e abstrata, constrói a norma individual e concreta. Instaura o fato e relata os seus efeitos prescritivos, consubstanciados no laço obrigacional que vai atrelar os sujeitos da relação. E tal atividade, que consiste na expedição de uma norma individual e concreta, somente será possível se houver outra norma, geral e abstrata, que lhe sirva de fundamento de validade.

A incidência tributária acontece naquilo que pode ser chamado de etapa final do processo de positivação das normas jurídicas.

As normas de competência ou normas de estrutura (normas fundantes) servem de fundamento de validade de outras normas que colhem a competência para a realização do ato jurídico (neste caso, ato de produção normativa) para prescrever a conduta constante do consequente normativo.

Assim, o processo de positivação consiste na atividade de produção normativa em que se busca fundamento de validade em norma gerais e abstratas, donde são sacadas outras normas gerais e concretas ou individuais e concretas, sendo estas últimas, no caso do direito tributário, as regras que promovem a incidência tributária.

4.1. A regra matriz de incidência tributária do ICMS – Operações

Mercantis – Hipótese e Consequencia

A estrutura hipotético-condicional é a forma sintática de todas as normas jurídicas que se diferenciam pelo conteúdo particular (significação). Segundo Paulo de Barros CARVALHO, o sistema do direito positivo é homogêneo sintaticamente e heterogêneo semanticamente. Assim, todas as normas possuem estrutura hipotético-condicional, de um antecedente que implica um consequente. O que faz a diferença entre as normas são os conteúdos de significação articulados na posição de antecedente ou de consequente.

Na norma jurídica geral e abstrata, a proposição antecedente contém critérios de identificação de um fato futuro e incerto, por isso denominado de hipótese e o consequente contém critérios de identificação de uma futura relação jurídica, ligados por um vínculo implicacional, próprio do direito positivo, que é o “dever ser”. Está é a estrutura hipotético-condicional.

A norma jurídica em sentido amplo refere-se aos conteúdos significativos do direito, ou seja, são enunciados prescritivos decorrentes da atividade mental do intérprete, significações por ele constituídas.

Por norma jurídica em sentido estrito entendemos, consoante a doutrina de Paulo de Barros CARVALHO, a unidade mínima e irreduzível de significação completa do deôntico, decorrente de um juízo condicional, relacionado pelo dever-ser.

O antecedente normativo traz a proposição descritiva de um evento da experiência humana (factível, portanto) e o conecta ao consequente, através da implicação (dever-ser), que estabelece a relação jurídica entre os sujeitos da relação de direito.

Quando o mestre da “regra-matriz-de-incidência-tributária” fala em mínimo deôntico, quer dizer que a norma jurídica tributária (*stricto sensu*) deve tocar a conduta de um dos sujeitos da relação, imputando-lhe (dever-ser modalizado) um comportamento permitido, proibido ou obrigatório.

O antecedente normativo deve veicular as propriedades seletivas do fato (materialidade e coordenadas de tempo e espaço) donde se permita identificar, com segurança, a ocorrência do fato imponível. O consequente normativo deve veicular os elementos ou critérios que permitam nominar com exatidão os sujeitos da relação jurídica prescrita e estabelecer a dimensão econômica da prestação que constitui o objeto central da relação jurídica tributária.

Já dissemos que as normas individuais e concretas devem buscar fundamento de validade em alguma norma geral e abstrata, algumas vezes em mais de uma, e estas por sua vez, tem de encontrar um ponto do sistema onde possa calçar sua validade (norma fundante) alcançando as normas que atribuem competência, indo ao cume da pirâmide da hierarquia normativa onde encontraremos invariavelmente a norma fundamental do Texto Constitucional (no caso de normas válidas).

No Texto Constitucional encontram-se as normas de estrutura que atribuem *competência tributária legislativa* para o exercício da instituição de tributo (*aptidão*

jurídica)⁴⁵. Essas competências (atribuídas) “são formadas por enunciados constitucionais, complementares e ordinários”.

A “*norma padrão de incidência*” dos tipos tributários do Sistema Tributário Nacional está delineada na Constituição Federal, que detalhou estas competências tributárias para as pessoas políticas, apontando “a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível.”⁴⁶

A ela (*norma padrão de incidência*) deve fidelidade o legislador infraconstitucional no exercício de sua aptidão jurídica, para que no plano da orientação das condutas as relações jurídicas sejam produzidas, por derivação daquelas, nos seus limites.

Na acepção mais estrita, temos a norma tributária “prescrições jurídicas consideradas na composição de institutos tributários.”⁴⁷

Superadas as críticas do detalhamento exagerado das constituições que, inclusive, teria ao passo do tempo, suscitado a necessidade de tantas modificações do Texto Original, a materialidade de cada espécie tributária, as possíveis coordenadas de espaço e tempo, bem como o delineamento da relação jurídica que se põe no conseqüente da norma geral e abstrata em matéria tributária, foram exaustivamente trabalhadas na Constituição, pelo Legislador Constituinte, destaque-se.

Paulo de Barros CARVALHO⁴⁸ explica: “Que nosso sistema tributário é exaustivamente versado no plano da Constituição é dado que dispensa maiores explanações”. E relata que esse “caráter insólito” da Lei Maior não foi só observado por

⁴⁵ Tácio Lacerda GAMA, in *Competência Tributária, Fundamentos para uma teoria da Nulidade*, NOESES, 2009, P. 221

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio in *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 29. ed. São Paulo: Malheiros, p. 502.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, in *A regra matriz do ICM*, São Paulo 1981, p. 55.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, in *A regra matriz do ICM*, São Paulo 1981, p. 41.

Geraldo ATALIBA⁴⁹, como por Aliomar BALEEIRO⁵⁰, Carvalho PINTO⁵¹, Giuliani FONROUGE⁵² e Linares QUINTANA⁵³.

Isso tudo foi dito à luz da Constituição Federal pretérita (texto de 1967/69)⁵⁴. Entretanto, o acento do detalhe impresso pelo legislador constituinte é marca que se percebe também em todo o Texto Constitucional de 1988, com detalhe para a matéria tributária, notadamente na definição de critérios marcantes e precisos sobre a materialidade das figuras tributária para cuja instituição confere competência (aptidão legislativa).

Tomamos neste capítulo a norma que delimita a incidência tributária como a norma tributária em sentido estrito e a vemos delineada na Constituição Federal, ainda que com a delegação de alguns poderes para a Legislação Complementar, como veremos.

O Texto Constitucional nos permite, portanto, a atividade de construção da norma padrão de incidência tributária, com a estrutura hipotético-condicional a que nos referimos pelo qual associamos à verificação de uma materialidade (tese) a um “dever-ser” que caracteriza a imputação normativa, ou seja, os efeitos jurídicos prescritos.

No dizer de CARVALHO, vamos procurar no Texto Constitucional as locuções que nos indiquem o correto caminho de compreensão da hipótese normativa, que se constitui “o trabalho científico pela delimitação do antecedente, esmiuçando, nos diversos andares do direito posto, as palavras e locuções que congregadas, suscitarão o

⁴⁹ ATALIBA, Geraldo *in Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 27/30.

⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar *in Limitações Constitucionais ao poder de tributar*, Ed. Forense Rio, 1974, p.2.

⁵¹ PINTO, Carvalho, *in* Discriminação de rendas – Prefeitura do Município de São Paulo, 1941, p71.

⁵² FONROUGE, Giuliani, *in* Derecho Financiero, Depalma Buenos Aires, 2ª Ed., p. 326.

⁵³ QUINTANA, Linares, *in El poder impositivo y La Libertad individual*, Ed. Alfa, Buenos Aires – a951, p. 120.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *in* A regra matriz do ICM, (Tese apresentada, para obtenção do Título de Livre Docente da faculdade de Direito da PUC/SP, 1981 (Estudos sobre o ICM Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, previsto na Constituição Federal de 1967, então regrado pelo Decreto-Lei 406/68).

aparecimento da previsão fática. Em outro tempo, empreenderemos idêntica operação, visando a captar os componentes do liame jurídico estipulado na consequência normativa”.⁵⁵

Simple e pertinente, entretanto, a distinção entre a norma padrão de incidência tributária daquela norma individual e concreta que, expedida por agente competente (habilitado pelo sistema), noticia a ocorrência do fato jurídico tributário, inserindo-a no sistema e movimentando as estruturas jurídicas fazendo irromper a relação jurídico-tributária.

4.1.1. O papel da Lei Complementar na conformação (tornar conforme) da Norma Padrão de Incidência Tributária do ICMS – Operações Mercantis, tal qual explicitada na Constituição Federal

Perguntamo-nos, entretanto, se a operação de circulação promovida por empresário-contribuinte a partir de seu estabelecimento num Estado pode ensejar a instauração de relação jurídica entre este ou outro sujeito passivo, com outra Unidade Federativa.

Esta pergunta tem espaço na medida em que a experiência legislativa tributária tem mostrado diversos casos em que os Estados elegem como critério material do antecedente normativo da regra matriz de incidência do ICMS a entrada de mercadorias em seus territórios.

Para instruir o enfrentamento deste subtema entendemos necessária a compreensão de qual o papel que etapa da cadeia de abastecimento tem na compreensão do ICMS – Operações Mercantis à luz das disposições constitucionais e das normas

⁵⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, *in* A regra matriz do ICM, São Paulo 1981, p. 101.

infraconstitucionais construídas por derivação do Texto Maior, no que delegou competência normativa.

A Constituição Federal (art. 155, II, parágrafo 2º, XII) delegou à Lei Complementar a tarefa de *definir seus contribuintes (alínea a), dispor sobre substituição tributária (alínea b), fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços (alínea d)*, dentre outros empregos.

Todas estas atribuições são do Texto Original de 1988, vale dizer.

Necessário ainda se faz conjugar as circunstâncias de tempo e espaço à materialidade do ICMS – Operações Mercantis para melhor compreendê-lo. “Os diversos elementos integrantes da regra-matriz de incidência do ICMS (na mesma diretriz do antigo ICM) devem ser analisados e aplicados de modo coerente, e harmônico, para poder se encontrar a essência tributária; em especial a materialidade de sua hipótese de incidência”.⁵⁶

No exercício da delegação havida por força do dispositivo constitucional transcrito a Lei Complementar conforma (no sentido de tornar conforme, corresponder) o critério pessoal (*alíneas a e b*) e o critério espacial (*alínea d*) da norma padrão de incidência do ICMS – Operações Mercantis.

A competência recebida da Constituição Federal não pode ser novamente delegada por força de própria vedação constitucional.⁵⁷

Este é o papel da lei complementar no que toca o ICMS – Operações Mercantis, estes são seus limites.

⁵⁶ MELO, José Eduardo Soares de, *in ICMS Teoria E Prática*, 8. ed. São Paulo: Dialética, p. 11.

⁵⁷ Art. 68, §1º - Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre (...).

O aspecto material do ICMS está “conformado” pela Lei Complementar 87/96 em vários de seus dispositivos notadamente no artigo 2º, I, IV e V. Explicamos.

Como se verá nos itens seguintes, a análise dos demais critérios da norma padrão de incidência do ICMS – Operações Mercantis, num debruçar-se sobre o suporte físico dos dispositivos da legislação complementar sob nossa análise e na atividade de construção da norma de incidência (regra matriz de incidência tributária) vamos conferindo se o mister da delegação do texto Supremo foi cumprido e em que medida há correspondência entre os dispositivos da legislação nacional e a dicção constitucional.

Nesse esforço, percebemos que ao tratar dos demais critérios de incidência (espacial e temporal), o aspecto material da norma matriz vai sendo confirmado ou não.

O artigo 1º da Lei Complementar 87/96 reproduz a dicção constitucional do artigo 155, II, no que se refere ao ICMS – Operações Mercantis.⁵⁸

Aroldo Gomes de MATOS encerra a materialidade do ICMS – Operações Mercantis no “Primeiro Grupo” de cinco que estabelece em sua classificação, como bem assevera, “para efeitos meramente didáticos” e de aproximação e compreensão do objeto: “saída e transferência de mercadorias ou bens”.⁵⁹

O que deve promover a incidência são os fatos jurídicos que “propiciarem saída de mercadorias ou bens do estabelecimento do contribuinte, com transmissão de sua propriedade, realizadas no mercado interno, independentemente (a) da habitualidade, (b) do intuito de revenda ou (c) de lucro por parte do alienante (...)”.⁶⁰

⁵⁸ Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

⁵⁹ MATTOS, Aroldo Gomes de, *in ICMS Comentários à Legislação Nacional*, São Paulo: Dialética, 2006, p. 65.

⁶⁰ MATTOS, *in ICMS...*, p. 66.

4.1.2. Antecedente normativo – Critério material para compor a classe “Operações Mercantis”.

A materialidade eleita para a instituição e cobrança do ICMS – Operações Mercantis é a *realização de operações mercantis*, para tomar o verbo (com complemento, que permite atribuir a alguém a responsabilidade (iniciativa) da circulação *econômica*⁶¹ de mercadorias.

Vamos meditar, portanto, detidamente sobre o aspecto material (verbo + complemento) do ICMS fornecido que está no dispositivo constitucional do 1º artigo 155, II da Constituição Federal.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e (...), ainda que as operações e (...) se iniciem no exterior”; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Para José Eduardo Soares de MELO as “operações configuram o verdadeiro sentido do juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)”.

Por seu turno, *operações* – no contexto constitucional da materialidade do ICMS - nada mais são senão atos jurídicos mercantis, negócios (atos negociais) que têm por objeto coisas colocadas em comércio. Coisas que na medida em que foram produzidas, industrializadas ou importadas e disponibilizadas na cadeia econômica e jurídica do abastecimento são mercadorias.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio, *in* ICMS, 13. ed., São Paulo: Malheiros, p. 38.

“Operações são atos jurídicos” para Geraldo ATALIBA; e para Cleber GIARDINO, “(...); circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações.”⁶²

Como não fossem suficientes as lições dos acima parafraseados, reproduzimos Clélio CHIESA que bem observa que

o termo operações aparece na Constituição, pelo menos, cinquenta vezes, em todos com o sentido de negócio jurídico. Como exemplos podem ser citados os artigos 21, VIII; 48, III; 52, V; 52, VII; 52, VIII, 74, III; 153, §3º, II, 153, §5º; 155, II; 155, §2º, I; 155, §2º, II; 155, §2º, a; 155, §2º, b; 155, §2º, IV; 155, §2º, V, a; 155, §2º, V, b; 155, §2º, VI e muitos outros. O termo ‘operações’ utilizado nos vários dispositivos constitucionais citados têm o sentido, como frisado, de ato jurídico, negócio jurídico, referindo-se a atos juridicamente relevantes para o direito. Denota em todas as hipóteses em que aparece a transferência jurídica de um bem.⁶³

Não adentraremos aqui a avivada discussão em torno da circulação econômica (ou física) e a circulação jurídica da mercadoria como condição suficiente à incidência do ICMS – Operações Mercantis⁶⁴. Ficamos aqui, entretanto, com a orientação de Paulo de Barros CARVALHO para quem

soa estranho, por isso mesmo, que muitos continuem a negar ao vocábulo ‘operações’ a largueza semântica peculiar das ‘operações jurídicas’ para entendê-la como qualquer ato material que anime a circulação de mercadorias. Eis aqui o efeito jurídico sem a correspondente causa jurídica, a eficácia do Direito desvinculada de algo investido de juridicidade.⁶⁵

⁶² GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO, *apud* JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO in *ICMS TEORIA E PRÁTICA*, 8a ed., São Paulo: Dialética, p. 11.

⁶³ *Apud* AROLDI GOMES DE MATTOS, in *ICMS Comentários à Legislação Nacional*, São Paulo: Dialética, 2006, p. 20.

⁶⁴ Vale como elucidação que quando dizemos ao longo deste trabalho que determinadas materialidades promovem a incidência do ICMS – Operações Mercantis, tomamos o termo “materialidades” suficientes à incidência do imposto não as ocorrências factuais econômicas tais quais discriminadas hipoteticamente pelo legislador, mas o fato jurídico que consolida as propriedades do antecedente normativo, que deve ser inevitavelmente relatado em linguagem competente, por agente competente, com a publicidade que a lei (*lato sensu*) exige para os atos administrativos.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros in *A regra matriz do ICM...* p. 174/175.

A simples movimentação física – sem que haja negócio jurídico – de um estabelecimento para outra da mesma empresa (mesmo titular) não nos parece suficiente à incidência do ICMS – Operações Mercantis.

Servindo de conforto ao apego a esta posição doutrinária vemos o norte sedimentado nas decisões do Supremo Tribunal Federal⁶⁶ e do Superior Tribunal de Justiça⁶⁷, além de remansada doutrina representada por CARRAZZA⁶⁸, SOARES DE MELO⁶⁹, CARVALHO⁷⁰ e GRECCO⁷¹.

Em sentido contrário destacamos a posição de MATTOS⁷² que rebate o tema, acompanhado neste pensar por CASSONE⁷³.

Para rememorar as lições já apreendidas do escólio de CARRAZZA, a significação contida na expressão *operação mercantil* exige que: ”a) seja regida pelo Direito Comercial; b) tenha sido praticada num contexto de atividades empresariais; c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro (resultados econômicos positivos); e d) tenha por objeto uma mercadoria”⁷⁴.

Da alínea *b*, extraída do comentário acima, sem prejuízo das já digeridas lições decorrentes das demais conclusões, vemos importante limite de atuação do legislador ordinário na instituição do ICMS - Operações Mercantis, notadamente na definição da materialidade que (verificada *in concreto*) dá azo à incidência do imposto (norma jurídica).

⁶⁶ AI no 131.941-1, Relator Min. Marco Aurélio, Unânime, DJU 19.4.91, p. 4583.

⁶⁷ Súmula 166 – Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (aprovada pela 1a Seção – DJU 27.8.96, p. 2996).

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, *in ICMS*, 13. ed., São Paulo: Malheiros, p. 47, nota de rodapé 19.

⁶⁹ MELO, José Eduardo Soares de *in ICMS Teoria e Prática*, 8. ed., São Paulo: Dialética, p. 27.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *in A regra matriz do ICM...*, p. 174/175 e 402.

⁷¹ GRECCO, Marco Aurélio, *in Internet e Direito*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 155.

⁷² MATTOS, Aroldo Gomes de *in ICMS Comentários à Legislação Nacional*, São Paulo: Dialética, 2006, p. 218.

⁷³ CASSONE, Vitório, *in Direito Tributário*, 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 298.

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, *in ICMS*, 13. ed., São Paulo: Malheiros, p. 39.

O contexto em que utilizada a expressão “atividades empresariais” será o da *cadeia de abastecimento*, que defino como o ambiente empresarial do qual participam o produtor, o industrial ou o comerciante⁷⁵ e até o importador, colocando em circulação bens e serviços e inauguram, a cada *operação relativa à circulação de mercadorias*, uma nova etapa na sucessão de operações que levam estes itens aos consumidores.

Juridicamente são sucessivos atos negociais que transferem a propriedade e a posse de coisas produzidas, industrializadas ou importadas e colocadas em comércio (mercadorias, *lato senso*) para serem consumidas pelo seu adquirente último (na cadeia de abastecimento).

CARVALHO DE MENDONÇA assim conceitua:

As mercadorias passando por diversos intermediários no seu percurso entre os produtores e os consumidores, constituem objeto de variados e sucessivos contratos. Na cadeia dessas transações dá-se uma série continuada de transferências da propriedade ou posse das mercadorias. Eis o que se diz circulação de mercadorias.⁷⁶

Assim, Estados e Distrito Federal têm, nos limites de seus territórios, competência para instituir e cobrar o ICMS – Operações Mercantis de cada uma dessas pessoas, em cada etapa promovida.

Por isso, Sacha Calmon Navarro COELHO diz que

o ICMS é um imposto multifásico, cobrado fracionadamente em cada uma das etapas de circulação dos bens e serviços, sobre o valor adicionado pelos agentes que as promovem desde a produção até o consumo. Daí advém o princípio da não-

⁷⁵ A Lei Complementar 87/96, amplia estas possibilidades constitucionais, delimitando-as pela conjugação do critério pessoal, com o requisito ou circunstância da habitualidade e objetivo comercial: “Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

⁷⁶ MENDONÇA, Carvalho de *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, vol. V/76, parte I – Freitas Bastos, Rio de Janeiro, *apud* JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, in *ICMS TEORIA E PRÁTICA*, 8a ed., São Paulo: Dialética, p. 15.

cumulatividade, pelo qual o valor do imposto pago na etapa anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa tributada do processo de circulação, até o consumidor final, que suporta a tributação integral do ciclo.⁷⁷

Já *Mercadoria* é o objeto do comércio. Como quer Barros:

Aparece aqui a função restritiva da palavra mercadoria, entretecida, fio a fio, com duas questões máximas: primeiro saber de seu conteúdo semiótico; depois, indagar da intensidade que esta palavra tem para derramar influências nos outros vocábulos que a ela se conjugam, no contexto da frase constitucional. Que quer dizer ‘mercadoria’? Até que ponto este termo penetra os demais, imprimindo certo color a ‘operações’ e a ‘operações’?⁷⁸

Ficamos com as conclusões do próprio autor que, ao tratar da regra matriz do ICM, quando encerra este subtema exprime que “o produto desse esforço sincrético é o aparecimento de uma acepção, válida para o ICM, e que se exprime na contingência de que as operações jurídicas, relativas à circulação, também jurídica, de mercadorias, são fenômenos de natureza mercantil”.⁷⁹

4.1.3. Antecedente normativo – Critério Espacial - Coordenada de espaço da hipótese “Operações Mercantis”.

Devido à necessidade de ver atreladas as ocorrências do mundo, cujas propriedades o legislador colheu na experiência e colocou na forma de hipótese nos antecedentes normativos tributários, as coordenadas de tempo e espaço tem essencial importância para o Direito Tributário e para a segurança jurídica das relações instauradas em face da incidência tributária, ainda que implicitamente a circunstância espacial (de lugar) deva estar sempre delineada pela lei de instituição do imposto. Essa lei (ordinária) deve obedecer, por derivação do Texto Constitucional e da legislação

⁷⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, in *Curso de Direito tributário Brasileiro*, 10. ed., São Paulo: Forense, 2009, p. 514/515.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, in *A regra matriz do ICM*, p. 204.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, in *A regra ...*, p. 214.

complementar, a norma padrão de incidência tributária, que, além de definir o campo de competência (aptidão legislativa em matéria de instituição e cobrança de impostos) de cada ente político, exclui a possibilidade de que Estados e Distrito Federal avancem na cobrança de tributo sob fatos econômicos verificados fora dos limites de seus territórios.

A norma que atribui competência para imposição de tributos sobre certas materialidades, desde que ocorridas nos limites territoriais legais (norma de competência), impõe a incompetência de outros entes políticos sobre estas mesmas hipóteses fáticas.

O aspecto espacial da norma padrão de incidência do ICMS – Operações Mercantis foi estabelecido pela Lei Complementar 87/96 por força da delegação constitucional do inciso XII, alínea, *b*, do artigo 155, como dissemos em itens anteriores.

O artigo 11, parágrafo 3º e inciso I da legislação complementar define, *para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, o local da operação* (ou da prestação).

Art. 11. (...)

I – tratando-se de mercadoria ou bem:

- a) o (local) do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) (local) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o (local) do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, o (local) do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- e) importado do exterior, o (local) do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
- f) aquele (local) onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; Redação dada pela Lei Complementar 114/02
- g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

- h) o (local) do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
 - i) o (local) do desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;
 - I – na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria (ou constatada a prestação);
 - II – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;
 - III – considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;
 - IV – respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.
- §4º [vetado]
- §5º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.
- (São do autor as inserções do termo ‘local’ onde não há no texto original da lei para aclarar estas referências).

Apesar da delegação de competência para que lei complementar (diploma legislativo) seja editada para *fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços (alínea d)*, a repartição constitucional de competências e o princípio da territorialidade dos impostos devem ser observados como limites ao exercício dessa prerrogativa legislativa.

O local onde ocorrido o fato jurídico tributário previsto no antecedente normativo como a *promoção de operações mercantis* é a regra geral constitucional para definição do sujeito ativo da relação jurídica tributária, que, precipitadamente excetuada, para prestar atendimento às expectativas fiscais dos entes públicos, é medida de risco ao pleno exercício da competência dos Estados e do Distrito Federal em torno do ICMS – Operações Mercantis e à segurança jurídica dos contribuintes do imposto.

Por isso, ATALIBA nos transmite o conceito do *aspecto* espacial como sendo “a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na

h.i. (hipótese de incidência), relevantes para a configuração do fato impositivo”.⁸⁰ Ele completa:

Como descrição legal – condicionante de um comando legislativo – a h.i. só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário.

Para os fins do presente trabalho, qual seja, o de se aproximar do ICMS – Operações Mercantis e do instituto da Antecipação Tributária, quando aplicado na tributação desse imposto, e qual a orientação constitucional para utilização desse *recurso impositivo*, estamos nos detendo no exercício da aptidão legislativa para instituição do ICMS (competência constitucionalmente atribuída), bem como nos limites impostos pela legislação complementar (também como competência constitucionalmente atribuída) na conformação da norma padrão de incidência, submetendo ainda esta última ao crivo da constitucionalidade, e, com isso, estamos analisando o critério temporal na condição de descrição legal. É sobre ela, portanto, que fazemos nossa digressão, não obstante o excesso ou equívoco de construção da norma individual e concreta que comunica o fato jurídico tributário possa ser submetido a exame sob a ótica da concretude de seu aspecto espacial, para afastar o exercício arbitrário e ilegítimo do ato administrativo impositivo.

Dito isso, tornamos à análise da importância do critério espacial como suficiente a desautorizar a incidência tributária. E o fazemos com o exemplo de ATALIBA:

⁸⁰ ATALIBA, Geraldo, in *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. ed., São Paulo: Malheiros, p. 104.

Na Itália, a circunstância de uma indústria nova instalar-se no ‘Mezzogiorno’ exclui a incidência de certos tributos. No Brasil, o mesmo acontece relativamente à sua região Nordeste ou à Zona Franca de Manaus (ZFM). Dão-se, nessas áreas, fatos subsumíveis à h.i., não configurando, porém, fatos impositivos, por faltar o aspecto espacial da h.i., ou seja, porque o aspecto espacial não abrange (não atinge) fatos localizados nessas áreas. O mesmo ocorre, *verbi gratia*, nas zonas francas ou portos francos”.⁸¹

Dino JARACH, *apud* ATALIBA, acresce que

algumas vezes, quando a lei menciona fatos ‘situados em determinada área, não há uma definição do aspecto objetivo do fato impositivo; há uma vinculação deste aspecto objetivo com o sujeito ativo da imposição, porque, como se vê, se estabelece uma relação entre o aspecto objetivo (...) e a entidade político-territorial, que é o sujeito ativo; No Brasil, o legislador – seja complementar, seja ordinário – não tem liberdade de manipular esses dados. Todos vêm já implícitos na Constituição e são inderrogáveis.⁸²

4.1.4. Antecedente normativo – Critério Temporal -

Coordenada de tempo da hipótese “Operações Mercantis”

No esforço de identificarmos o aspecto temporal da norma padrão de incidência do ICMS – Operações Mercantis, percebemos certa confusão da doutrina relativamente a esta circunstância cronológica e à própria hipótese de incidência.

Para CARVALHO,

A eleição do momento adequado para a realização do fato jurídico tributário se faz no plano das cogitações normativas e é aquela entidade que denominamos, por um processo de abstração lógica, de critério temporal, isto é, o conjunto de elementos que nos habilita a identificar a condição que atua sobre determinado evento, limitando-o no tempo. Este critério, ao lado do espacial e do material, dá compostura à hipótese tributária, esboçada como a conjugação de diretrizes que nos faculta individualizar fatos lícitos, que não concertos de vontade, e que uma vez acontecidos no campo da realidade tangível, propiciarão o surgimento das chamadas relações jurídico-tributárias.⁸³

⁸¹ ATALIBA, Geraldo, *in Hipótese de Incidência Tributária*, p. 105.

⁸² *Idem*, p. 106

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros, *in A regra matriz do ICM*, p. 240/241.

Anotamos que para o ICMS – Operações Mercantis a materialidade eleita pelo Legislador Constituinte é a *realização de operações de circulação de mercadorias* (hipótese de incidência) enquanto seu aspecto pessoal a saída do estabelecimento comercial, produtor ou industrial.

A saída da mercadoria é o “átimo em que a lei considera ocorrida a hipótese de incidência do ICMS”.⁸⁴

Compreendemos como Paulo de Barros CARVALHO:

o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações que o suposto da regra abriga e que nos oferece elementos para saber, com rigor, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto o pagamento de decerto prestação pecuniária.

O mesmo autor já havia ressaltado noutras linhas que

desatinadamente, e sem olhar para o método, o legislador tributário, no Brasil, deu-se o mister de eleger como ‘fato gerador’, nada mais nada menos que o instante, o momento, o átimo que condiciona, juntamente com o critério espacial, aquele acontecimento posto no núcleo da hipótese normativa,

para nos chamar a atenção para a confusão entre a hipótese (“fato gerador”) e a previsão do lapso de tempo em que materializada a conduta⁸⁵.

E nos adverte:

Quando se recorre à perífrase é por que falta o termo próprio, e o intérprete não pode ficar sob o signo da insegurança, em assuntos desse timbre. Há de despregar-se da estreiteza textual, para galgar o altiplano do Direito; desadorar o esquema

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, *in ICMS*, p. 46.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, *in A regra matriz do ICM*, p. 234.

verbal, em obséquio da organização que lhe abriga, dá sentido e tom de juridicidade.⁸⁶

ATALIBA nos ensina, entretanto, que “a mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação – necessariamente contida na hipótese de incidência – do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible”.⁸⁷

Por isso a ressalva, segundo a qual

não se pode considerar ocorrido o fato imponible do ICMS; a) em momento anterior à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato verificado não configura operação mercantil; c) quando o bem móvel sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar, como se dá no comodato; d) na consignação mercantil, em que o consignante remete mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco (há, aí, apenas, a movimentação física do bem móvel, não operação mercantil). Por que? Porque, em todas estas hipóteses, desvirtua-se a moldura constitucional do ICMS, em detrimento do contribuinte. Melhor esclarecendo, o contribuinte do ICMS tem o direito subjetivo de só ser tributado após a ocorrência da operação mercantil.⁸⁸

Note-se que a “saída” como aspecto temporal não está, entretanto, explicitada no Texto Constitucional como bem aponta MELO⁸⁹: “não constitui situação exclusiva e fundamental para a compreensão do tributo, pois se torna imprescindível a anterior realização do negócio jurídico mercantil”.

A letra da Lei Complementar elege – no exercício da prerrogativa constitucional – como regra geral, *a saída do estabelecimento (ainda que para outro do mesmo titular)* como sendo o momento em que pode ser considerado ocorrido o fato jurídico tributário e instaurada a relação jurídica de mesma natureza.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *in* Hipótese de Incidência e Base de Cálculo do ICM. Caderno de Pesquisas Tributárias no. 3 ed. São Paulo: Resenha Tributária, p. 347.

⁸⁷ ATALIBA, Geraldo, *in* Hipótese de Incidência Tributária, p. 94.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, *in* ICMS, p. 48.

⁸⁹ MELO, José Eduardo Soares de, *in* ICMS Teoria e Prática, p. 21.

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002)

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000).

Evidentemente, com a previsão estruturante do artigo 12 da Lei Complementar 87/96, faz-se necessário o exercício da competência tributária e a previsão em lei ordinária desse importante aspecto na composição da regra matriz de incidência tributária.

Tomemos a lembrança feita por MATTOS quando excetua para o caso do ICMS a impossibilidade de utilização da prerrogativa aberta pelo *caput* do art. 116 do CTN (“*salvo disposição de lei em contrário*”):

Foi, assim, facultado ao legislador ordinário estadual estabelecer momento diverso. Não, porém, quanto ao ICMS, já que a Lei Complementar ora em comento, como lei nacional, regrou exaustivamente o respectivo aspecto temporal, sem abrir possibilidade ao legislador local para fixá-lo em momento diverso e que lhe seja mais adequado, exceto, é claro, se for para beneficiar o sujeito passivo.⁹⁰

⁹⁰ MATTOS, Aroldo Gomes de *in* ICMS Comentários à Legislação Nacional, p. 229.

Da análise da hipótese de incidência tributária levada a efeito pela conjugação de seus critérios até aqui analisados (critérios da tese), podemos propor que o momento em que se pode supor (por previsão hipotética) ocorrido o fato jurídico tributário *operações mercantis* não pode ser livremente estatuído pelo legislador ordinário estadual na instituição do tributo, como também não o poderia fazer arbitrariamente a Lei Complementar, como pensamos tenha feito.

Entendemos seja imprescindível a realização prévia de um negócio jurídico mercantil, sem o que não há que se falar sequer em materialidade do ICMS – Operações Mercantis. Portanto, a citada realização é da gênese constitucional do imposto, e não pode a Lei Complementar, a pretexto de integrá-la, espoliá-la.

Por previsão hipotética, deve ser descrita a materialidade do imposto com suas coordenadas de tempo e espaço que marcamos acima, para cuja materialização depende a realização de um negócio jurídico mercantil.

Vemos, portanto, excesso na Lei Complementar que elege a saída física – independente de ato negocial bilateral – como aspecto temporal do ICMS – Operações Mercantis.

Alertamos ainda aqui para as implicações que advém daí, dada a falta de fundamentação do texto da referida lei complementar ante a Constituição Federal, conforme trataremos adiante.

4.2.1. Consequente Normativo – A Relação Jurídica Tributária - Objeto

Servirá o consequente da regra matriz de incidência tributária para prescrever a conduta que o Direito espera dos “sujeitos-de-direito” vinculados que

estarão tão logo realizado o fato jurídico previsto hipoteticamente, em torno do objeto da relação jurídica que os une: a obrigação tributária.

Aprendemos com VILANOVA que

“a relação jurídica em sentido estrito é interpessoal. Direitos, faculdades, autorizações, poderes, pretensões, que se conferem a um sujeito-de-direito estão em relação necessária com condutas de outros sujeitos-de-direito, portadores de posições que se colocam reciprocamente às posições do primeiro sujeito-de-direito, condutas qualificadas como deveres jurídicos em sentido amplo”.⁹¹

E também que:

No quadro conceptual da relação jurídica, sobreleva observar, ainda, a presença de um objeto, centro de convergência do direito subjetivo e do correlato dever. Fator estrutural da entidade, qualquer modificação no objeto pode ocasionar mutações de fundo na própria composição do vínculo, suscitando, como veremos a breve trecho, as espécies em que se divide a categoria. A faculdade de exigir o objeto dá a substância do direito subjetivo, de que é titular o sujeito ativo da relação, ao passo que a conduta de prestá-lo define o dever jurídico a cargo do sujeito passivo.⁹²

A conjugação fáctica dos critérios seleccionados para desenhar a hipótese tributária determina o nascimento da relação jurídica em torno de uma obrigação tributária.

ATALIBA resume: “O vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força da lei, da ocorrência do fato impositivo”.⁹³

Temos no antecedente normativo uma previsão hipotética de eventos que têm que ser materializados (ocorrência factual), não bastando que estejam previstos no antecedente normativo, já que as categorias de direito precisam ser movimentadas pelos atos humanos.

⁹¹ VILANOVA, Lourival, *Causalidade e Relação de Direito*, 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p.121.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros in *Direito Tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 2008, p. 540.

⁹³ ATALIBA, GERALDO, in *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 68.

O conseqüente normativo tem, entretanto, a prerrogativa de criar relações jurídicas por meio de proposições prescritivas, de modo a orientar a conduta dos indivíduos. O conseqüente normativo abre espaço, inclusive, para a criação de ficções jurídicas.

4.2.2. Conseqüente Normativo – O Critério Pessoal

Antes de adentrarmos aos sujeitos passivos eleitos pela Lei Complementar 87/96, vale observar que a sujeição passiva é tema que vai além da realização da materialidade prevista no antecedente da norma.

Como dissemos anteriormente, a Constituição Federal outorgou à Lei Complementar a definição dos contribuintes dos impostos nela discriminados (Art. 146, III, *a*) além de ter repetido tal encargo dentre as previsões relativas ao ICMS (art. 155, parágrafo 2º, XII, *b*).

Assim, o Código Tributário Nacional, para instituir a figura do contribuinte e do responsável, prescreveu:

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.

Para alcançar a finalidade do presente trabalho e nos aproximarmos da Norma Padrão Constitucional de Incidência do ICMS – Operações Mercantis e compreender a forma individualizada de seus critérios, vamos deixar para o item próprio a análise da responsabilidade pelo pagamento do tributo quando transferido o

responsável e deter nossa atenção na pessoa do *contribuinte*, segundo a terminologia do CTN.

Neste momento, vamos impor nossa análise sobre o *contribuinte*, que é aquele que o Código Tributário Nacional diz ter *relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador* (art. 121, I). No dizer de VILLEGAS, é “o destinatário constitucional tributário”.⁹⁴

“Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, 145, 1º)”.⁹⁵

Sobre o sujeito passivo RICARDO CUNHA CHIMENTI leciona que

o sujeito passivo da obrigação tributária principal pode ser o contribuinte, normalmente denominado sujeito passivo direto, ou o responsável, também chamado de sujeito passivo indireto. (...) O sujeito passivo indireto pode ser (art. 128 do CTN): I – responsável por substituição, quando a lei determina que a terceira pessoa ocupe o lugar do contribuinte antes mesmo da ocorrência do fato gerador (recolhe o tributo que seria devido pelo substituído antes mesmo da ocorrência do fato gerador) – a hipótese, hoje, encontra respaldo no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, e que costuma ser denominada substituição progressiva (para frente).⁹⁶

No dizer da Constituição Federal podem ser colhidos como sujeitos passivos no conseqüente das relações jurídicas que polarizem Estados e Distrito Federal em torno do pagamento do ICMS – Operações Mercantis, o produtor, o industrial ou o comerciante.

A Lei Complementar 87/96, amplia estas possibilidades quando estatui que (Art. 4º) “Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com

⁹⁴ VILLEGAS, Hector *apud* ATALIBA, in *Hipótese...*, p. 80.

⁹⁵ ATALIBA, Geraldo in *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 80.

⁹⁶ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. 218p.

habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Dada a delegação constitucional e a superveniência da dicção ao artigo 4º supra, encontra-se assim conformada a sujeição passiva do ICMS – Operações Mercantis, ressalvadas, evidentemente, as possibilidades legislativas que decorrem da transferência desta condição (de sujeito passivo) por responsabilização de terceiros bem como pela imposição de substituição e antecipação tributária⁹⁷.

4.2.3. Consequente Normativo – O Critério Quantitativo

Delineando, ainda, a regra matriz de incidência tributária, temos que o critério quantitativo dever ser o conteúdo econômico de sua materialidade. Deve ser assim, “pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência”.⁹⁸

Nesse ponto, observa o MELO que “a base imponible deve manter consideração íntima não só com o objeto tributário, mas correlação com a capacidade econômica do contribuinte, inerente ao seu aspecto pessoal e intimamente vinculada ao fato tributário previsto normativamente”.⁹⁹

⁹⁷ Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002).

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

⁹⁸ ATALIBA, Geraldo, *in Hipótese de Incidência Tributária*, p. 111.

⁹⁹ MELO, José Eduardo Soares de, *in ICMS Teoria e Prática*, DIALETICA, 8a ed., p. 187.

Tal observação nos remete de volta à dúvida também sobre como encontrar a diretriz constitucional traçada ao legislador ordinário na fixação do sujeito passivo da relação jurídica que tem como objeto o ICMS – Operações Mercantis (conteúdo da obrigação) e à inquietação sobre como o Princípio da Capacidade Contributiva pode orientar esta pesquisa.

Por isso a observação de MIZABEL DERZI *apud* ALIOMAR BALEEIRO de que “o fato medido na base de cálculo deverá ser o mesmo posto na hipótese”.¹⁰⁰

No caso do ICMS – Operações Mercantis, objeto do nosso estudo, a dimensão econômica da operação de circulação de mercadoria, promovida por determinado agente na cadeia econômica de circulação de mercadorias (o produtor, o industrial ou o comerciante), revela o conteúdo econômico da operação, no mais das vezes o valor das mercadorias (além do próprio imposto e o frete): o preço, quando na modalidade CIF a aquisição.

Para Hamilton Dias de SOUZA,

“o fundamento do ICMS é a manifestação da capacidade contributiva, retratada, no ciclo econômico, pelo consumo, de modo que o limite da incidência do imposto está diretamente relacionado com o poder de compra do adquirente ou do consumidor final. É o adquirente ou consumidor final o contribuinte do imposto, porque dele é que emanam as manifestações de capacidade contributiva”.¹⁰¹

¹⁰⁰ ARAÚJO, Jackson Borges de in *ICMS Ficção do Fato Gerador na Substituição Tributária*, São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 77.

¹⁰¹ SOUZA, Hamilton Dias de, in *ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*. Revista de Direito Tributário v. 12, p. 15.

4.3. A Não-Cumulatividade e a Norma Padrão de Incidência Tributária à luz da Constituição Federal e da Lei Complementar 87/96.

Como exposto anteriormente, entendemos que a não-cumulatividade é um princípio insculpido na Constituição Federal, e, como tal, insusceptível de limitação por normas de inferior hierarquia na ordem jurídica vigente.

Nesse contexto, passamos à análise de tal princípio inserido na norma padrão de incidência tributária do ICMS relativamente às Operações Mercantis, isto é, dentro da regra matriz que ora se constrói.

O artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal, autoriza a compensação daquilo “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”.

O princípio da não-cumulatividade depende da adoção de técnica para sua materialização. Como destaca Hugo de Brito MACHADO,

A não-cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição, em dispositivo a dizer que ‘o imposto 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.’ Em tal enunciado não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio que, aliás, está mal expresso (...).” E complementa: “a técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio”.

Os chamados créditos de ICMS estão intrinsecamente ligados à concepção do ICMS como um imposto sobre o valor acrescentado, ou seja, um imposto plurifásico não-cumulativo, cuja função essencial é a de evitar a dupla ou plúrima imposição que existe nos sistemas de tributação em cascata, em que a tributação das operações subsequentes no ciclo produtivo incide sobre uma base na qual já se encontra incluído o imposto cobrado na operação anterior.¹⁰²

¹⁰² XAVIER, Alberto, in *Tratado de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 597.

A previsão para compensação nas operações posteriores é interpretada como a compensação de imposto com imposto, não se exigindo a compensação quanto à mesma mercadoria. Ao contribuinte, portanto, é facultada a escrituração de créditos de ICMS pela entrada de mercadorias. Assim vê CARRAZZA:

A Constituição atual (...) confere ao contribuinte o direito de abater, do montante de ICMS a pagar, tudo o que foi devido por outros contribuintes que lhe prestaram serviços ou lhe forneceram mercadorias e outros bens tributados (máquina, material de escritório, veículos etc). Estabelece, portanto, uma relação de créditos/débitos (as entradas fazem nascer créditos; as saídas, débitos)”.

E acrescenta:

A não-cumulatividade no ICMS leva em conta as operações ou prestações realizadas num dado período (...). Sendo os débitos superiores aos créditos, há imposto a recolher. Do contrário, isto é, se os créditos forem maiores que os débitos, inexistirá imposto a pagar, senão créditos a transferir para o próximo período de apuração.

Em suma, a expressão ‘montante cobrado’, contida na segunda parte do art. 155, §2º, da CF, deve ser juridicamente entendida como ‘montante devido’ e, não como ‘montante efetivamente exigido’.

Assim entendem MELO e LIPPO:

Para os termos específicos da não-cumulatividade, quando a norma constitucional se utiliza do signo ‘compensação’ reporta-se, de um lado, ao dever jurídico a que se submete o contribuinte, de apurar o montante do imposto a pagar mediante o confronto entre as importâncias do tributo oriundas das suas operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transportes e comunicações, em certo período, com as quantias do mesmo tributo oriundas de todas as operações anteriores realizadas por produtores, industriais, comerciantes, importadores e prestadores dos serviços, que foram objeto de suas aquisições nesse mesmo período, e de outro lado, a impossibilidade do sujeito ativo de opor qualquer restrição ao crédito levado a efeito pelo contribuinte.

Na contramão da norma, os Estados têm cobrado ICMS, caso não cobrado o imposto nas operações anteriores. Nesse sentido, exemplificativamente, prescreve a Lei Estadual de São Paulo, mitigando o princípio da não-cumulatividade, que “Não se

considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal”.

Ademais, é oportuno consignar que o Supremo Tribunal Federal, em interpretação sobre o princípio da não-cumulatividade, entende que o sistema de créditos e débitos “tem por base valores certos, correspondentes ao tributo incidente sobre as diversas operações mercantis, ativas e passivas, realizadas no período considerado”.

Por entender que é sistema de créditos e débitos, referido Tribunal entende descabida a aplicação de correção monetária sobre os créditos, para apuração do valor devido, conforme jurisprudência pacífica, salvo se a ausência de creditamento se deveu a óbice imposto pelo Fisco Estadual.

À Lei do Estado, ou Distrito Federal, cabe a instituição do tributo, observando-se as diretrizes estabelecidas pelo Texto Constitucional e por lei complementar. Tanto quanto ao legislador complementar, ao legislador estadual é vedado restringir o alcance da não-cumulatividade, como assegurado pela Constituição.

Ressalte-se, ainda, que à lei complementar ao “ ‘disciplinar o regime de compensação do imposto’, não pode interferir no conteúdo e no alcance do princípio da não-cumulatividade do ICMS. Deve, apenas, operacionalizar um sistema de escrituração em que, considerado certo lapso de tempo, é registrado, de um lado, o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente. Portanto, a lei complementar, na melhor das hipóteses, disciplinará o procedimento de constituição, registro e utilização do crédito do ICMS”.

Ressaltamos sobre as funções da lei complementar em matéria de regulação do imposto estadual, as lições de ATALIBA, para quem

O importante é assinalar que esta lei complementar pode adotar qualquer sistemática, qualquer mecânica, qualquer método, desde que preserve a essencial exigência constitucional da não-cumulatividade do ICM, consistente no abatimento do imposto pago nas operações anteriores, quando do pagamento do imposto incidente sobre cada nova operação.

Em que pese não caiba à lei complementar restringir o direito constitucionalmente assegurado à não-cumulatividade do tributo, o legislador complementar tem inserido normas limitando o direito à compensação.

Por exemplo, a Lei Complementar 87/96 autorizava o crédito na aquisição de energia elétrica, bens de uso e consumo e bem do ativo fixo (crédito financeiro). Em alterações a tal instrumento legislativo, tem se reiterado o parcelamento do crédito pela aquisição de ativo fixo e adiado o aproveitamento de crédito quanto a bens de uso e consumo e este direito mitigado.

Ocorre que tais restrições, exemplificativamente, no entendimento do Supremo Tribunal Federal, não constituem violação ao princípio da não-cumulatividade.¹⁰³

Em sentido diametralmente oposto, é o entendimento de grande parte da doutrina: “A indedutibilidade dos créditos relativos à aquisição de bens de capital, máquinas e insumos diretamente utilizados na atividade econômica configura um rompimento com o princípio da não-cumulatividade”.

¹⁰³ “Lei complementar n. 87/96. Superveniência da lei complementar n. 102/00. Crédito de ICMS. Limitação temporal à sua efetivação. Vulneração do princípio da não-cumulatividade. Inocorrência. Precedentes. O Plenário desta Corte, no julgamento da ADI-MC n. 2.325, DJ de 4.10.04, fixou entendimento no sentido de não ser possível a compensação de créditos de ICMS em razão de operações de consumo de energia elétrica ou utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do próprio estabelecimento. As modificações nos artigos 20, § 5º, e 33 da Lei Complementar n. 87/96, não violam o princípio da não-cumulatividade.”

O Supremo Tribunal Federal manifestou-se pela observância do princípio da não-cumulatividade no denominado “cálculo por dentro”, quando excluída da base de cálculo do ICMS o próprio valor do tributo devido:

Ao assim fazer, tomamos não-cumulatividade enquanto: a) norma jurídica; b) introduzida; c) pelos veículos introdutores Constituição Federal de 1988 – CF/88 e Emenda Constitucional - EC; d) geral e abstrata; e) de estrutura hipotético-condicional; que apresenta, em seu:

f) antecedente: mesma materialidade, critério espacial e temporal contidos no antecedente do ICMS-norma, acrescido da adjetivação “tributáveis” e imunes por destinar mercadorias e serviços ao exterior e, caso prescrito em normas produzidas pelos Estados e Distrito Federal, isentas ou (disjuntor includente) não-tributadas; e, em seu

g) consequente: a possibilidade de instaurar-se relação jurídica entre contribuinte e Estados/Distrito Federal em que o primeiro tem a permissão de se creditar do ICMS incidível nas “operações anteriores” e compensá-lo, mediante cálculo de relações, com o ICMS-objeto por ele devido; e os Estados/Distrito Federal teriam a obrigação de se omitir em praticar qualquer conduta tendente a impedir ou criar obstáculos ao exercício de tal permissão.”¹⁰⁴

¹⁰⁴ JACOBSON, Eduardo *in* ICMS e Não-Cumulatividade – Considerações de cunho constitucional), 2003, Trabalho apresentado ao Professor Paulo de Barros Carvalho, em razão da conclusão do crédito Tributário III.

5. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária

Para Hugo de Brito MACHADO, “denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei.”¹⁰⁵

A diferença entre contribuinte e responsável, segundo CARVALHO,

descansa, exatamente, na observação de que o legislador não inscreveu como sujeito passivo do liame tributário aquele mesmo sujeito que dera margem ao acontecimento do fato imponible. Antes, porém, por razões de expediência administrativa ou de comodidades para fins arrecadatários, escolheu uma pessoa que com ele se não confunde.¹⁰⁶

Essa responsabilidade só pode ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador da respectiva obrigação (Código Tributário Nacional, art. 128).

Esta vinculação com o fato gerador só pode ser verificada para fins de atribuição de responsabilidade a fato gerador, portanto, um evento ocorrido, do pretérito.

“Na responsabilidade por substituição o dever de pagar o tributo já nasce, por expressa determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto”.¹⁰⁷

Para Maria Rita FERRAGUT, “como proposição prescritiva, responsabilidade é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de conduta, que, a partir de um fato não-tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.”¹⁰⁸

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito, *in Curso de Direito Tributário*, p. 169.

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *in A regra matriz do ICM*, p. 140.

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*, p. 87.

¹⁰⁸ FERRAGUT, Maria Rita, *in Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, São Paulo: Noeses, 2005, p.33.

Para AMARO, o Código Tributário Nacional impõe limitação à definição legal de quem possa ser colocado na condição de sujeito passivo da relação tributária, fora do juízo implicacional que coloca aquele que realiza o fato jurídico hipoteticamente previsto no antecedente da norma jurídica tributária (*stricto sensu*) em relação jurídica com o sujeito ativo. “Já o artigo 128 diz que a lei pode eleger terceiro como responsável se ele estiver vinculado ao fato gerador”¹⁰⁹

Não há como albergar a antecipação tributária (“substituição tributária para frente”), na disciplina do artigo 128 do Código Tributário Nacional, pois, referente à situações futuras. Não há como fazer vinculação a aspecto relacionado a fato futuro. Como verificar a vinculação de terceiro a um fato suposto?

Esta verificação só pode ser feita a fato jurídico, portanto, evento concretamente verificado na experiência, não o conceito do fato, mas fato pretérito.

Por esse motivo foi necessário “forçar passagem” no Texto Constitucional para fazer inserir o §7º, no art. 150, ainda que haja limites às construções de imposição tributária pelos Estados, pela sistemática da antecipação tributária.

Como é cediço, no polo passivo da obrigação tributária, temos a figura de dois sujeitos de direito, quais sejam, o contribuinte e o responsável, partindo-se da premissa que ora firmamos de que sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo da relação tributária.

O contribuinte é a pessoa que realiza o fato imponible e se situa no polo passivo da relação obrigacional.

O responsável, por sua vez, é terceiro não relacionado, direta e pessoalmente, com o fato imponible, mas a quem a lei atribua o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo.

¹⁰⁹AMARO, Luciano, in *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, SARAIVA, 1997, p. 294.

A responsabilidade pode ser subdividida nas seguintes modalidades: a) responsabilidade por substituição (progressiva - art. 150, § 7º CF e regressiva - 128 CTN); b) responsabilidade por transferência, que por sua vez compreende as subespécies a seguir: b. 1 – Por Sucessão; b. 1.1. intervivos – art. 130, caput e inciso I do CTN; b.1.2. *causa mortis* – art. 131, II e III do CTN; b. 1.3. societária – art. 132 do CTN; b. 1.4. comercial – art. 133 do CTN; b. 2 – Por Imputação Legal (Responsabilidade De Terceiros); b.2.1. solidária – art. 134 CTN; b. 2.2. pessoal – art. 135 CTN (transferência por substituição).

Por sua vez, a disciplina da responsabilidade solidária encontra-se insculpida no artigo 134 do CTN, trazendo taxativamente as hipóteses em que pode ser aplicada, e todas decorrentes da chamada culpa *in vigilando*.¹¹⁰

As condições para que seja implementada a responsabilidade solidária estão *numerus clausus* dispostas neste artigo do Código Tributário Nacional, com *status* de lei complementar, o que impede alargamento ou inovações por lei ordinária.

Na classificação de SOUZA e BECKER, “dá-se então a sujeição passiva indireta que apresenta duas modalidades, quais sejam a substituição e a transferência, esta comportando as hipóteses de solidariedade, sucessão e responsabilidade”.¹¹¹

Para estes festejados autores, que nos ensinaram sobre esta matéria há décadas atrás, “a substituição ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que

¹¹⁰ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

¹¹¹ SOUZA, Rubens Gomes de e BECKER, Alfredo Augusto, *in* Compêndio de legislação tributária, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p.55

esteja em relação econômica com o ato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.”

Ficaremos com as hipóteses de responsabilidade tributária por substituição, presentes nos artigos 150, § 7º da Constituição Federal e 128 do Código Tributário Nacional, que nos preocupam neste momento.

5.1. Responsabilidade por substituição (incorreta denominação) - Antecipação tributária (com substituição)

Ocupamo-nos neste trabalho com a identificação da figura inaugurada com a inserção do parágrafo 7º, artigo 150, da Constituição Federal, no sistema constitucional vigente. Tentamos compreender o comando constitucional e reconhecer de que categoria jurídica se trata, para compreender o regime jurídico aplicável e qual o impacto promovido no fato jurídico tributário, quando da incidência conjunta das duas normas: a regra matriz de incidência tributária e a norma que põe a antecipação com substituição na cadeia de incidência do ICMS – Operações mercantis.

Note-se que, neste caso, incide a norma jurídica tributária (*stricto sensu*), ou a norma individual e concreta que noticia a ocorrência do fato jurídico tributário (fato imponível), e, concomitantemente, incide a norma que impõe a (incorretamente) denominada “substituição tributária”, para fazer com que toda a tributação da cadeia seja antecipada e o substituto tributário ocupe o polo passivo da relação com o fisco (sujeito ativo).

A respeito da crítica formulada, note-se que, “embora o substituído não seja compelido a pagar o tributo – já que não faz parte do vínculo obrigacional – sua

existência e suas características não podem, de forma alguma, ser desconsideradas pelo direito.”¹¹²

FERRAGUT relaciona quatro grandes razões, para fechar sua posição e que nos fornecem também quatro grandes ferramentas para compreender a atual disciplina constitucional da “substituição tributária”:

A uma, porque se o substituído não chegou a existir, não haverá fato jurídico tributário, pressuposto para exigência do adimplemento da obrigação por parte do substituto. A duas, porque se existiu, mas faleceu ou extingui-se, haverá também sucessão. A três, porque o regime aplicável à substituição é o do substituído e, por isso, o substituto sofrerá os respectivos efeitos. E, finalmente, a quatro, porque a lei aplicável deverá ser a da data da ocorrência do fato praticado pelo substituto (tempo no fato tributário), e não a da data do fato que gerou a substituição (fato jurídico não-tributário).¹¹³

A norma jurídica que inaugura a antecipação tributária não incide sem a incidência da norma jurídica que informa a incidência tributária.

Esclarece-nos GRECO:

tecnicamente, ‘substituição tributária’, é figura ligada à identificação de um certo tipo de sujeito passivo indireto, no âmbito da obrigação tributária. (...) Alguém que não está direta e imediatamente ligado ao fato gerador, mas se encontra de algum modo vinculado ao contribuinte. Em suma, a figura jurídica denominada de ‘substituição tributária’ que a Teoria do Direito Tributário conhece consiste na atribuição a alguém de responsabilidade por ‘dívida alheia’.¹¹⁴

E a partir desta observação, GRECO identifica que a razão do uso do termo *substituição tributária* pelo legislador e operadores está, sim, determinada pela possibilidade de *cobrança antecipada* (tomar antes do tempo¹¹⁵) do tributo, promovida

¹¹² FERRAGUT, Maria Rita, in *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p.60.

¹¹³ Idem, p. 60/61.

¹¹⁴ GRECO, Marco Aurélio, in *Substituição Tributária (ou antecipação do fato gerador)*, 2 ed., São Paulo: Malheiros, p.12.

¹¹⁵ Artigo sobre a Substituição Tributária para frente enfoca o “tempo” como um critério jurídico constitucional, acentua que o termo presumido, utilizado na expressão “fato gerador presumido”, segundo o léxico comum, corresponde ao particípio passado do verbo presumir, este proveniente do latim *praesumere*, correspondendo à significação de “tomar antes do tempo, fazer juízo antecipado, conjecturar,

pela incidência da norma a partir do fato imponible presumido e decorrente da opção legislativa de colocação de um *substituto tributário* que encerra a sujeição passiva na cadeia econômica de determinada mercadoria.¹¹⁶

Entretanto, para Maria Rita FERRAGUT,

Substituição Tributária é sujeição passiva, pois quando transfiro a responsabilidade de retenção e recolhimento para um terceiro, que não aquele que prestou o serviço, coloco este terceiro na posição de sujeito passivo de uma obrigação tributária. É ele quem deve e, portanto, preciso necessariamente me utilizar da legalidade, não há forma de introduzir este terceiro dentro de um regime de substituição que não seja por meio de lei. Trata-se, sem dúvida alguma, de sujeição passiva.¹¹⁷

A impropriedade da denominação “substituição tributária” não é uma questão terminológica simplesmente, mas uma condição à correta compreensão do tema que exige, segundo Andréa Medrado DARZÉ,

uma tomada de posição firme perante o nosso ordenamento jurídico, em termos de vê-lo como um todo unitário, se distanciando totalmente de construções atreladas a enunciados normativos isoladamente considerados ou apegados a meras questões terminológicas. Do contrário teremos versões meramente parciais sobre o tema, que não refletem o fenômeno da substituição tributária em sua integridade.¹¹⁸

antecipar”. CF. HENRIQUE, Walter Carlos Cardoso, in *Substituição Tributária para frente* (Revista de Direito Tributário v. 105, p. 124).

¹¹⁶ “Não obstante a expressão ‘substituição tributária’ tenha na doutrina um significado preciso, que é o acima exposto, o legislador e os operadores práticos começaram a denominar de ‘substituição tributária’ uma outra figura em que a exigência do tributo é feita antes da ocorrência do respectivo fato gerador. Como o sujeito passivo a quem a lei atribui o dever de promover o recebimento e o recolhimento do tributo não é o contribuinte (assim definido pelo art. 121 do CTN), passou-se a dizer que este sujeito passivo, que se encontra em fase anterior do ciclo-econômico, estava sendo alcançado como ‘substituto tributário’ do contribuinte – o que levou à generalização da utilização da expressão para figura cujo núcleo relevante não está na atribuição de responsabilidade a terceiro (pois isto é amplamente disciplinado pelo Código Tributário Nacional), mas da exigência do tributo por antecipação” (GRECO, Marco Aurélio, in *Substituição Tributária (ou antecipação do fato gerador)*, p.13).

¹¹⁷ FERRAGUT, Maria Rita, In: Conferência sobre Substituição Tributária, Antecipação, Valor Agregado e Ressarcimento. Revista de Direito Tributário, v. 107/108, p.121.

¹¹⁸ DARZÉ, Andréa Medrado, in *RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: solidariedade e subsidiariedade*, Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito, na área de concentração Direito do Estado, subárea de Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho. São Paulo, 2009.

DARZÉ faz observações sobre o tema e, além de nos chamar a atenção para a importância do rigor linguístico na definição das categorias do direito com as quais nos ocupamos, para saber sobre o regime jurídico que se lhes aplica, conclui pela aproximação destas “*realidades jurídicas*” – responsável e substituto – por atenderem ambos aos critérios reclamados pela classe, quais sejam, “i. tratar-se de pessoa indiretamente vinculada ao fato jurídico tributário ou direta ou indiretamente vinculada ao sujeito que o realizou; e ii. estar presente no polo passivo da obrigação tributária”.¹¹⁹

Não temos dúvida de que a substituição tributária seja espécie de sujeição passiva. Ocorre que o dispositivo constitucional constante do parágrafo 7º do artigo 150 da CF, não cuida – em sua essência – de substituição tributária.

O argumento segundo o qual antes da vigência do parágrafo 7º do artigo 150, da Constituição Federal o Supremo Tribunal Federal havia repellido a figura da antecipação com substituição¹²⁰, por não encontrar na norma do art. 128 do CTN fundamento de validade suficiente,

é absolutamente coerente com o reconhecimento de que o tema não é propriamente de ‘substituição’, para o qual deva ser atendido o requisito de vinculação previsto no art. 128, mas de antecipação do fato gerador, que não encontra apoio direto neste artigo. Mas na natureza do pressuposto de fato do tributo ou em norma expressa a respeito (o antigo art. 58 do CTN).¹²¹

O que identificamos é que há uma tendência em termos de concentração da atividade tributária e fiscal da administração dos Estados na cobrança do ICMS – Operações Mercantis no início da cadeia e em face de um único sujeito passivo, muitas vezes com maior capacidade econômica e menores riscos de inadimplência ou sonegação.

¹¹⁹ Ob. cit. p. 177.

¹²⁰ Gênero do qual são espécies a “substituição tributária progressiva” e a “substituição tributária regressiva”.

¹²¹ Cf. GRECO, Marco Aurélio, *Substituição Tributária (ou antecipação do fato gerador)*, p.29.

Há, entretanto, a nosso ver, prevalência de interesse no aspecto temporal em face do aspecto pessoal na disciplina estatuída. Não se trata aqui de antever a intenção do legislador, instante anterior à edição do texto legislativo, fora do escopo de análise do intérprete, mas a norma que pode ser construída a partir do dispositivo do parágrafo 7º e definir a que categoria pertence.

Isso porque para atendimento da pretensão de transferir responsabilidade para terceiro (ainda que por finalidade de concentração da arrecadação em relação jurídica de alguém que tivesse capacidade econômica mais consistente) não haveria a necessidade de aprovação de Emenda Constitucional para fazer constar a previsão do malsinado parágrafo 7º, do artigo 150 da CF/88.

A sujeição passiva direta do contribuinte pode ser atribuída, por substituição, a ‘terceiro’ vinculado ao fato gerador (128, CTN).

Essa atribuição, todavia, não deve ser confundida com a hipótese da ‘substituição tributária para frente’, (...) já que existem entre ambas diferenças ontológicas: enquanto a terceira ‘pessoa’ na hipótese acima vincula-se ao fato gerador e somente será responsabilizada supletivamente se a lei ordinária assim dispuser, o ‘substituto tributário’ pode não estar vinculado ao fato gerador futuro e é o responsável originário pelo seu pagamento.¹²²

A disciplina do artigo 6º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, inserido pelo artigo 3º da Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983,¹²³ já autorizava à época a instituição de substituição tributária.

¹²² MATTOS, Aroldo Gomes de *in ICMS Comentários à Legislação Nacional*, p. 161.

¹²³ Art. 3º - Ficam acrescentados ao art. 6º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, os seguintes parágrafos:

"Art.6º.....

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

a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;
b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;
d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

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

Não temos conhecimento de pronunciamento do STF quanto à constitucionalidade da figura na vigência da Lei Complementar 44/1983.

Assim, vemos um hiato para a instituição de antecipação com substituição (“Substituição Tributária Progressiva”) no ordenamento jurídico pretérito (anterior à Constituição Federal/88) no período que vai desde a revogação do antigo artigo 58 do CTN (pelo Decreto-Lei nº 406, de 31.12.1968) até a edição da Lei Complementar 44/1983, que inseriu no sistema os parágrafos 3º e 4º no artigo 6º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

Com a edição da Emenda Constitucional 3/1993 e com a instituição de um sistema de antecipação com substituição baseado introduzido por lei (em sentido estrito) toda a disciplina legal anterior em desconformidade com a nova regra constitucional perde a validade.¹²⁴

Tal fato nos leva a crer que o que não tinha previsão no ordenamento anterior à Sistema Constitucional Tributário era a antecipação com substituição e não a simples substituição tributária (eleição de sujeito passivo distinto da figura do contribuinte), consagrada no vigente artigo 121 do CTN.

Hugo de Brito MACHADO nos dá conta de que

tendo em vista as inúmeras ações nas quais vinha sendo apontada a inconstitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS sob a forma de substituição tributária, os governos estaduais conseguiram que o Congresso Nacional aprovasse a Emenda Constitucional nº 3/93, que introduziu o parágrafo 7º no art. 150, para validar a malsinada cobrança antecipada.¹²⁵ (grifamos).

¹²⁴ GRECO, Marco Aurélio, in *Substituição Tributária (ou antecipação do fato gerador)*, p. 91.

¹²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS, in *Revista de Direito Tributário* nº 87, São Paulo: Malheiros, p. 55.

TORRES também conclui pela inutilidade do art. 128 do CTN para definir o regime da substituição tributária.¹²⁶

Vemos, por estes motivos, importante distinção entre a figura da substituição tributária que é substituição do “sujeito passivo possível, apontado na Constituição”¹²⁷, com foco na responsabilidade pelo pagamento do tributo, do instituto tributário da antecipação (“com ou sem substituição”, para parafrasear GRECO) insculpida no parágrafo 7º, do artigo 150 da CF, que constitui figura com foco na cobrança antecipada do tributo.

A confusão nasce da necessidade que há de conjugar a substituição do contribuinte originariamente eleito na regra matriz de incidência do imposto com o sujeito passivo da relação jurídico tributária por alguém que tenha conexão jurídica com ele: o substituto tributário, que passa a ocupar sua posição em face do sujeito ativo (Ente-tributante).

Para o ICMS – Operações Mercantis esta conexão jurídica a que nos referimos é a circunstância de constituir um dos elos na cadeia de abastecimento que vai do importador, industrial ou fabricante, até o consumidor final (contribuinte de fato do imposto), passando neste ínterim pelo atacadista, distribuidor, varejista e até o arrematante. O substituto tributário ocupa normalmente posição antecedente aos demais elementos da cadeia.

E dizemos *normalmente*, pois, em alguns casos, há concessão de regimes especiais a contribuintes que passam a ocupar a posição de substitutos na cadeia de

¹²⁶ TORRES, Heleno Taveira *in* Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais) (Revista Dialética de Direito Tributário 70, p. 91 e ss.).

¹²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*, p. 98.

abastecimento, por força da peculiaridade do regime de antecipação tributária que, para alguns produtos, não está instituído por convênio entre os Estados.¹²⁸

O labor da construção normativa nos exige ainda – não é demasiado ressaltar – necessidade de superar a dificuldade de lidar com os mal denominados institutos pela legislação pátria, seja no direito tributário como em outras áreas, pois não temos nos textos legislativos o rigor linguístico que deles se espera, fazendo-se necessário muitas vezes ler “antecipação” onde “substituição” está escrito.

O ordenamento está repleto de referências à “substituição tributária”¹²⁹, e não estamos nós autorizados (ou aconselhados) a desconsiderar tais prescrições sob o argumento de que de regras de “substituição tributária” não cuidam, ainda que no esforço de construção do discurso científico, de que certas correções semânticas e algumas elucidações tenham de ser feitas.

Tal raciocínio leva-nos a concluir, no entanto, que a utilização da expressão “responsabilidade por substituição” está incorreta e mesmo a utilização do termo “substituição tributária” não serve para encerrar a sistemática de antecipação da cobrança do tributo, a que denominamos *antecipação tributária com substituição*, esta última característica em face da circunstância da alteração do sujeito passivo possível que decorre do arquétipo constitucional e da regra matriz de incidência do tributo por alguém que lhe anteceda na cadeia de tributação.

Os efeitos que a incidência da norma de antecipação promovem na regra matriz de incidência do ICMS – Operações Mercantis estão detalhadas no Capítulo 7 deste trabalho.

¹²⁸ Explicamos esta circunstância no item 6.2.2, onde noticiamos algumas modalidades de regimes de antecipação tributária vigentes na legislação dos Estados.

¹²⁹ V. Arts. 155, parágrafo 2o, XII, ‘b’;

6. Substituição Tributária Regressiva ou Concomitante e Antecipação Tributária com Substituição (ou “Substituição Tributária Progressiva”) no ordenamento vigente

A substituição tributária é instituto bastante antigo, que remonta aos tempos do Império Romano. No Brasil, entretanto, somente com o advento da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) esse instituto de deslocamento da sujeição passiva passou a ter tratamento legal expresso.

Suas origens confundem-se com a do antigo ICM, sendo certo que tanto a substituição como a antecipação tributária foi implementada no Brasil justamente para tornar simplificada a instituição e cobrança daquele imposto, pois é um instrumento prático, de grande valia à eficiência da arrecadação e fiscalização.

Com a promulgação da Carta Constitucional de 1946, as Unidades Federadas passaram a ser dotadas de competência para instituir o chamado Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), precursor do atual ICMS – Operações Mercantis¹³⁰.

A figura da antecipação tributária teve seu esboço na Lei nº 5.172, de 25.10.66, conforme se percebe da leitura do já revogado art. 58, § 2º, II, cuja redação originária nos dava conta de que "a lei pode atribuir a condição de responsável"¹³¹

O Ato Complementar nº 34, de 30.01.67, substituiu o supracitado inciso II do parágrafo 2º passando a dispor:

¹³⁰ CF 1946 - “Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: (...) IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a estadual”.

¹³¹ “II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.”

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

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

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

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 406, de 31.12.68, por força do seu artigo 13, acabou por revogar expressamente os referidos dispositivos. Nessa ocasião vigia a Carta Maior de 1967, que passou a atribuir, por seu artigo 24, inciso II, competência aos Estados-membros e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, o chamado ICM.

Logo no ano de 1969, veio a lume a Emenda Constitucional nº 01/69, a qual, pelo § 4º do artigo 23, trazia a delegação à Lei Complementar de competência para instituir outras categorias de contribuintes para o ICM¹³².

Essa determinação veio a legitimar, ante a nova Ordem Constitucional, o disposto no artigo 128 do CTN, segundo a qual era possível a atribuição de responsabilidade tributária a terceira pessoa, que não o próprio contribuinte, desde que vinculada ao fato imponível do imposto.

Em 1983, foi editada a Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro, que voltou a contemplar a figura do responsável por meio dos parágrafos acrescidos pelo seu artigo 3º, figura essa que havia sido extinta pelo Decreto-Lei nº 406/68.¹³³

¹³² “Art. 23. (...) § 4º Lei complementar poderá instituir, além das mencionadas no item, outras categorias de contribuintes daquele imposto.”

¹³³ Art. 3º - Ficam acrescentados ao art. 6º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, os seguintes parágrafos:

"Art.6º.....

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

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

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

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

Nada mais se alterou até a promulgação da atual Carta Magna, que tratou do tema da antecipação tributária no artigo 155, § 2º, XII, “a” e “b”. Por esse dispositivo, competiria à lei complementar disciplinar as formas de sua operacionalização para o ICMS. Referida lei complementar deveria ser editada no prazo de 60 dias a contar da promulgação da Constituição¹³⁴.

De forma a regular provisoriamente a matéria, foi editado o Convênio 66/88 (art. 25, II), com supedâneo no parágrafo 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).¹³⁵

Essa norma suscitou controvérsias acerca de sua aplicação, restando obscura a questão da atribuição a terceira pessoa de responsabilidade pela obrigação tributária nascida de fato imponível realizado por outrem, quando referente à antecipação com substituição.

A doutrina de Marco Aurélio GRECO informa que o Supremo Tribunal Federal entendeu ser “incabível a criação da antecipação com substituição, concluindo que o artigo 128 (que trata de substituição como figura de sujeição passiva) não bastava para autorizar tal figura. A Argumentação desenvolvida à época centrou-se exclusivamente no art. 128, fazendo-se, no entanto, menção de que a figura originalmente prevista no Código Tributário Nacional (art. 58) fora revogada”.¹³⁶

d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias. § 4º - Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.”

¹³⁴ Art. 155, § 2º, “XII – cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária;”

¹³⁵ “Art.25. A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

I – Industrial, comerciante, ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

II - Produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportados, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes.”

¹³⁶ GRECO, Marco Aurélio, *in Substituição Tributária (ou antecipação do fato gerador)*, p.28. Reproduzo ainda a referência do Autor (nota de rodapé 25): “V. o RE 77.462-MG (RTJ 73/507), que nega a possibilidade de substituir, por insuficiência da legislação, mas não nega a possibilidade, propriamente, de antecipar. O requisito do nexa com o fato gerador, para o fim de atribuir a condição de substituto Tributário, é igualmente apontado pela doutrina, como se verifica, por exemplo, G.A.Micheli (ob. cit. 1974, p. 125), para quem deve existir uma certa conexão jurídica entre a posição jurídica do contribuinte

6.1. A Emenda Constitucional 33/93

Vale novamente reproduzir o dispositivo inserido pela Emenda Constitucional 33/1993.

“Art. 150. (...) §7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Começa a aparecer, neste momento, a fragilidade da construção do ‘pagamento de obrigação que ainda não surgiu’. Sabemos que o pagamento é uma das formas de extinção da obrigação tributária (art.156, I). Como justificar, nesta linha de considerações, a extinção de obrigação que nem sequer surgiu, juridicamente?¹³⁷

Toda a doutrina tem se deparado com um modelo constitucional de antecipação e de substituição perigoso que, a despeito de ter sido validado pelo STF, causa estranheza e não resiste à mais simples confrontação à luz da Teoria Geral do Direito Tributário.

O que pode fazer nascer relação jurídico-tributária no nosso sistema constitucional tributário, se não uma das materialidades detalhadamente distribuídas dentre as pessoas tributantes?

A alteração do Texto Constitucional Originário viabiliza a técnica fiscal e arrecadatória de concentração da atividade tributária num determinado agente

e aquela da pessoa em relação à qual se verificou a situação-base tomada em consideração.” No RE 77.885-MG (RTJ 73/530) afirma-se, igualmente, que a antecipação era inviável, pois for a revogado o art. 58, pp.2o, II, do CTN. E no RE 108.4-7-SP (RDJU 16.6.1987) afirma-se idêntica conclusão, esclarecendo-se que a decisão aplicava-se exclusivamente ao período anterior à Lei Complementar 44, de 1983, sobre a qual não chegou a haver decisão no caso concreto.

¹³⁷ PEIXOTO, Daniel Monteiro *in* Substituição Tributária no Direito Positivo Brasileiro, Revista de Direito Tributário V. 106, p. 191.

econômico no ciclo de comercialização (aqui cuidando especificamente do ICMS – Operações Mercantis), mas expõe todo o sistema e a segurança jurídica das relações entre Fisco e contribuinte.

Ives Gandra da Silva MARTINS conclama o pensamento de ATALIBA e GIARDINO para dizer que “a lei complementar só permite ao Fisco exigir tributos de pessoas que estejam vinculadas a fatos geradores e não a ‘não-fatos geradores’” e de Ricardo Mariz de OLIVEIRA que acrescenta que, “pudesse o legislador instituir tributo para ser devido antes de verificada existente a materialidade do fato de tributação, ruiria todo o sistema tributário constitucional de rendas”.¹³⁸

Posteriormente, em atenção ao artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “b”, da CF/88, foi editada a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), a qual deu efetividade ao preceito constitucional insculpido no parágrafo 7º, do artigo 150, bem como estabeleceu normas gerais em matéria de ICMS, cuja observância seria de rigor aos Estados e Distrito Federal.

A disciplina da antecipação tributária na LC 87/96 está espalhada entre os artigos 6º e 10¹³⁹ e desde logo a doutrina saiu à condenação de seus excessos.¹⁴⁰

¹³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva, *in* Substituição Tributária sem ocorrência do Fato Gerador – Inconstitucionalidade por violar, a EC. N. 33/93, Cláusula Pétrea Vinculada ao Princípio da Legalidade Revista Dialética de Direito Tributário 13, p. 70-71.

¹³⁹ “Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

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

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

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

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

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

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes; II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última

Anote-se que a LC 87/96 inaugurou o tratamento legal (infraconstitucional) e definitivo da antecipação tributária, na medida em que o artigo 128 do Código Tributário Nacional prescreve somente sobre a substituição tributária regressiva ou clássica (diferimento ou substituição tributária “para trás”). Essa é a exegese mais adequada do artigo em tela, que quando trata de “terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”, pressupõe, naturalmente, a pretérita ocorrência do fato imponible ou, melhor dizendo, prévio conhecimento das circunstâncias do fato jurídico tributário, inclusive sua vinculação com o responsável substituto.

Temos, portanto, a partir do ordenamento vigente, a figura da substituição tributária “para trás”, a qual, através da norma incidência conjunta da norma que noticia a ocorrência do fato gerador e da norma que instituiu a substituição tributária, impõe um diferimento, ou seja, que a obrigação de recolhimento do tributo se dá por um agente econômico que se encontra em posição posterior na cadeia de abastecimento.¹⁴¹

Neste caso, a(s) operação(ões) substituídas são realizadas em momento cronologicamente anterior à operação do agente econômico que será colocado (pela incidência da regra de substituição) na relação jurídico tributária, na condição de sujeito

operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

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

¹⁴⁰ BRITO, Edvaldo, *in* ICMS: inconstitucionalidade da Lei Complementar 87/96. Substituição Tributária. Aplicabilidade do Decreto 406/68, Revista Dialética de Direito Tributário v. 16, p. 59.

¹⁴¹ “O regime de diferimento, ao substituir o sujeito passivo da obrigação tributária, com o adiamento do recolhimento do imposto, em nada ofende o princípio da não-cumulatividade (RE 112.098, DJ de 14-2-92, e RE 102.354, DJ 23-11-84). O princípio da não-cumulatividade do ICMS consiste em impedir que, nas diversas fases da circulação econômica de uma mercadoria, o valor do imposto seja maior que o percentual correspondente à sua alíquota prevista na legislação. O contribuinte deve compensar o tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, incidindo a tributação somente sobre valor adicional ao preço. Na hipótese dos autos, a saída da produção dos agravantes não é tributada pelo ICMS, pois sua incidência é diferida para a próxima etapa do ciclo econômico. Se nada é recolhido na venda da mercadoria, não há que se falar em efeito cumulativo. O atacadista ou industrial, ao comprar a produção dos agravantes, não recolhe o ICMS, portanto não escritura qualquer crédito desse imposto. Se a entrada da mercadoria não é tributada, não há créditos a compensar na saída. Impertinente a invocação do princípio da não-cumulatividade para permitir a transferência dos créditos de ICMS, referente à compra de insumos e maquinário, para os compradores da produção agrícola, sob o regime de diferimento.” (RE 325.623-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 14-3-06, 2ª Turma, DJ de 7-12-06).

passivo, em torno da obrigação tributária que absorve (também pelo fenômeno da substituição) o imposto incidente sobre toda a cadeia.

FERRAGUT faz por simplificar este conceito dizendo que

a substituição tributária para trás ou regressiva se dá quando a obrigação de pagar o tributo é postergada para o momento que seria o adequado(...). É o diferimento. Existe a operação, mas ela não é tributada naquele momento, e sim postergada para um momento posterior, próximo ou longínquo.¹⁴²

Na substituição tributária concomitante, há simplesmente alteração na sujeição passiva e o contribuinte fica desobrigado de um dever jurídico que decorre já com a incidência da norma para outra pessoa, o sujeito passivo eleito colhido no consequente da norma (de substituição), o substituto.

“Concomitantes”- e isso é uma inovação da Lei Complementar 87/96 – só podem ser aquelas operações ou prestações realizadas simultaneamente entre contribuinte-vendedor e o contribuinte-comprador e deste para um terceiro contribuinte. Nessa hipótese, um tanto incomum na prática comercial, poderá a lei estadual atribuir a qualquer um deles a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido nessas duas operações.¹⁴³

Apesar de todas as críticas feitas neste trabalho ao modelo tributário que permite a imposição de obrigação antes mesmo da ocorrência do fato imponible delimitado pela Constituição federal, como necessário e suficiente à imposição de gravame que afete o patrimônio das pessoas, curvados ainda à orientação do Pretório Excelso sobre antecipação como cotejada neste trabalho, vemos, ainda que com reservas, autorizada pelo permissivo do parágrafo 7º, do artigo 150, a tributação de fato futuro.

¹⁴² FERRAGUT, Maria Rita, in XXII CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO , Revista de Direito Tributário v. 107/108, p. 121.

¹⁴³ MATTOS, Aroldo Gomes de in *ICMS Comentários à Legislação Nacional*, p. 170.

Em última análise, é o que faz a antecipação (com ou sem substituição) quando determina que um determinado sujeito passivo proceda à satisfação de determinada prestação tributária, “cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”. Como procuramos demonstrar neste trabalho, é o que a legislação e parte da doutrina têm mal denominado de “substituição tributária progressiva” (“ou para frente”).

Inconformismos à parte, temos vigente a antecipação da tributação como que por futurologia. Aires Fernandino BARRETO, procurando encontrar subsídios na Constituição, oferece-nos limites à sua operacionalização.

Diz ele que

primeiro requisito: o regime aplicável à tributação terá que ser o regime do substituído, uma vez que o substituto está pagando tributo alheio. Como vai pagar o que é devido por outro sujeito, deve fazê-lo de acordo com as circunstâncias pessoais do substituído.¹⁴⁴

Continua:

segundo requisito: para ser válida, a substituição deve aplicar a lei da data das operações substituídas e não a da data da operação do substituto (...). Terceiro requisito: requer a constituição que estabeleça mecanismos expeditos, ágeis, prontos e eficazes de ressarcimento do substituto, sob pena de comprometer a validade da substituição.

No caso do ICMS, MATTOS postula ainda um quarto e importante requisito:

para que haja substituição tributária ‘para frente’, se torna absolutamente necessário que a operação subsequente haja de ser tributada pelo ICMS. Isso não ocorre, por exemplo, naquela realizada entre o fabricante ou o distribuidor de remédios a um hospital.¹⁴⁵

¹⁴⁴ BARRETO, Aires Fernandino, *in* Substituição Tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo, Revista Dialética de Direito Tributário v. 84, p. 7.

¹⁴⁵ MATTOS, Aroldo Gomes de. *in* ICMS Comentários à Legislação Nacional, São Paulo: Dialética, 2006, p. 170.

Isso se dá porque, não fosse assim, não haveria operação seguinte a ser substituída. Exemplificativamente, o hospital é consumidor final e aplica os remédios como insumo na prestação de serviço. Entretanto, o mesmo autor nos informa que “o STJ decidiu incompreensivelmente em sentido contrário”.¹⁴⁶

6.2. A necessidade de lei complementar para regulação do instituto da substituição e antecipação com substituição em matéria de ICMS

Está entre as disposições constitucionais acerca do ICMS¹⁴⁷ a disciplina constitucional que exige a disciplina de Lei Complementar para disciplina da antecipação tributária ou “substituição tributária” como preferiu o legislador constituinte.

Art. 155. (...)

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

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária; (...).

A isso há de ser conjugada a disciplina do art. 146, II, “a” que dispõe que “Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;” e à própria disciplina do parágrafo 7º, do artigo 150, já reproduzido.

¹⁴⁶ 2ª Turma, REsp 104.660/SP, j. em 19-3-98, um.

¹⁴⁷ Ai incluído, evidentemente, o ICMS – Operações, foco deste estudo.

Cronologicamente é, portanto, a Lei Complementar 87/96 que atende à exigência do comando constitucional, estatuinto, para o ICMS, um modelo de “antecipação/substituição”.¹⁴⁸

CARRAZZA já advertiu que

os Convênios 66/1988, 105/1989, 107/1989 e 111 a 113/1993, nas partes que cuidaram de substituição tributária para frente, ‘possibilitando’ a antecipação do recolhimento do ICMS (sobre fatos futuros, isto é, ainda não ocorridos) e ‘estabelecendo’ que a base de cálculo deste tributo seria fundada em fictício e estimado valor de tabela, sempre foram manifestamente inconstitucionais¹⁴⁹.

Isso se dá porque não havia Lei Complementar que lhes servisse de fundamento de validade.

Como visto anteriormente, o parágrafo 7º do art. 150 da CF de 1988 exige a lei como referencial básico da disciplina da figura. A Lei Complementar 87, de 1996, versando especificamente o ICMS, prevê em seus arts. 6º e ss., um modelo apoiado em disciplina legal. É a lei o referencial básico da disciplina, com o que se atende a exigência normativa resultante do dispositivo constitucional.¹⁵⁰

Entretanto, MELO sustenta em tom uníssono com CARRAZA e SACHA CALMON, dentre outros, inclusive citados neste estudo, a inconstitucionalidade de algumas disposições constantes da Lei Complementar 87/96.

Ocorre que além dos excessos apontados no cumprimento do mister constitucional o ordenamento nacional está pulverizado de normas sobre Substituição e Antecipação Tributária, aditadas tanto em termos de regulamentação geral da sistemática de substituição tributária como em claro exercício da instituição da sistemática – o que ao nosso ver conforma a regra matriz tributária transmutando-lhe a feição, desvirtuando em alguns casos os critérios delineados na Norma Padrão de

¹⁴⁸ Para usar a denominação de Marco Aurélio GRECO, Ob. cit., p. 15.

¹⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio, *in ICMS*, p. 316.

¹⁵⁰ GRECO, Marco Aurélio, *in Substituição Tributária (ou antecipação do fato gerador)*, p.95.

Incidência Tributária (o “*arquétipo constitucional*”, a que alude CARRAZZA) e que não encontram respaldo sequer nas disposições constantes no art. 6º e seguintes da Lei Complementar 87/96.

Analisando a insuficiência do Convênio 105/92 para instituir a substituição tributária para frente nas operações interestaduais com petróleo e derivados, quando destinados a uso e consumo próprio, SACHA CALMON (em co-autoria com SANTIAGO e MANEIRA) demonstrou que

lei complementar (ou diploma com semelhante status) deve contemplar a possibilidade de substituição tributária prospectiva nos casos de remessa de mercadoria a consumidor final” e que “só tem status de lei complementar os convênios editados para suprir lacunas na legislação de ICMS, inovando na ordem jurídica.¹⁵¹

6.2.1. O problema de convivência dos Convênios, dos Protocolos e da legislação interna dos Estados sobre antecipação

Conforme dissemos e apoiados na doutrina de SACHA CALMON, é indispensável a existência de Lei Complementar, Convênio e Lei Estadual (além do Decreto Regulamentar, que, na legislação do ICMS, é o veículo introdutor da operacionalização da legislação do imposto) para a instituição válida de substituição tributária progressiva para o ICMS - Operações Mercantis Interestaduais.

Procuramos demonstrar a indispensabilidade de Lei Complementar para regulação do instituto da substituição e antecipação com substituição em matéria de ICMS.

Feita a regulamentação reclamada pelo próprio dispositivo constitucional do parágrafo 7º do art. 150 pela Lei Complementar e, nesse ponto, superadas as críticas que

¹⁵¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, MANEIRA, Eduardo e SANTIAGO, Igor Mauler *in* Alcance do Convênio ICMS n. 105/92. Necessidade de Lei Complementar, Convênio e Lei Estadual para a instituição Válida de Substituição Tributária progressiva em Tema de ICMS sobre Operações Interestaduais. Parecer aviado no autos de RE.

fizemos aos excessos por ela perpetrados, vamos à realidade dos convênios e protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal e percebemos incongruência no exercício da prerrogativa legal que lhes foi atribuída, pois notamos verdadeiro “cipoal tributário” (na falta de melhor expressão) em que está envolvido o contribuinte quando se pega engajado na tarefa de *promover operações mercantis* em mais de um dos territórios da Federação e obrigado ao atendimento das diversas legislações vigentes e que se contradizem juridicamente.

Os Convênios são celebrados no âmbito do CONFAZ, no exercício da prerrogativa normativa infralegal insculpida no artigo 100, IV, do CTN, que cuida dos ajustes celebrados entre a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no interesse da fiscalização e com o objetivo de conferir vigência extraterritorial às respectivas legislações.¹⁵²

Para fins de substituição ou antecipação com substituição nas operações mercantis interestaduais indispensáveis.

Por sua vez, no Regimento Interno do CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS n. 133/97, há a previsão de outra norma para regulamentação das políticas relativas ao ICMS, os Protocolos.

Conforme estabelece o artigo 38, os Protocolos podem ser celebrados entre dois ou mais Estados para “estabelecer procedimentos comuns visando (i) a implementação de políticas fiscais; (ii) a permuta de informações e fiscalização conjunta; (iii) a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais; e (iv) outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

¹⁵² Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Jamais poderiam ser utilizados (os protocolos) para a definição de sujeito passivo de relação jurídico-tributária, ainda que por “substituição tributária”.¹⁵³

Como nos lembra CARRAZZA, “o decreto regulamentar (decreto que veicula o regulamento) deve apenas reduzir o grau de generalidade e abstração da lei tributária, aumentando a segurança jurídica das pessoas submetidas à tributação”.

Por força do princípio da legalidade (que lhe sobrepára e o informa), não pode criar ou aumentar tributos, impor deveres instrumentais tributários (obrigações acessórias), nem prever quaisquer ônus ou encargos que possam repercutir na liberdade ou no patrimônio dos contribuintes ou de terceiros a ele ligados”.¹⁵⁴

Nesse cenário, coexistem nos sistema tributário nacional três modalidades de antecipação tributária com substituição: *i. antecipação conveniada*, quando a partir da lei que institui a antecipação tributária com substituição, Estados e o Distrito Federal celebram os convênios acima referidos,, atribuindo o efeito de conferir vigência extraterritorial às respectivas legislações, impondo um tratamento nacional único, adstrito à “substituição tributária progressiva”, como é o caso do regime vigente, para combustível, cerveja, refrigerante, cigarros, tintas e vernizes, etc.

Por esse formato de antecipação, a indústria, produtor, importador ou arrematante ficam responsabilizados pelo recolhimento do ICMS – Operações Mercantis de toda a cadeia até o consumidor final, aí consideradas as operações promovidas pelos intermediários (atacadistas, distribuidores e varejistas).

Paralelo a esse modelo temos *ii. antecipação com substituição interna nos Estados e no Distrito Federal*. Por esse modelo, os Estados atendem aos anseios de

¹⁵³ BRITO, Edvaldo, in *A substituição Tributária no ICMS*, Revista Dialética de Direito Tributário 2, p. 29.

¹⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, in *TRATADO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO*, SARAIVA, 2005, p. 527.

antecipar a tributação concentrando a arrecadação do imposto em único sujeito passivo, situado no início do ciclo econômico daquela mercadoria no Estado (limites territoriais).

Por esse modelo, “*o fato gerador presumido*” a que alude o dispositivo constitucional do parágrafo 7º, ou melhor dizendo, a regra matriz de incidência tributária construída pelos Estados a partir da prerrogativa constitucionalmente atribuída, regulamentada que está nos artigos 6º e seguintes da Lei Complementar 87/96, antevê que o ciclo econômico desta mercadoria se encerrará dentro de seus espaço político-geográfico. O que nem sempre acontece ou frequentemente não acontece.

Por terceiro modelo temos **iii. a antecipação com substituição instituída por protocolo**, onde duas Unidades da Federação celebram os protocolos na intenção de normatizar e operacionalizar a antecipação nos seus territórios e, obviamente, em relação as Operações Mercantis realizadas entre estabelecimentos ali situados.

Esse último modelo, à primeira vista, certamente se afeiçoaria mais ao primeiro modelo (antecipação por convênio) do que ao segundo (antecipação interna) mas, a nosso ver, fazem parte de uma classe de antecipação com substituição que exige que os produtos objeto do protocolo estejam no regime jurídico da “substituição progressiva” em ambas as legislações (dos Estados) e corresponde à uma iniciativa das Unidas Federativas diante da falta de vigência de uma legislação nacional que imponha aqueles produtos tal regime.

Alçando-nos às raias da política tributária, diríamos que estes dois últimos modelos surgem, a nosso ver, como uma ferramenta de guerra fiscal e política interna dos Estados, para proteção do mercado interno inclusive e dos agentes econômicos internos, os contribuintes (empresas) sediados nos seus territórios.

É possível notar uma tendência marcante de adoção pelo regime da “substituição tributária progressiva” no país (para produtos representativos da atividade econômica, de problemática fiscalização, etc.) como em diversos Estados (para muitos produtos, observados muitas vezes os mesmos critérios).¹⁵⁵

Mais que esse viés, percebemos a adoção dessa sistemática e da “glosa de créditos unilateral” (autos de infração que desconsideram créditos decorrentes de Estados com legislação de concessão ilegítima de incentivos) como uma forma de protegerem o mercado interno pela imposição de óbices à entrada de produtos ofertados em seus territórios, por estabelecimentos sediados em outras Unidades Federadas, principalmente pela imposição de gravames mais pesados a estes contribuintes. Ofensa clara ao artigo 152 da Constituição Federal, já reconhecida em alguns casos no judiciário.

Desenha-se um cenário onde as empresas com atuação nacional passam a ter estabelecimento em cada uma das unidades onde comercializa seus produtos, o que já se verifica em grande escala. Essa necessidade já se impõe diante da necessidade de manter inscrições de substituto tributário em razão da antecipação conveniada a que aludimos.

A convivência desses modelos, no entanto, tem gerado descompassos na operação fiscais das empresas e na própria atividade tributária.

¹⁵⁵ **Exemplificativamente, antecipação com Substituição Tributária:**

SÃO PAULO – Decreto Estadual nº 45.490/2000 (Regulamento do ICMS/SP), artigo 426-A (introduzido pelo Decreto Estadual nº 52.742 de 22.02.2008, com eficácia a partir de 01.02.2008);

RIO DE JANEIRO - Decreto Estadual nº 27.427/2000 (Regulamento do ICMS/RJ), livro III, artigos 2º e 3º (introduzido pelo Decreto Estadual 41.961/09, com eficácia a partir de 01.09.2009);

MINAS GERAIS – Decreto Estadual nº 43.080/2002 (Regulamento do ICMS/MG), Anexo XV, artigo 12;

RIO GRANDE DO SUL – Decreto Estadual nº 37.699/97 (Regulamento do ICMS/RS), livro III, artigo 9º;

BAHIA – Decreto Estadual nº 6.284/97 (Regulamento do ICMS/BA), artigo 353;

AMAZONAS - Decreto Estadual nº 20.686/99 (Regulamento do ICMS/AM), artigo 110;

Exemplificativamente, antecipação (da antecipação com substituição)

ACRE - Decreto Estadual nº 008/98 (Regulamento do ICMS/AC), Capítulo XIII, artigo 96;

ALAGOAS - Lei nº 6.474/2004 – Dispõe sobre a antecipação tributária do ICMS nas aquisições de mercadorias por contribuinte alagoanos.

Vejamos que a legislação substituição tributária interna (de um Estado) incorre em sério problema quando lança mão do malsinado fato imponible presumido, para alcançar as operações comerciais subsequentes já no início do ciclo, e presume que todas as aquisições feitas por estabelecimentos sediados em seu território, de qualquer dos substitutos tributários internos eleitos (pela norma de antecipação) ou de contribuintes sediados em outro Estado, terão como destino final, um consumidor final também interno.

Esse problema expõe os substitutos ou substituídos internos que são obrigados ao pagamento do ICMS – Operações Mercantis de todo ciclo da mercadoria, quando muitas vezes a primeira operação subsequente (ou qualquer das que se seguirem) constitui uma operação interestadual, de exportação, ou até de remessa à Zona Franca de Manaus ou uma Área de Livre Comércio, que equivalem à exportações para o ICMS.

Nesses casos, ocorre o que está previsto na última parte do dispositivo do parágrafo 7º, do art. 150 da CF: “*não se realiza o fato gerador presumido*”.

Na modalidade em que a *antecipação com substituição é instituída por protocolo*, que obriga aos contribuintes ali sediados, nas relações comerciais mantidas reciprocamente, decorrerá para os contribuintes – substituto ou substituído – numa operação que promova subsequentemente de submeter-se à nova obrigação tributária, desta feita por força da regra matriz de incidência do ICMS – Operações Mercantis que continua a lhe impor o regime Periódico de Apuração (RPA) já que a Antecipação tributária com substituição não é uma realidade nacional, relativamente a um imposto que tem esta característica.

Vejamos ainda o exemplo onde o desembaraço de um lote de colchões (mercadoria) é feito no Porto de Santos/SP, que tem como destino também um estabelecimento em São Paulo/SP (para circunscrever e simplificar o problema).

O ICMS – Importação é recolhido e com ele o imposto devido por todos os agentes econômicos neste ciclo de abastecimento, para o Estado de SP, sob o signo presuntivo de que seu consumo final se dará dentro do Estado. Ocorre que em havendo a necessidade desta mercadoria se revendida para um estabelecimento em MG, haverá nova incidência de ICMS – RPA em razão da saída interestadual que dá início à nova circulação de mercadoria (fato imponible do ICMS – Operações Mercantis). A par deste novo recolhimento deverá submeter-se a regime de ressarcimento junto ao Estado de SP.

Mais absurdo é que caso haja norma que imponha por Protocolo entre SP e MG o recolhimento antecipado do ICMS – Operações Mercantis haverá ainda que ser recolhida nova parcela de imposto, tendo por beneficiário o Estado de MG, que preveja na sua base de cálculo o imposto próprio (relativo à operação do primeiro adquirente mineiro, que pode ser um estabelecimento filial do contribuinte paulista) e o ICMS-ST (imposto das operações subsequentes na cadeia, até o consumidor final mineiro), que decorre do “fato gerador presumido” posto no antecedente da norma de substituição na legislação de Minas Gerais.

Para encerrar a saga da tributação dos referidos colchões, imagine sobrevenha nova necessidade de transferência desta mercadoria para a filial fluminense daquele mesmo importador paulista. Valerão as mesmas considerações feitas no parágrafo anterior, caso haja Protocolo para esta mercadoria entre MG e RJ, ressaltando que o estabelecimento mineiro, por sua vez, iniciará processo de ressarcimento junto à secretaria da Fazenda em Minas Gerais.

Ocorre que as legislações dos Estados muito embora estejam prontas para o exercício da cobrança antecipada não estão prontas para o “*imediato e preferencial*” ressarcimento ou restituição.

Não adentraremos, neste ponto, na questão do ressarcimento destes indébitos, mas a circunstância de existir a necessidade de um mecanismo de devolução evidencia que está havendo sistematicamente cobrança de tributo a maior.

Vale a nota de que nas legislações de antecipação e substituição tributária que conhecemos as Margens de Valor Agregado nas operações de aquisição interestaduais são mais pesadas e constituem o que na prática se denomina de Margem de Valor Ajustado.

O que precisa ser assegurado – já que o instituto da antecipação com substituição busca fundamento no parágrafo 7º do art. 150 da CF – é que haja pronto ressarcimento de valores pagos além dos limites reais que dimensionam todos os fatos jurídicos tributários alcançados pela tributação presumida, tanto em caso da não ocorrência do fato jurídico presumido como em caso de ocorrência por valor menor.

Para o ICMS – Operações Mercantis, nada mais efetivo (imediato e preferencial) do que a legislação dos Estados mais do que permita, não crie obstáculos, à utilização dos indébitos, na conta gráfica do ICMS, para que sejam lançados a crédito mensalmente, garantindo a funcionalidade equitativa do instituto.¹⁵⁶

¹⁵⁶ Defendendo amplo aproveitamento dos créditos, seja no regime da “substituição tributária”, seja nas operações próprias IVES GANDRA, em artigo denominado *O princípio da Não-cumulatividade – o Direito à Compensação Periódica de ICMS nas Operações Próprias e de Substituição Tributária*. “Ora, se, como se viu no início do presente parecer, o princípio da não-cumulatividade diz respeito às operações e se o sujeito passivo praticar operações como responsável e como contribuinte, criando uma contabilidade única para créditos e débitos de impostos para a totalidade de suas operações, não estará agindo ilegal e incorretamente. Ilegal e inconstitucionalmente agiria o Fisco se pretendesse exigir separação na contabilidade, criando um ônus tributário não previsto na constituição, nem adotado na legislação complementar entre sujeitos passivos (artigos 121 e 128 do CTN)” MARTINS, Ives Gandra da Silva, in *O princípio da Não-cumulatividade – o Direito à Compensação Periódica de ICMS nas Operações Próprias e de Substituição Tributária* Revista Dialética de Direito Tributário 14, p. 86-87.

De se atentar, no entanto, para a existência de algumas especificidades que decorrem da legislação dos Estados e da própria sistemática de antecipação e substituição tributária.

No exemplo a que nos referimos no item 6.4.2. quando tratamos dos efeitos para os estabelecimentos intermediários - Atacadistas, Distribuidores ou Varejistas (substituídos) vemos claramente que estes agentes econômicos (contribuintes) não procedem ao recolhimento do imposto, onde o procedimento de restituição (porque estamos tratando de recuperação de imposto próprio) pode ser mais trabalhoso, subsumindo-se, inclusive, à regras do artigo 166 do CTN.

Entretanto, na sistemática de antecipação da antecipação tributária com substituição a que nos referimos (inclusive com exemplos) no item 6.3 o adquirente-comerciante configura a teratológica figura do substituto de si mesmo, antecipando o fato imponible da própria operação e das subsequentes, procedendo ao recolhimento do imposto incidente sobre todo o ciclo mercantil. Nesses casos, entendemos que o ressarcimento (por que estamos cuidando de imposto apurado com base em operações de circulação promovidas por outros contribuintes, ainda que presumidamente) é pronto e pode ser lançado na escrita fiscal, para compor o Regime Periódico de Apuração do ICMS, ainda que, para demonstração destes valores (créditos) alguns controles determinado pelas legislações de cada Estado devam ser observados.¹⁵⁷

6.2.2. Os regimes especiais (normas individuais e abstratas)

Considerando que a legislação dos Estados, aí incluídos os convênios e protocolos, não alcançam o objetivo final de regular todas estas necessidades promovidas pela implementação e racionalização da sistemática da substituição

¹⁵⁷ Sobre a diferença entre ressarcimento e restituição na legislação paulista ROSA, José Roberto *in* O Manual Explicativo – Substituição Tributária no ICMS, Ed. OTTONI, 2008.

tributária para o ICMS – Operações Mercantis, os Estados e o Distrito Federal são forçados a complementar suas legislações internas pela via da concessão de regimes especiais.

Regimes especiais são formulados perante as autoridades fiscais, normalmente em face da Fazenda dos Estados em razão da complexidade do ICMS, a pretexto de verem resolvidos problemas operacionais no cumprimento de obrigações acessórias, exemplificativamente, mas não taxativamente, a emissão e escrituração de documentos fiscais, a operacionalização de impressoras e emissores de notas e cupons fiscais, vem como na apresentação de demonstrações e relatórios fiscais. Muitas vezes até na forma e no prazo para recolhimento do imposto.

Assim, observadas perigosas circunstâncias pessoais de conteúdo altamente subjetivo, como a “conveniência e a oportunidade” da fiscalização (termos utilizados em algumas legislações estaduais) além de regularidade fiscal, inexistência de fiscalização em andamento, inexistência de parcelamentos ou autos de infração lavrados com base nos fatos que dão ensejo ao pleito de regime especial, regimes são concedidos para atenuar efeitos que o sistema tributário vigente deveria equacionar por dispositivos internos.

Desse modo, um regime especial que atribua a condição de substituto para determinado estabelecimento retirará de sobre ele os efeitos da antecipação tributária com substituição e ainda que esteja adquirindo mercadorias sujeitas ao regime de qualquer outro estabelecimento substituto legal interno (por força de legislação interna) ou por operação interestadual (ainda que de estabelecimento substituto por força de protocolo vigente) não sofrerá antecipação ou substituição.

Será ele, por norma individual e abstrata construída a partir das disposições constantes de seu *regime especial de substituto* responsável pelo pagamento do ICMS –

Operações Mercantis (operação própria e dos estabelecimentos com quem comercialize dentro dos limites territoriais do Estado). Caso proceda à venda ou transferência interestadual de mercadoria, não haverá sequer a instauração de relação jurídica com antecipação ou substituição do imposto.

Há casos na legislação que o regime de substituto tributário decorre da lei, ainda que sob determinadas condições. É o caso da Lei 4.173/2003 e do Decreto Estadual nº 36.453/2004, ambos do Estado fluminense.

Exemplificativamente, na condição de substituto tributário pela referida legislação ao promover revenda de mercadorias nos limites territoriais do Estado do RJ a contribuintes do imposto (não classificados como consumidores finais), irá recolher o ICMS-ST em sua apuração, praticando a seguinte fórmula de cálculo:

$$\text{ICMS-PRÓPRIO} = \text{PREÇO DE VENDA} \times \text{ALÍQUOTA DE 13\%}$$

Obs: O Preço de Venda (PV) já inclui a margem de lucro da empresa

$$\text{ICMS-ST} = \{[(\text{PV} + \text{FRETE} + \text{SEGURO} + \text{DEMAIS ENCARGOS}) \times \text{MVA interno}] \times 19\%\} - \text{ICMS-PRÓPRIO}$$

Vale ressaltar que, nas vendas diretas a consumidor final, não deverá recolher o imposto de terceiros, mas apenas o imposto próprio, utilizando para tanto a fórmula acima.

Entretanto, a comercialização ou transferência interestadual de mercadorias, deverá ser observada, como nos exemplos ofertados no item anterior, a disciplina de eventual Protocolo ou Convênio existente entre os Estados do RJ e o Estado de destino dos produtos, onde estão estabelecidos os adquirentes seus clientes.

Proceder-se-á, na hipótese de Protocolo ou Convênio, na condição de remetente-substituto, cálculo e recolhimento do imposto devido em todas as operações até o consumidor final no Estado de destino.¹⁵⁸

6.3. Antecipação do imposto devido por antecipação com substituição tributária.

Eis aqui novamente reproduzido o parágrafo 7º, do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional 33/93, ao qual voltaremos insistentemente.

" (...)

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

Esta é a disciplina constitucional vigente para a imposição tributária por antecipação (“substituição tributária para frente”).

Como vimos no início deste capítulo, no histórico da evolução legislativa acerca desta técnica impositiva, em 13 de setembro de 1996 foi editada a Lei Complementar nº. 87, que veio dispor, ainda que de forma incompleta, sobre a antecipação tributária, revogando o Convênio 66/88.

Referida lei complementar passa a disciplinar a antecipação tributária em caráter infra constitucional, nos artigos de 6 a 10.¹⁵⁹

¹⁵⁸ Trata-se de recolhimento este que deverá ser feito em favor deste Estado de destino via GNRE (Guia Nacional de recolhimentos Especiais), a cada operação.

¹⁵⁹ Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002).

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

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

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002).

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

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

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

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

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

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

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

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

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

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde

Posteriormente a Lei Complementar 114/02 alterou a redação Lei Complementar 87/96, inserindo-lhe os parágrafos 1º e 2º no artigo 6º.

Temos por inconstitucional tal Emenda ao Texto Supremo, devido ao fato de que tal prática legitima um modelo que pretende tributar a hipótese de incidência e não o fato imponible ou fato imponible. Tributa-se, neste caso, o fato que ainda não aconteceu, o fato futuro. E pior, eventual.

Apesar dos inúmeros argumentos favoráveis ao contribuinte, a antecipação tributária foi chancelada pelo Supremo Tribunal Federal, como veremos a seguir.

Entretanto, há que se diferenciar a antecipação com substituição tributária, constitucionalmente prevista, da iniciativa legislativa dos Estados que antecipa ainda mais seus efeitos para o ICMS – Operações Mercantis, para arrecadação do tributo eventualmente incidente sobre ato futuro de comercialização.

A cobrança opera-se pela imposição ao comerciante-adquirente das mercadorias de fornecedor sediado em outra unidade federativa, no momento de sua entrada nos limites territoriais da unidade federativa, como impõe, exemplificativamente, o Estado Bandeirante.¹⁶⁰

a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

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

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

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

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

¹⁶⁰ Nesse exemplo, o contribuinte estará obrigado a pagar o imposto incidente na operação própria que futuramente praticar, conforme previsto no artigo 426-A, item 1, do RICMS/00, como segue:

Artigo 426-A - Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento (Lei 6.374/89, art. 2º, § 3º-A): (Redação dada ao artigo pelo Decreto 52.742, de 22-02-2008; DOE 23-02-2008; Efeitos a partir de 01-02-2008)

I - do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

No exemplo da legislação deste Estado, o contribuinte estará obrigado a pagar o imposto incidente na operação própria que futuramente praticar, conforme previsto no artigo 426-A, item 1, do RICMS/00, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto 52.742, de 22-02-2008:

“I - do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição”.

A diferença desvirtua o instituto: a antecipação com substituição tributária pressupõe a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do tributo a terceiro, enquanto que nesta nova modalidade de antecipação (antecipação da antecipação com substituição) imposta por alguns Estados da Federação, o ICMS é exigido do próprio comerciante-adquirente que deverá comercializar as mercadorias adquiridas de outro Estado da Federação.

Presume-se, à exceção dos bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento ou para integrarem o ativo fixo das empresas, suas aquisições têm a finalidade de recolocar na cadeia econômica do abastecimento, ainda que possam não chegar a ocorrer.

A fim de exigir o ICMS de toda a cadeia produtiva, no momento da entrada da mercadoria em seus territórios a legislação dos Estados elege o comerciante-adquirente para compor o polo passivo de uma relação jurídica que tenha por objeto não somente a circulação de mercadorias que este agente econômico promoverá, mas também as que provavelmente se seguirão que decorrerão das operações mercantis de saída de seu estabelecimento.

II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição. (Capítulo acrescentado pelo Decreto 52.515, de 20-12-2007; DOE 21-12-2007; Efeitos a partir de 01-02-2008, de acordo com a redação dada pelo Decreto 52.587, de 28-12-2007; DOE 29-12-2007).

A finalidade não é somente antecipar a tributação e concentrar a cobrança na pessoa de um sujeito passivo que situa em posição inaugural do ciclo de circulação dentro do Estado (limites territoriais).

O objetivo é fazê-lo antecipando o(s) fato(s) imponibleis pela constituição de um fato jurídico presumido que possa constituir uma relação jurídica tributária antes mesmo da primeira Operação Mercantil da cadeia de abastecimento, no âmbito da competência territorial do Estado (Unidade Federativa).

O fato jurídico presumido previsto no antecedente da norma geral a abstrata que cria a antecipação (da antecipação) tributária tem por critério temporal o primeiro momento em que uma materialidade (ainda que ilegítima) possa ser alcançada pelo ente tributante, que constitui a primeira operação de circulação dentro Estado (limites geográficos): a entrada no território.

Vale dizer que a opção legislativa pela pessoa do substituto, quando o coloca no antecedente da norma geral e abstrata que cria a substituição, implica opção de liberação do contribuinte substituído, vigendo, entretanto, para esta relação tributária o regime jurídico do substituído.¹⁶¹

Renovamos neste momento, respectivamente, o critério material e espacial da regra matriz de incidência do ICMS – Operações Mercantis, os artigos 2º e 12º da LC 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;”

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

¹⁶¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, *in* Substituição Tributária por Antecipação do future fato Gerador do ICMS – Responsabilidade Exclusiva do Substituto Revista Dialética de Direito Tributário v. 170, p. 168.

Autorizando a instituição de antecipação com substituição a Lei Complementar (art. 7º) altera o critério material e espacial da regra matriz do imposto:

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

Ainda assim, não decorre dos dispositivos reproduzidos fundamento legal para instituição de antecipação do fato imponible presumido.

Quando a primeira Operação Mercantil dentro dos limites geográficos de uma Unidade Federativa, com mercadoria sujeita à antecipação tributária, acontece a partir de um estabelecimento industrial, importador, ou arrematante, estes agentes econômicos, contribuintes do ICMS – Operações Mercantis e, portanto, potencialmente sujeitos passivos de relação jurídico tributária com Estado, em torno da obrigação de pagamento do imposto incidente sobre a operação própria (por ele promovida)¹⁶², passam a sê-lo em numa relação jurídica que estatui a obrigação de pagar também o imposto incidente sobre as Operações Mercantis subsequentes e presumidas (relativamente à estas operações, na condição de substitutos).

Nesta hipótese vemos ocorrer o que Marco Aurélio Greco denomina de “antecipação com substituição”, ou seja, “se a exigência além de antecipadamente feita, atingir outro sujeito de direito”¹⁶³

¹⁶² Utilizamos as expressões “imposto sobre operação própria” ou “ICMS sobre operação própria” para nos referirmos ao objeto da relação jurídico tributária, na dimensão econômica da circulação de mercadorias promovida por determinado estabelecimento, limitada à margem de valor por ele agregada e assegurado o crédito decorrente das operações que se lhe antecederam, em respeito à não-cumulatividade. Isso tudo para diferenciar tal prestação daquela que constitui objeto de uma relação judicial tributária, mas que obriga determinado sujeito passivo ao recolhimento do ICMS sobre todas as operações de circulação de mercadorias que presumidamente se seguirão, encerrando a cobrança do imposto na cadeia de abastecimento.

¹⁶³ Cf. GRECO, Marco Aurélio, *in* Substituição Tributária (ou antecipação do fato gerador), 2a ed., p.14. No desenvolvimento inicial deste importante trabalho sobre a antecipação tributária, o Autor, a pretexto de delimitar o escopo de sua análise faz uma colocação pertinente para a compreensão deste fenômeno tributário que é a antecipação (da antecipação) tributária: “Note-se, porém, que a antecipação tributária pode ser prevista tanto para alcançar o próprio contribuinte como pode vincular um terceiro que não o contribuinte. Nesta última hipótese, como há atribuição de responsabilidade a um terceiro, envolve,

Situação diferente ocorre quando a mercadoria é adquirida de estabelecimento situado em outra unidade da Federação, a exigência do ICMS – Operações Mercantis a partir no momento da entrada da mercadoria *no território* (cruzamento das barreiras fiscais entre os Estados Federados) implica não somente a cobrança do imposto por antecipação (com substituição) relativamente ao fato imponible presumido relativo às circulações que possível e provavelmente se seguirão, mas também a cobrança antecipada do imposto devido pela operação própria deste adquirente, primeiro agente na cadeia de abastecimento neste Estado (território).¹⁶⁴

Neste caso, e relativamente ao imposto incidente sobre a operação própria ocorre uma antecipação (sem substituição), havendo tão somente uma alteração do critério temporal do imposto.

Ocorre que nesta hipótese não somente o imposto incidente sobre a operação própria é exigido antecipadamente (pela alteração que a norma da antecipação tributária provoca no critério temporal e espacial da regra matriz do ICMS - Operações Mercantis), mas o ICMS devido por antecipação (fato imponible presumido).

Por isso mesmo entendemos que o que diferencia e caracteriza o instituto da antecipação tributária é a circunstância de cobrança antecipada do imposto e não a

também, uma figura ligada à sujeição passiva tributária, e, portanto, não é despropositado falar em ‘substituição’. Por isso, podem ser identificadas duas espécies de antecipação: a antecipação sem substituição (se é caso de mera exigência feita ao contribuinte) e a antecipação com substituição (se a a exigência, além de antecipadamente feita, atingir um outro sujeito de direito).”

¹⁶⁴ Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo (Decreto 45.490, de 30/11/2000 - Artigo 426-A - Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento (Lei 6.374/89, art. 2º, § 3º-A): (Redação dada ao artigo pelo Decreto 52.742, de 22-02-2008; DOE 23-02-2008; Efeitos a partir de 01-02-2008)

I - do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se às mercadorias sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária referidas nos artigos 313-A a 313-Z20, exceto se o remetente da mercadoria tiver efetuado a retenção antecipada do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme previsto na legislação. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 54.338, de 15-05-2009; DOE 16-05-2009; Efeitos a partir de 01-06-2009)

transferência de responsabilidade tributária (dever de pagar o imposto) deste para outro.¹⁶⁵

Não há substituto tributário, mas apenas a figura da antecipação tributária, diante de fato imponível presumido.

A antecipação do tributo vem prevista unicamente na legislação de cada Estado, quando não somente em seus regulamentos de ICMS, normas estas de natureza regulamentadora da tributação, e não definidora de seus elementos. São exemplos da antecipação (da antecipação) tributária o Regulamento de ICMS do Estado do Mato Grosso, o Regulamento de ICMS do Estado do Acre e, mais recentemente, o próprio Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, como informado anteriormente.

6.4. Antecipação do ICMS – Operações Mercantis e o problema dos intermediários na cadeia

Impende ressaltar, entretanto, que a tributação precisa recair sobre o contribuinte ainda que outro esteja em seu lugar em por determinação haja, no polo passivo da relação tributária, um sujeito passivo obrigado ao pagamento de todo o imposto de uma cadeia de abastecimento.

A tributação deve pesar sobre o patrimônio do contribuinte. “A substituição não pode ser utilizada pelo legislador para mudar o ‘sujeito passivo possível’ do tributo, subvertendo os ditames constitucionais”.¹⁶⁶

¹⁶⁵ O que Marco Aurélio GRECO chamou de “*núcleo relevante*” da “substituição tributária progressiva”, a que também prefere denominar de “*antecipação*”. (Ob. Cit., pg. 13)

¹⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio, *in ICMS*, p. 98.

Acrescentamos à introdução deste subitem a aguda advertência de SACHA Calmon que, apoiada na jurisprudência do STF¹⁶⁷, põe termo à utilização da sistemática da antecipação para cobrança do ICMS:

É de se concluir que o valor do ICMS da última operação a consumidor final nunca poderá ser superior ao valor real da operação mercantil que lhe der causa. Noutras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio não-cumulatividade do ICMS.¹⁶⁸

Isso serve para dizer que a tributação por antecipação, ainda que busque o suficiente apoio do permissivo constitucional do parágrafo 7º, do art. 150 da CF, não poderá, em última análise, implicar tributação em base superior ao preço praticado, sob pena de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, seja ao final da cadeia de abastecimento ou mesmo em etapa da circulação dos bens e serviços.

A tributação antecipada com substituição para o ICMS – Operações Mercantis, entretanto, não observa estes limites de natureza constitucional e expõe perigosamente o exercício da cobrança deste imposto de competência dos Estados (com feições nacionais) ao risco de descolamento total do arquétipo constitucional, o que indica o reconhecimento da inconstitucionalidade das normas gerais e abstratas que impõe a antecipação.

¹⁶⁷ “O princípio da não-cumulatividade de certos tributes, como o ICMS, tem por objeto impedir que, na composição do preço da mercadoria, nas diversas fases de seu Ciclo econômico, , mormente na última, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do tribute venha representar percentual excedente do que corresponde à alíquota máxima permitida em lei. Em suma, previne excessos resultantes de tributações sucessivas. Opera ele, como disposto no art. 23 da CF/69 – art. 155, p. 2o, I, da CF/88 -, por meio de compensação do tribute pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, significando, na prática, que a operação de venda é tributada tão somente pelo valor adicionado ao preço. Evita-se, por esse modo, cumulação do Tributo. (Revista ADCOAS – 1995 – no. 147-420)

¹⁶⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro *in Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 10. ed., São Paulo: Forense, 2009, p. 515.

6.4.1. Efeitos para o estabelecimento industrial, importador, produtor ou arrematante (substitutos)

Tomemos a cadeia de abastecimento como esta série de etapas da circulação de bens, mais precisamente as seguidas operações de circulação de mercadoria promovidas por cada agente econômico, materialidades do ICMS – Operações Mercantis. Iniciamos o teste de constitucionalidade da norma que impõe a antecipação (construída a partir da lei ordinária dos Estados) observando o caso do estabelecimento industrial que, na condição de sujeito passivo (por antecipação) numa relação jurídica que tem por objeto o pagamento do imposto incidente sobre a circulação que promove (“imposto próprio”) bem como o imposto incidente sobre todas as demais operações de circulação subsequentes (vulgarmente denominado ICMS-ST).

Há ainda que se explicitar mais o exemplo ofertado, de modo a considerar que estamos falando de um regime de antecipação (“substituição tributária para frente”) instituído por lei ordinária de uma Unidade Federativa qualquer e que não haja, para a mercadoria supostamente comercializada, Convênio ou Protocolo firmado entre esta e outro Estado da Federação, o que certamente alteraria o regime jurídico a ser observado.

De se ressaltar que todo o custo do imposto incidente é repassado ao preço e o pagamento pelo adquirente ao industrial, a partir da emissão do documento fiscal e da saída da mercadoria comercializada de seu estabelecimento, repõe a condição financeira do vendedor (nesta operação) de modo que a satisfação da obrigação tributária (pagamento do imposto aos cofres do Estado) se dará sem prejuízo do fabricante, em razão do recebimento do preço.

A legislação do Estado de São Paulo, exemplificativamente, como na legislação de outros Estados que instituíram a antecipação para o ICMS – Operações Mercantis, determina que o valor referente ao “imposto próprio” do estabelecimento

industrial (substituto) seja destacado em campo próprio, separadamente do imposto incidente pelos demais contribuintes da cadeia (“ICMS-ST”), ressaltando-se no corpo do documento fiscal esta condição, de modo que sejam conhecidos separadamente (para fins de escrituração).

Além disso, este mesmo documento fiscal dá suporte econômico à cobrança pelo estabelecimento industrial do preço das mercadorias (onde está incluído o valor do “imposto próprio”) bem como do imposto pago por antecipação, em tese incidente sobre as operações mercantis que possivelmente se realizarão.¹⁶⁹

Segundo o permissivo do art. 8º da Lei Complementar 87/96, a base de cálculo destas operações, em razão da incidência conjunta da regra matriz de incidência tributária e da norma que impõe a antecipação com substituição, decorre da somatória **i.** do valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; **ii.** do montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; e **iii.** da margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.¹⁷⁰

Neste ponto temos que a margem de valor agregado deve respeitar a realidade econômica da cadeia de abastecimento, assim considerada todas as etapas da

¹⁶⁹ Dizemos em tese, pois por força da regra matriz de incidência tributária – não fosse a incidência conjunta da norma de antecipação do imposto com substituição – a cada operação comercial haveria a incidência do ICMS – Operações Mercantis, sempre com respeito à não-cumulatividade do imposto.

¹⁷⁰ Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

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

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

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

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

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

circulação até o consumidor final, sob pena de tributação, sob pena de tributação do patrimônio das empresas.¹⁷¹

Neste exemplo, a antecipação com substituição encerra a tributação desta mercadoria no ciclo de abastecimento, pela incidência da norma individual e concreta que noticia a ocorrência do fato jurídico “operação mercantil praticada por unidade industrial de mercadoria sujeita àquele regime jurídico”, faz nascer relação jurídico-tributária que põe na condição de sujeito passivo o fabricante acima indicado em face da referida Unidade Federativa, em torno do pagamento do ICMS – Operações Mercantis incidente sobre todas as etapas desta cadeia de abastecimento, apurado sobre uma base de cálculo que deve refletir o valor real de todas estas operações mercantis, multiplicada por pela alíquota definida em lei.

Como detalhamos no capítulo 7, onde procuramos demonstrar as alterações promovidas pela antecipação (com substituição) nos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS – Operações Mercantis, o *fato imponible presumido* que desencadeia a relação jurídica tributária está em que a materialidade que indicamos no exemplo sugerido (“operação mercantil praticada por unidade industrial de mercadoria sujeita ao regime jurídico da antecipação com substituição”) pressupõe a possível e provável ocorrência, dentro dos limites territoriais desta Unidade Federativa, das demais operações de circulação, no dizer constitucional “cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”.

Há ainda outros efeitos de natureza econômica que pretendemos demonstrar quando tratamos do critério quantitativo do fato imponible presumido e outros ainda que decorrem da não ocorrência do fato presumido e da convivência no sistema tributário nacional do ICMS de legislações internas dos Estados sobre antecipação e

¹⁷¹ V. Capítulo 9, sobre o Fato Gerador Presumido.

substituição tributária (independentes de convênios), os convênios e os protocolos, como desenvolvemos no item 6.2.2 retro.

6.4.2. Efeitos para os estabelecimentos intermediários - Atacadistas, Distribuidores ou Varejistas (substituídos)

Estabelecimento intermediário é a denominação que empregamos para nos referirmos aos estabelecimentos comerciais que se estão numa situação intermediária na cadeia de abastecimento de uma determinada mercadoria entre a pessoa do industrial, importador, produtor ou arrematante e o consumidor final.

No contexto deste exemplo, a operação de circulação de mercadoria promovida pelo adquirente, estabelecimento intermediário - Atacadista, Distribuidor ou Varejista, será sempre destituída de nova incidência do imposto, exceto nos casos em que não se verifique a ocorrência do fato imponible presumido¹⁷², que neste exemplo constitui uma sucessão de operações mercantis internas (dentro dos limites territoriais da Unidade Federativa tomada como exemplo).

Os documentos fiscais que dão suporte à cada uma das operações mercantis que se seguem constituem norma individual e concreta que dá conta da ocorrência de potenciais fatos imponíveis, segundo a previsão hipotética da regra matriz de incidência tributária, mas não faz irromper relação jurídica tributária que tenha por objeto o pagamento de imposto.

Assim, não há destaque do imposto, não há crédito do imposto para o adquirente (apesar de haver imposto cobrado na operação anterior) e não haverá novo pagamento de imposto.

¹⁷² V. Capítulo 7.

Ainda assim, terá havido para este estabelecimento intermediário a cobrança do preço (correspondente ao valor das mercadorias) acrescido do imposto relativo a cada uma das operações de circulação potencialmente existentes na cadeia de abastecimento, desde a saída promovida pelo estabelecimento fabril até a última operação a consumidor final.

Segundo nos adverte ALDO DE PAULA JÚNIOR, em recente trabalho apresentado à banca examinadora do XXIII CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO IDEPE - Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial¹⁷³,

a substituição tributária também atinge a operação do substituído que a partir de determinada data terá que alterar, dentre outros procedimentos, seu controle de estoques e de apuração do ICMS, sistema de registro de notas fiscais, que já virão com destaque do imposto que seria devido na operação seguinte e, principalmente, o substituído terá que se programar financeiramente para antecipação do recolhimento do imposto.

Esta sistemática, que decorre da incidência conjunta da regra matriz do imposto e da norma que impõe a cobrança antecipada, cria, antes de outros embaraços, um desequilíbrio econômico que o princípio da não-cumulatividade quis e quer evitar. Segundo SACHA CALMON, “o valor do imposto pago na etapa anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa de tributada do processo de circulação, até o consumidor final, que suporta a tributação integral do ciclo”.¹⁷⁴

Ainda que por certo espaço de tempo - o interregno que vai do pagamento do preço por oportunidade da aquisição das mercadorias até a o efetivo recebimento do

¹⁷³ Cf. PAULA JR. Aldo de. Substituição tributária no ICMS: A aplicação do princípio da anterioridade tributária à substituição tributária do ICMS: o princípio da segurança jurídica em sua manifestação de previsibilidade e organização do sujeito passivo. In ATAS DO XXIII CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO IDEPE – Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial – Instituto Geraldo Ataliba, realizado de 23 a 23 de outubro de 2009, em São Paulo (SP), p. 7-25 (a citação está na p.12). Disponível em: http://portal.cjf.jus.br/cjf/banco-de-conteudos-1/xxiii-congresso-brasileiro-de-direito-tributario/at_download/upload - acessado em 26/03/2010.

¹⁷⁴ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon, in *Curso de Direito tributário Brasileiro*, p. 515.

valor cobrado por ocasião das vendas destes bens – o estabelecimento intermediário terá arcado com toda a tributação do ciclo.

Parece-nos uma mitigação do princípio da não-cumulatividade a que estarão cada um destes intermediários, atacadistas, distribuidores, varejistas, até o momento final de pagamento do preço pelo consumidor final.

7. Alterações promovidas pela antecipação (da antecipação com substituição) nos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS – Operações Mercantis – Técnica de arrecadação ou instituição de imposto novo?

O dispositivo constitucional, no afã de constitucionalizar a imposição tributária por esta sistemática (substituição tributária “para frente”) inaugurou autorização para que a Lei possa “atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato imponible deva ocorrer posteriormente (...)”.

Exigiu, entretanto, como premissa da instituição da imposição por antecipação e substituição tributária, que já houvesse relação jurídica instaurada a partir da ocorrência de um fato imponible *in concreto*, onde se pudesse identificar inequivocamente o sujeito passivo, que será, por força da substituição “tributária para frente”, deva satisfazer a obrigação, que contempla, inclusive, o imposto incidente em face do(s) fato(s) imponible(veis) que deva(m) ocorrer posteriormente.

Isso ocorre em face do que a Constituição Federal chamou de “fato gerador presumido”, na segunda parte do §7º e nós denominamos de fato imponible presumido.

Ressalvadas as críticas sobre a inconstitucionalidade dos mais renomados autores dentre eles MARTINS¹⁷⁵⁻¹⁷⁶, CARRAZA¹⁷⁷, MACHADO¹⁷⁸, COELHO¹⁷⁹ e outros, bem assim aquelas aqui já lançadas, a substituição tributária progressiva “para

¹⁷⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva, *in* Substituição Tributária sem Fato Gerador Real – Imposição Confiscatória – Lei Complementar nº 87/96 – Inconstitucionalidades, *in* Revista Dialética de Direito Tributário v. 22, p77-85.

¹⁷⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva, *in* Substituição Tributária Antecipada – Inteligência Atual do § 7º do Artigo 150 da Constituição Federal, *in* Revista Dialética de Direito Tributário v. 82, p.135, nota de rodapé nº 2.

¹⁷⁷ CARRAZA, Roque Antônio, *in* ICMS, p. 292-293.

¹⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS, *in* Revista Dialética de Direito Tributário v. 87, p. 55.

¹⁷⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, A substituição tributária “para frente”, seu problema – Emenda nº 3 e Lei Complementar nº 87/96, *in* Repertório IOB de Jurisprudência, Tributário nº 01/97, São Paulo, IOB, 1997, p. 25.

frente” tem por finalidade e constitui prerrogativa constitucional dos estados e do Distrito Federal de atribuir à terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento de um tributo cujo fato impositivo ainda não ocorreu.

Em face do ICMS - Operações Mercantis tal raciocínio se confirma diante do critério temporal eleito para a incidência do imposto, qual seja, aquele fixado na Lei Complementar 87/96 (“a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte”, Art. 12, I¹⁸⁰).

Isso acontece porque o imposto com relação ao qual se pretende seja o estabelecimento paulista substituto, na hipótese de aquisição de mercadorias de outro Estado, é aquele decorrente das operações mercantis subsequentes, até a operação do varejo para o consumidor final.

Há, portanto, previsão expressa no Texto Constitucional que concede aos Estados o direito de tributarem de forma mais eficiente as operações futuras, pela via da tributação do fato presumido (ou ficto), mas a vinculação legal deve ser feita **ao sujeito passivo da obrigação tributária**.

O problema que se põe é que a iniciativa de exigir o ICMS – Operações Mercantis na entrada do território por parte de algumas Unidades Federativas expõe ainda mais os excessos que a sistemática da tributação de fato eventual e futuro (a antecipação com substituição) promove, alcançando aos limites da segurança jurídica.

Esta relação jurídica tributária exigida pelo §7º deve decorrer de fato impositivo (fato jurídico tributário) *in concreto*, a partir do qual se torna possível a identificação de seu sujeito passivo e, a partir de então, plena sua capacidade jurídica para compor também o polo passivo da obrigação jurídica que advém da incidência presumida que alberga os fatos futuros.

¹⁸⁰ Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: **I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte**, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (**grifamos**).

Apoiando-se no permissivo legal constante do art. 7º da Lei Complementar 87/96¹⁸¹ – e admitida sua constitucionalidade – seria legítima, ainda, para tal finalidade, a eleição do critério temporal “entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente”, na medida em que a lei (complementar, como exigido pela Constituição Federal, 146, II, *a*¹⁸²) cumpriu prerrogativa constitucional e definiu tal situação como suficiente à ocorrência do fato imponible.

É de se considerar também a vigência do artigo 6º da Lei Complementar 87/96, que incide conjuntamente com a norma que põe a competência para instituição do CMS – Operações Mercantis pelos Estados.

A crítica acerca da constitucionalidade do dispositivo constante do art. 7º referido (LC 87/96) tem lugar, vez que a competência tributária atribuída, como *in casu*, seja para instituir tributos ou para impor sua cobrança pela adoção da técnica da antecipação com substituição tributária, deve ser entendida como a que abrange operações iniciadas em seu território.

A partir da primeira operação dentro de seus limites territoriais – materialidade que só pode ser configurada pela entrada no estabelecimento (não pode haver fato jurídico para este estabelecimento antes da própria entrada no seu estabelecimento) - os Estados estariam aptos a estabelecer a figura em questão.¹⁸³

Há quem denomine a iniciativa de tributar todas as operações ocorridas em seu território a partir da entrada da mercadoria adquirida em outro Estado nos limites de

¹⁸¹ Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, **a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente** ou em outro por ele indicado (**grifamos**).

¹⁸² Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

¹⁸³ “Com efeito, a entrada não está prevista dentre as hipóteses de incidência (art 2º), nem está indicada como momento da ocorrência do fato gerador (art. 12),. Ou seja, apenas para viabilizar a cobrança do ICMS por antecipação/substituição a entrada é assim qualificada. (GRECO, Marco Aurélio, *in Substituição Tributária (ou antecipação do fato gerador)*, p. 104).

suas fronteiras, de antecipação da substituição “para frente”. Melhor seria nomeá-la como “antecipação da antecipação com substituição”, porque precede inclusive a identificação do sujeito passivo da relação jurídica que nasce do fato jurídico *in concreto* (CF, §7º, do art. 150), se antepondo inclusive à ocorrência do “fato gerador presumido”.

Se as alterações que a antecipação com substituição promove na cobrança do ICMS – Operações Mercantis são marcantes para determinar a mudança na feição do imposto e nos seus impactos econômicos, denotando excessos aos limites impostos pela Carta de Competências, com mais ênfase somos impulsionados a concluir que a antecipação (da antecipação com substituição) transmuda de tal forma os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária do imposto, que evidencia a instituição de novo imposto.

Ao analisar a primeira figura a que nos referimos no parágrafo acima (antecipação com substituição) sob o prisma da base de cálculo presumida, Aires Fernandino BARRETO concluiu que “implica tríplice desnaturação do tributo”.¹⁸⁴

BARRETO evidencia uma **i.** “desnaturação do critério material”, **ii.** “desnaturação da base de cálculo”, **iii.** “majoração da alíquota, sem lei”, e **iv.** “exigência de tributo com efeito de confisco”.

A “substituição tributária” não pode ser instituída de modo a desvirtuar a matriz constitucional do ICMS – Operações Mercantis sob a falsa justificativa da praticabilidade.

“A Substituição tributária, que tem por supedâneo o princípio da praticabilidade da tributação em prol do Estado, não tem o condão de alterar o perfil constitucional do ICMS ou de macular o princípio da não-cumulatividade.”¹⁸⁵

¹⁸⁴ BARRETO, Aires Fernandino, *in* Substituição Tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo, 2002, Revista Dialética de Direito Tributário v. 84, p. 29.

7.1. A materialidade do ICMS – Operações Mercantis na Antecipação (da antecipação com substituição)

Neste ponto, retomamos o exemplo da legislação bandeirante ¹⁸⁵ para testar o exercício da antecipação da antecipação com substituição onde o fato imponible presumido estará noticiado (norma individual e concreta) quando a mercadoria adquirida de estabelecimento sediado em outro Estado adentrar o território paulista.

Vemos que a materialidade eleita para incidência do fato imponible presumido é a entrada no território paulista que não encontra respaldo na Lei Complementar 87/96.

O dever de recolhimento antecipado do imposto próprio pelo substituto (antecipação tributária) longe está de se confundir com a substituição tributária progressiva autorizada pela EC 3/93.

Nada mais absurdo ainda que exigir de um mesmo contribuinte que exerça o papel de contribuinte e de substituto tributário. Ninguém pode ser tributo de si mesmo.

¹⁸⁵ DERZI, Mizabel Abreu Machado; e COELHO, Sacha Calmon Navarro, Base de Cálculo do ICMS no Regime de Substituição Tributária para frente – Exclusão dos Descontos Incondicionais, Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, p. 63.

¹⁸⁶ No Estado de São Paulo, a antecipação tributária está disciplinada no artigo 2º, §3º da Lei nº 6.374 de 1989 e artigo 426-A do regulamento do ICMS, a seguir colacionados:

“Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto: (...)

§ 3º - A - Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto no regulamento, relativamente a operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes, na forma estabelecida pelo Poder Executivo.”

“Artigo 426-A - Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento (Lei 6.374/89, art. 2º, § 3º-A) :

I - do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

Ao mesmo tempo e na mesma relação jurídica ocupar a posição de sujeito passivo substituto e contribuinte substituído.¹⁸⁷

Com efeito, ao se estabelecer o dever de recolhimento antecipado do ICMS pelo contribuinte paulista quando da entrada no território deste Estado, de mercadorias por ele adquiridas de empresa sediada em outra Unidade da Federação, está o legislador paulista deslocando, a seu talante, o aspecto temporal da Regra-matriz de incidência tributária, cujos contornos estão rigidamente delineados.

Como dissemos, quando a mercadoria é adquirida de estabelecimento situado em outra unidade da Federação, a exigência do ICMS – Operações Mercantis a partir no momento da entrada da mercadoria *no território* (cruzamento das barreiras fiscais entre os Estados Federados) implica não somente a cobrança do imposto por antecipação (com substituição) relativamente ao fato imponible presumido relativo às circulações que possível e provavelmente se seguirão, mas também a cobrança antecipada do imposto devido pela operação própria deste adquirente, primeiro agente na cadeia de abastecimento neste Estado (território).¹⁸⁸

¹⁸⁷ “Em outras palavras: somente dentro dos estreitos limites da substituição tributária é que pode ser exigido tributo antes de concretizado o seu fato gerador. Tanto isso é verdadeiro que não há estipulação constitucional da figura da antecipação do recolhimento do tributo devido pelo próprio contribuinte - e não por terceiros, quando atuaria como substituto - para momento anterior à efetivação, no plano da realidade social, da situação desenhada abstratamente na lei como geradora da sua obrigação. Menos fosse porque é absolutamente ilógico e injurídico que alguém funcione como substituto tributário de si mesmo. Ou se substituem sujeitos passivos colocados em posição antecedente ou são substituídos sujeitos passivos postos em posição subsequente”. MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando, In: Da Exigência Antecipada do ICMS dos Adquirentes de Mercadorias, Contribuintes Varejistas do Imposto, De Fornecedores de Outros Estados, em Operações Interestaduais. Apostila eletrônica do curso de LLM – *Master in Law* (Mestrado em Direito) – em Direito Tributário, do INSPER – Instituto de Ensino e Pesquisa – de São Paulo (SP), jan. a mar./2010.

¹⁸⁸ Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo (Decreto 45.490, de 30/11/2000 - Artigo 426-A - Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento (Lei 6.374/89, art. 2º, § 3º-A): (Redação dada ao artigo pelo Decreto 52.742, de 22-02-2008; DOE 23-02-2008; Efeitos a partir de 01-02-2008)

I - do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se às mercadorias sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária referidas nos artigos 313-A a 313-Z20, exceto se o remetente da mercadoria tiver efetuado a retenção antecipada do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme previsto na

Neste caso, e relativamente ao imposto incidente sobre a operação própria ocorre uma antecipação (sem substituição), havendo tão somente uma alteração do critério temporal do imposto.

O imposto incidente sobre a operação própria é exigido antecipadamente como também o é ICMS devido por antecipação (fato imponível presumido).

Tal prática não se confunde com a cobrança de diferencial de alíquota que vem sendo também perpetrada por diversos Estados da Federação, sob pretexto da autorização constitucional para cobrança do imposto antecipadamente quando a aquisição interestadual é feita por consumidor final.

Rodrigo Dalcin RODRIGUES dá conta, exemplificativamente, de que o Decreto 46.137/2009 do Poder Executivo do Rio Grande do Sul, institui uma outra modalidade de “antecipação do pagamento” que não se confunde com esta que desenvolvemos aqui, muito embora a antecipação da incidência tributária em hipótese não autorizada pela constituição.¹⁸⁹

Fica assim caracterizada a alteração que a norma da antecipação tributária provoca no critério material, temporal e espacial da regra matriz do ICMS - Operações Mercantis.

Há expressa contrariedade ao princípio da tipicidade cerrada/reserva de lei complementar, por não estar prevista nas hipóteses do artigo 12 da LC 87/96.

legislação. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 54.338, de 15-05-2009; DOE 16-05-2009; Efeitos a partir de 01-06-2009)

¹⁸⁹ “Um desses casos em que é difícil compreender a violação de regras, em virtude da tática legislativa utilizada pelos estados para auferir receitas indevidas a título de ICMS, ocorre em relação à cobrança de “diferença de alíquota interestadual”.

(...) Há casos concretos em que tais sujeitos ativos extrapolam estes limites (aquisição interestadual por consumidor final), exigindo ICMS sobre a diferença de alíquota mesmo quando a aquisição é para fins de revenda ou inserção em processo produtivo e o fazem mascarando a exigência sob a roupagem de “antecipação do pagamento” “pela operação subsequente”. (RODRIGUES, Rodrigo Dalcin, in A Cobrança indevida da “Diferença de Alíquota de ICMS” sobre produtos adquiridos para revenda ou para integrar o processo produtivo, mascarada de “Antecipação de Pagamento”, Revista Dialética de Direito Tributário 167, São Paulo, Dialética, 2009, p. 119).

Também o permissivo do art. 7º da Lei Complementar no 87/96 , apesar de eleger hipótese distinta daquelas previstas em seu artigo 12, legitima a eleição do critério de entrada no estabelecimento, mas não a entrada no território da unidade federativa.

Recorde-se aqui a lição de BALEEIRO, que, por ocasião da relatoria do RE 68.971/SP (Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, j. 11/05/1973), assentou: “Instituir antecipação de imposto antes de constituir-se o crédito definitivo porque ainda não ocorreu o fato gerador da obrigação fiscal, é o mesmo que decretar o Estado empréstimo compulsório inconstitucional, por que negado à sua competência.”

Também XAVIER proclama que “falar em pagamento antecipado de obrigação não constituída é *contradictio in adjeto*, pois o conceito de ‘pagamento’ pressupõe dívida preexistente que se destina a extinguir.”

E se há imposição de obrigação tributária – e pior, por substituição tributária – fora dos limites legais, há ofensa ao princípio da reserva legal, nos termos do quanto disposto no art. 97, III do Código Tributário Nacional.

Não há como justificar que essa prática ou técnica tributária encontre fundamento no permissivo constitucional do parágrafo 7º, do artigo 150, da CF, como também não deriva das disposições sobre “substituição tributária” previstas na Lei Complementar 87/96.

7.2. O fato imponível presumido como antecedente da regra matriz de incidência tributária na antecipação com substituição para o ICMS – Operações Mercantis

Importa retomar a redação constitucional do §7º, do art. 150, para dela lançar as proposições descritivas deste tópico:

“Art. 150. (...) §7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Sobre o *status* da lei a que se refere o art. 150, MARTINS sustenta que a aplicação do dispositivo mencionado, prescinde de lei complementar e pode ser aplicado pela lei ordinária de cada Ente Federativo.¹⁹⁰

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem orientado que a falta de menção expressa sobre necessidade de lei complementar, serve, ao propósito da regulamentação reclamada, o modelo ordinário de lei.

MARTINS resolve, assim, a polêmica que se coloca diante da necessária lembrança ao inciso XII, §2º, do art. 155, letra b¹⁹¹:

Haveria um conflito entre a norma constitucional posterior (EC nº 3/93) e a versão original do dispositivo, veiculado em 5 de outubro de 1988?”

“Duas alternativas se colocam. A primeira, no sentido de que em relação à substituição tributária “para frente”, a lei complementar não é necessária, pois norma constitucional posterior dispensou de tal conformação, veicular a mencionada técnica de imposição, passando a ser a única exceção à regra aquela do §2º, inciso XII, letra b.

A segunda alternativa é que, apesar de o constituinte referir-se à lei, há que se entender que vinculou à lei complementar a regulamentação idealizada para a

¹⁹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva, *in* Substituição Tributária Antecipada – Inteligência Atual do § 7º do Artigo 150 da Constituição Federal, *in* Revista Dialética de Direito Tributário v. 82, p.137.

¹⁹¹ “XII. Cabe à lei complementar: (...) b) dispor sobre substituição tributária;”

substituição no ICMS, que depois possibilitaria, uma vez sancionada, a produção de lei ordinária.¹⁹²

MARTINS entendeu pela auto aplicabilidade do dispositivo constitucional, na medida em que “não há nenhuma exceção ou restrição, no parágrafo 7º do art. 150, outorgando ao Poder impositivo competente, em todas as esferas, o direito de adotar a técnica impositiva, da substituição tributária para frente.”

Ora, se sustentarmos que a lei complementar é indispensável, em face do §2º, inciso XII, letra b, da Constituição Federal, teremos que enfrentar o fato de que não estão suficientemente disciplinadas tais regras dentre os artigos 6º a 10º da Lei Complementar nº 87/96, editada a pretexto de regular o dispositivo constitucional do § 7º.

Para CARRAZA, a Lei Complementar nº 87/96 “pretendeu disciplinar a substituição tributária “para frente”, no ICMS, em seus arts. 5º, 6º, 7º e 8º. Fê-lo, porém, a nosso ver, de modo inadequado e inconstitucional.”¹⁹³. Assim ele conclui:

“Estamos percebendo, em primeiro lugar, que a Lei Complementar 87/96, ao cuidar da substituição tributária no ICMS, delegou, em diversos pontos, à lei ordinária, de cada unidade federativa, a competência para disciplinar o assunto.”
“Muito bem, estes ditames constitucionais foram afrontados pelos arts. 5º e 6º da Lei Complementar 87/96, que, em síntese, autorizam a lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal a dispor sobre substituição tributária no ICMS.”

Característica importante desta violação é que “Com isto frustrou-se o desígnio constitucional de assegurar que o regime da substituição tributária no ICMS, seja uniforme em todas as unidades federadas.”¹⁹⁴

Assim, importantes definições acerca do regime jurídico que se imporiam de modo uniforme restaram frustradas, ficando delegadas ao legislador ordinário, que em

¹⁹² MARTINS, Ives Gandra da Silva, *in* Substituição Tributária Antecipada – Inteligência Atual do § 7º do Artigo 150 da Constituição Federal, *in* Revista Dialética de Direito Tributário v. 82, p.138.

¹⁹³ CARRAZA, Roque Antonio, *in* ICMS, MALHEIROS, 12ª ed., 2007, p. 297

¹⁹⁴ CARRAZA, Roque Antonio, *in* ICMS, MALHEIROS, 12ª ed., 2007, p. 299

alguns casos “terceirizou” tal responsabilidade para decreto do Executivo dos Estados, que a pretexto de regulamentar, inovou a ordem jurídica, em cada caso. Colocada a crítica, não desceremos ao detalhe de cada excesso, menos ainda à casuística de seu exercício em cada Unidade Federativa no âmbito de sua competência.

É fato que nos restaram somente esses dois caminhos: se o dispositivo não é autoaplicável e se a Lei Complementar não cumpriu seu papel, não há disciplina vigente e não há espaço para utilização dessa técnica impositiva pelos Estados.

Ainda assim, se aceitarmos ser lei ordinária instrumento suficiente, chegaremos ao ponto de construir a norma que dá fundamento de validade à instituição da imposição por antecipação tributária pelos Estados, diretamente a partir da redação do §7º, do art. 150.

Superamos (mais uma vez) a controvérsia, para avançarmos em relação ao nosso objeto, assentando, no entanto, nossa inclinação ao prestígio do poder constituinte originário, em detrimento de disposição constitucional novel (EC 3/93), em homenagem ainda ao dispositivo constante do inciso XII, §2º, do art. 155, letra *b*, da CF.

Não se olvide, ainda, que o artigo 6º da Lei Complementar nº 87/96 traz em seu bojo caso típico de delegação de competência ao legislador ordinário para que passe a dispor sobre substituição tributária¹⁹⁵.

Ora, tudo aquilo que se encontra sob reserva de lei complementar, como a substituição tributária (art. 155, § 2º, XII, "b" da CF/88), já é resultado de delegação de competência originariamente constitucional e, portanto, indelegável. Vale lembrar o aforismo jurídico *delegatur delegare nom potest*, segundo o qual é defeso ao delegado delegar os poderes a ele conferidos por delegação.

¹⁹⁵ Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Assim, temos que o artigo 6º da LC 87/96 - que já representa o exercício de competência delegada – incorre em flagrante violação ao preceito da "indelegabilidade do poder delegado", pois está a conferir ao legislador estadual ordinário a faculdade de dispor sobre substituição tributária.¹⁹⁶

Sublinhem-se aqui as fortes críticas traçadas por John Locke quando, condenando a delegação de poderes ao executivo pelo legislativo, averbava que "ao legislativo cabe fazer leis, e não legisladores".

De qualquer forma, se há espaço para discussão acerca da necessidade de lei complementar, não resta dúvida de que por força do princípio da tipicidade fechada, ou princípio da reserva legal em matéria tributária, os decretos regulamentares de competência do Poder Executivo não podem ocupar eventual espaço deixado pela omissão legislativa.

Acórdão de lavra do Ministro Pádua Ribeiro assenta que a substituição tributária instituída por decreto é anômala porque prescinde de lei. E conclui, acertadamente, por prestigiar o princípio da reserva legal¹⁹⁷.

Superadas estas críticas, temos, portanto, para que seja instituída validamente a antecipação com substituição, a incidência de duas normas: a norma padrão de incidência tributária e a norma que impõe a antecipação tributária com substituição.

¹⁹⁶ Exemplificativamente, a Lei Estadual nº 6.374/89, que cuida da instituição e cobrança do ICMS em São Paulo, perpetuando o absurdo, pratica delegação ao Poder Executivo de competência para disciplinar a substituição tributária. Competência esta que sequer lhe foi outorgada validamente.

¹⁹⁷ Tributário. ICMS. Exigência antecipada. Mercadorias procedentes de outros Estados. Pauta Fiscal. Substituição tributária.

I – A definição do fato gerador e do sujeito passivo da obrigação tributária e da base de cálculo do imposto está sujeita ao princípio da reserva legal, não podendo a lei cometê-la ao regulamento (CTN, art. 97).

II – No caso, trata-se de substituição tributária anômala, porquanto, além de não resultar de lei, sujeita as mercadorias indicadas em ato específico do Secretário da Fazenda, quando procedentes de outros Estados, ao pagamento antecipado do ICMS sobre as saídas a serem promovidas no território cearense.

III – Recurso ordinário conhecido e provido.

(STJ – 2ª Turma, RMS nº 4.291-0-CE, unânime, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJU 1 de 25/11/96, pp. 46.17172, e repertório IOB de jurisprudência nº 1/97, caderno 1, texto 1/10.580, p. 10)

Assim, a partir das previsões hipotéticas acima, a norma individual e concreta que noticia a ocorrência do fato jurídico tributário pela pessoa do substituto (aquele que a lei escolheu para compor o polo passivo de uma relação jurídica que tem por objeto o ICMS – Operações Mercantis incidente sobre todo o ciclo comercial) noticia também a ocorrência de uma fato jurídico tributário que presume a partir da primeira materialidade os fatos jurídicos “operações de circulação subsequentes”.

O fato imponible presumido está, portanto, no antecedente da regra matriz de incidência tributária na antecipação com substituição.

JÚLIA NOGUEIRA dá conta de que

a circunstância de existir outra norma autorizando o ressarcimento, portanto, não retira àquela que obriga ao pagamento do tributo sua natureza de regra matriz de incidência tributária, uma vez que descreve em sua hipótese fato lícito – pagar rendimentos, por exemplo – e, em sua consequência, obrigação de caráter patrimonial.¹⁹⁸

7.3. O problema da quantificação do fato imponible presumido

A obrigação tributária decorre da lei. Ocorrendo uma situação, nela prevista hipoteticamente, como necessária e suficiente para concretização do seu fato imponible, surge para o Estado (credor) o direito de exigir de um sujeito passivo (devedor) o tributo (objeto da relação jurídico-tributária).

Se o sujeito passivo, por inadimplente, deixa de satisfazer a prestação jurídica a que está obrigado, aflora sua responsabilidade tributária a ensejar possa o credor constrangê-lo ao cumprimento forçado (sanção) daquela prestação, tendo como garantia o seu patrimônio.

¹⁹⁸ NOGUEIRA, Júlia de Menezes, *in Imposto sobre a Renda na Fonte*, 2007, p. 112/113.

Há, como dissemos até aqui, na antecipação com substituição, hoje estatuída no permissivo constitucional do parágrafo 7º, exaustivamente reproduzido, sujeição passiva indireta instaurada independente sobre pessoa diversa do contribuinte.

Nesse contexto deve ser examinada a antecipação com substituição ("substituição tributária para frente"), que se utiliza da figura do "fato gerador presumido" para operacionalizar esse mister.

Adentrando no que chamamos de critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, conjugado com a fixação da base de cálculo do fato impositivo presumido, prevista no consequente da norma de antecipação e substituição tributária, temos que a sua delimitação por critérios legais e que se aproximem da aferição do conteúdo econômico das operações presumidas é exigência que advém da conjugação da hipótese de incidência e da base de cálculo constitucionalmente delineadas.

A primeira função da base de cálculo consiste na faculdade de identificar a própria materialidade da hipótese de incidência impositiva; a segunda, por sua vez, diz respeito a sua propriedade de quantificar o critério material da hipótese de incidência do imposto.

Dessa forma, um criterioso estudo da Base de Cálculo, nos permite conhecer, por um lado, a conduta ou ação inserida na órbita de incidência do imposto (critério material) e, de outro, a grandeza específica à quantificação da aludida conduta.

CARVALHO destaca três funções que a Base de Cálculo tem relativamente ao fato jurídico, à obrigação central da relação e à conformação da regra matriz do tributo, quais sejam: **i.** a de medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; **ii.** compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e **iii.** confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa.

Por sua vez, a alíquota, congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida. É no critério quantitativo, portanto, onde encontramos, elementos para a determinação da dívida, que o sujeito passivo deve pagar e o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir.

Na substituição tributária, o que se busca é a simplificação do sistema de arrecadação e fiscalização, donde decorre ainda, muitas vezes, sua otimização. E facilitar implica implementar o princípio da praticabilidade.¹⁹⁹

A utilização de um fato imponible presumido no expediente da antecipação tributária com substituição permite seja instituída uma relação jurídico tributária com todos os seus consectários (sujeito passivo, sujeito ativo e obrigação) sem que tenha se verificado no mundo da experiência as materialidades que a Constituição Federal distribuiu dentre as diversas pessoas políticas. Estas materialidades na incidência antecipada (eventual e futura) com substituição a ocorrência destas realidades na experiência é presumida pelo legislador no antecedente da norma de “substituição tributária “progressiva”.

Com a presunção de fatos jurídicos de potencial e provável ocorrência são também presumidos as dimensões econômicas de cada um destes fatos. Isso mesmo. Pode ser presumida a ocorrência de mais de um fato jurídico tributário.²⁰⁰

A base de cálculo autorizada para imposição de antecipação tributária com substituição no ICMS – Operações Mercantis estava prevista originariamente no art. 8º

¹⁹⁹ “o princípio da praticabilidade... se manifesta pela necessidade de utilização de técnicas simplificadoras de execução das normas jurídicas. Todas estas técnicas, se vistas sob o ângulo da praticabilidade, têm como objetivo: evitar a investigação exaustiva do caso isolado, com o que se reduzem os custos na aplicação da lei.(...) as presunções, ficções legais e quantificações estabelecidas em lei, através de tetos e somatórios numericamente definidos, são meios a que recorre o legislador com vistas à praticabilidade...”. (DERZI, Mizabel, in *Direito Penal e Tipo*, RT, São Paulo, 1998, p. 105).

²⁰⁰ “Uma observação, no entanto, merece ser feita desde logo. Trata-se de menção, contida na letra ‘a’ do inciso II, ao fato de que a base de cálculo da antecipação/substituição poderá partir do valor da operação do ‘substituído intermediário’. Esta menção aponta para a circunstância(examinada infra) de que a figura pode abranger mais de uma operação subsequente”. (GRECO, Marco Aurélio, in *Substituição Tributária (ou antecipação do fato gerador)*, p 108).

da LC 87/96, depois alterada pela edição da lei Complementar 104/02 que inseriu o parágrafo 6º no inciso II do referido artigo²⁰¹:

“§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo”.

O que se tem hoje, portanto na legislação, é a utilização de pautas pré-fixadas (preços definidos pelo executivo, em tese com base “nos preços efetivamente praticados pelo mercado) ou uma presunção sobre as margens de lucro da cadeia de abastecimento, assim consideradas desde a operação da indústria, importador, produtor ou arrematante, passando pelas operações dos intermediários até a última operação de venda ao consumidor final, para que afira com a maior fidelidade a dimensão

²⁰¹ “Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

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

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

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

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

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

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

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002).

econômica do imposto incidente no ciclo de operações em torno do ICMS – Operações Mercantis.

A doutrina muito tem criticado a utilização da pauta como ficção legal e tal expediente levou ao judiciário uma série de ações que pretendiam discutir não só a ilegitimidade (ou inconstitucionalidade de tal expediente) como também a necessidade da devolução do valor cobrado a maior (superdimensionamento da realidade econômica do fato imponible presumido) em face dos preços finais efetivamente praticados pelo mercado.²⁰²

Em ambos os casos, entretanto, entendemos que a presunção é relativa e que somente o cotejo final das bases de cálculo efetivas e daquela considerada por força da incidência do fato imponible presumido da norma de antecipação com substituição, seguido da “imediata e preferencial” devolução do indébito, garante a aplicação fiel do malsinado permissivo constitucional do parágrafo 7º do art. 150 da CF.²⁰³

7.3.1. A definitividade do critério quantitativo do fato imponible presumido – A complementação do pagamento ou a restituição do imposto pago a maior

Consiste a substituição tributária para frente em obrigar alguém a pagar, não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas, também, o relativo à operação ou operações posteriores, que se antecipam por presunção. A questão que se

²⁰² “A pauta como ficção legal, ou como presunção legal absoluta, é inteiramente inadmissível. Já em livro publicado em 1971, um de nós afirmou serem ‘ilegais os atos das autoridades fazendárias pelos quais os Estados tem fixado as chamadas ‘pautas’, aplicáveis a determinadas mercadorias, mesmo quando o valor das mesmas conste de documentos” MARTINS, Ives Gandra da Silva, *in* ICMS: a substituição tributária e o preço final – Recurso Extraordinário – Não cabimento. Revista Dialética de Direito Tributário v. 73, p. 148.

²⁰³ “É que, quando o elemento quantificador adotado pela lei ordinária for notoriamente incompatível com a materialidade que visa a medir, deve o particular insurgir-se contra tal pretensão fiscal, recusando a quantificação pretendida”. GONÇALVES, José Arthur Lima, *in* CMS – Substituição Tributária – Base de cálculo – Lei Complementar n. 87/96 – Preço de venda sugerido – Admissibilidade perante as leis tributárias e de defesa do consumidor, Revista Dialética de Direito Tributário 68, p. 133.

apresenta coloca, frente a frente, duas teses relevantes emanadas do Pretório Excelso, que versam sobre o fato gerador e a fixação da base de cálculo presumidos e sobre a chamada substituição tributária progressiva (Constituição Federal, art. 150, § 7º), em vista à constitucionalidade e à eficácia jurídica dos aludidos institutos, a saber:

1ª) "O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer da parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade." (ADI 1851-4 Alagoas; Voto Min. Ilmar Galvão, DJU 22.11.2002, republicado DJ 13.12.2002);

2ª) "Ninguém ensina nada a ninguém nesta Casa, mas é bom que se rememorem certos princípios. Recomendam os estudiosos da hermenêutica constitucional que os direitos e garantias inscritos na Constituição devem ser interpretados de modo a emprestar-se a esses direitos a máxima eficácia. (...) Conforme vimos, na substituição tributária 'para frente' é assegurada a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Ora, se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos. (ADI 1851-4 Alagoas; Voto Min. Carlos Velloso – vencido, DJU 22.11.2002, republicado DJ 13.12.2002).

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Representação n. 848, do Ceará, na vigência do art. 58 do CTN, na sua redação originária, concluiu pela constitucionalidade

do instituto. Ao julgar o RE n. 77.402-MG, cingiu-se a declarar que o dispositivo codificado, a ele referente, fora revogado. É o que se depreende deste trecho da ementa do julgado (RTJ 73/507):

“(...) O art. 128 do CTN, ainda vigente, só a permite se houver vinculação do terceiro ao fato gerador, pelo que já não é possível, em consequência da revogação do art. 58, § 2º, II do mesmo Código, pelo Decreto-lei n. 406/68, atribuir ao industrial ou comerciante atacadista, a responsabilidade pelo tributo devido pelo comerciante varejista. (...)”

A jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça orienta-se no sentido da legitimidade da "substituição tributária para frente", segundo se depreende de reiterados julgados da Egrégia Primeira Seção (E REsp's nºs 50.549-5-SP, 43.541-0-SP, 50.013-1-SP, 39.413-7-SP, todos julgados em 13/06/95; EREsp nº 45.923-RS, j. 20/06/95, Relator Min. Américo Luz; EREsp nº 30.269-0-SP, Relator Min. Hélio Mosimann).

Em recente julgado, o STJ alterou posicionamento corrente pela devolução dos valores pagos a maior quando menor se verificasse e expressão econômica do fato jurídico tributário.²⁰⁴

²⁰⁴ “4. O egrégio STJ vinha admitindo que o contribuinte do ICMS, sujeito ao regime de substituição tributária para frente, se compensasse, em sua escrita fiscal, dos valores pagos a maior, nas hipóteses em que a base de cálculo real tivesse sido inferior àquela arbitrada.

5. Entrementes, em 08 de maio de 2002, o Plenário do Pretório Excelso, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851, decidiu pela constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, em virtude do disposto no § 7º do art. 150 da CF, e considerando ainda a finalidade do instituto da substituição tributária, que, mediante a presunção dos valores, torna viável o sistema de arrecadação do ICMS. Em consequência, ficou estabelecido, no âmbito daquela egrégia Corte, que somente nos casos de não realização do fato impositivo presumido é que se permite a repetição dos valores recolhidos, sem relevância o fato de ter sido o tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído.

6. Submissão ao julgado da Excelsa Corte. A força da jurisprudência foi erigida como técnica de sumarização dos julgamentos dos Tribunais, de tal sorte que os Relatores dos apelos extremos, como soem ser o recurso extraordinário e o recurso especial, têm o poder de substituir o colegiado e negar seguimento às impugnações por motivo de mérito.

7. Deveras, a estratégia político-jurisdicional do precedente, mercê de timbrar a interpenetração dos sistemas do *civil law* e do *common law*, consubstancia técnica de aprimoramento da aplicação isonômica do Direito, por isso que para "casos iguais", "soluções iguais".

Sobrevindo o julgamento da ADIN-1.851-4 pelo STF, o incômodo na doutrina permaneceu o mesmo. Como conjugar esta decisão com todos os argumentos construídos não somente pela inconstitucionalidade como pela definitividade do “fato gerador presumido”?

Confrontemos o trecho da emenda do v. acórdão:

A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, 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 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. (Adin nº 1.851-4-AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 13-12-2002, p. 60).

Decisões posteriores das Turmas do STF vêm considerando que a tributação antecipada por substituição tributária é definitiva não cabendo restituição ou cobrança complementar na operação subsequente, ignorando por completo o disposto na parte final do § 7º, do art. 150 da CF. Isso é confundir presunção com ficção. Presunção é uma suposição baseada em probabilidades; pertence ao mundo da possibilidade e da probabilidade. Ficção pertence ao mundo da fantasia, do imaginário.

8. A real ideologia do sistema processual, à luz do princípio da efetividade processual, do qual emerge o reclamo da celeridade em todos os graus de Jurisdição, impõe que o STJ decida consoante o STF acerca da mesma questão, porquanto, do contrário, em razão de a Corte Suprema emitir a última palavra sobre o tema, decisão desconforme do STJ implicará o ônus de a parte novamente recorrer para obter o resultado que se conhece e que na sua natureza tem função uniformizadora e, a fortiori, erga omnes.

9. Recurso ordinário desprovido” (RMS nº 22.725-PE, Rel. Min. Luiz Fux, j. 16-6-2008).

O Texto Constitucional refere-se ao fato gerador presumido e não fictício. E ao prescrever a restituição posterior do imposto pago a mais afastou a presunção absoluta. Comprovando-se a venda do veículo pelo preço inferior ao da tabela do fabricante impõe-se a restituição da diferença. É o que prescreve a Constituição. A definitividade do fato gerador presumido em relação ao contribuinte substituto não afasta a restituição a que tem direito o contribuinte substituído.

O argumento é simples. Se nem mesmo nos chamados tributos indiretos (classificação econômica que graceja ares de correção), o pagamento a maior encontra obstáculos à restituição, reclamando a legislação infraconstitucional apenas o atendimento de prévias condições (art. 166 do CTN), impossível sustentar a possibilidade de uma hipótese de não-restituição e definitividade.²⁰⁵

Animado pela jurisprudência, ao nosso ver equivocada do STF e que terminou por orientar a mudança de rumo no STJ, o Estado de São Paulo ingressou com inusitada Adin para ver declarada a inconstitucionalidade da própria lei que editou e que assegura a restituição no caso de ocorrer o fato gerador em dimensão menor do que aquela levada em conta pelo fato gerador presumido. Corre-se o risco de ver proclamada a inconstitucionalidade de lei conformada com o texto constitucional.

Estamos pela *provisoriedade* e não pelo *caráter definitivo do fato impositivo presumido*, ao contrário do que fora suscitado pelo Min. Ilmar Galvão, e esperamos ainda a modificação da orientação jurisprudencial para que se prestigie uma interpretação segundo a Constituição, sob pena de verificarmos um descrédito da instituição, ao cabo de seguidas decisões equivocadas, nas quais não se verifica

²⁰⁵ HENRIQUE, Walter Carlos Cardoso *in* Substituição Tributária Para Frente – Julgamentos Pendentes No STF (ADI 2.675 – PE E 2.777-SP) – Compreensão da Tributação Constitucionalmente Presumida e Seu Correlato Direito à Restituição, Revista de Direito Tributário v. 105, p. 133.

prestígio da função maior da Suprema Corte, algo que deve ser evidenciado pelo completo desatrelamento da função judicante dos interesses estatais.²⁰⁶

Argumenta-se ainda que o instituto viola o princípio da tipicidade tributária, porquanto importa exigência do imposto antes da ocorrência do seu fato gerador, como dissemos.

Afastando este argumento HERON ARZUA diz que

(...) desde o início de vigência do ICMS (1967), a substituição tributária foi adotada para certas mercadorias, tais como cigarros e bebidas. À época não houve qualquer contestação quanto à constitucionalidade desse método de arrecadação. A alegação de que haveria cobrança do tributo antes da ocorrência do fato gerador demonstrava que praticamente todo o sistema normativo tributário brasileiro assim era concebido. Inúmeros impostos e taxas estabelecidos nas leis federais, estaduais e municipais eram cobrados antes do fato impositivo respectivo. O imposto de transmissão inter vivos deve ser pago antes da lavratura da escritura pública de compra e venda, a qual há de ser levada ao registro imobiliário, este sim o fato gerador do imposto já pago. O imposto de exportação é exigido antecedentemente à saída do bem exportado, saída essa que é o suporte de incidência do tributo. O imposto de renda das empresas é normalmente cobrado antes da configuração da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos. A taxa judiciária e as custas judiciais devem ser pagas, na maioria dos casos, previamente ao ajuizamento da petição inicial de qualquer ação, antes, portanto, da prestação do serviço público que lhes dá causa. As taxas de polícia, em geral, também são cobradas anteriormente ao efetivo exercício do poder de fiscalização. E assim por diante.

Essa argumentação não nos parece procedente, pois acreditamos que nada é mais óbvio que dizer que a tributação de fato futuro e eventual implique afronta ao princípio da legalidade.

7.3.2. Ofensa ao princípio da capacidade contributiva

Muito embora não tenhamos desenvolvido ou reproduzido doutrina sobre o princípio da capacidade contributiva no início deste trabalho, agora neste capítulo onde

²⁰⁶ Cf. MATOS. Aroldo Gomes de, *in* Restituição do ICMS Pago a maior no regime da Substituição tributária e as decisões da Suprema Corte, Revista Dialética de Direito Tributário v. 66, p. 24.

tratamos de alguns princípios relevantes para este estudo, é preciso destacar que essa omissão não implica menosprezo a este importante fundamento da tributação.

Na assertiva de SOARES DE MELO, “é elementar que só cabe imposição tributária quando ocorrem fatos, atos, operações, situações e estados jurídicos, denotadores de fundamento econômico (riqueza), jamais tendo cabimento a incidência do tributo sobre qualidades pessoais, físicas, ou intelectuais.”²⁰⁷

Quando a norma de antecipação tributária, com substituição do sujeito passivo, impõe obrigação tributária em montante superior aquele que deveria decorrer da conjugação da alíquota e da base de cálculo delimitadas pelo Sistema Constitucional Tributário e que deve obrigatoriamente corresponder ao objeto da relação jurídica tributária imposta pelo consequente da norma jurídica tributária (*stricto sensu*), há clara ofensa a este importante princípio constitucional.

Dizemos isso porque percebemos claramente esta violação quando nos debruçamos sobre a antecipação com substituição na cobrança do ICMS – Operação Mercantis, seja em relação ao sujeito passivo, que tem o dever de satisfazer a prestação tributária em face do Fisco, seja para os substituídos na cadeia de abastecimento, porque o imposto antecipado, quando decorrente de indevida majoração, seja pela prática de “preço de pauta”, seja pela imposição de Margem de Valor Agregado, fixados em descompasso com a realidade econômica, será financeiramente suportado por todos da cadeia, aumentando inclusive o preço da mercadoria ao consumidor final.

Note que essa ofensa à capacidade contributiva das empresas poderia ser provisória (no sentido de momentânea, por determinado lapso de tempo) se ao final da apuração, fosse garantido aos sujeitos passivos e contribuintes penalizados um

²⁰⁷ MELO, José Eduardo Soares de, *in* O Princípio da Capacidade Contributiva e a Substituição Tributária, Revista de Direito Tributário v. 90, p. 100.

mecanismo que, com fluência, assegurasse a pronta recuperação dos valores indevidamente recolhidos.

Entendíamos fosse essa a norma constitucional delimitadora da competência atribuída aos Estados que pudesse ser construída a partir da literalidade do parágrafo 7º, do artigo 15 da CF, quando diz que deveria ser “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Nesta observação, com direção à realidade do ICMS – Operações Mercantis, apontando para a casuística das ofensas que tem sido perpetrada pelos Estados, em razão de legislações (leis ordinárias e decretos que instauram os Regulamentos de ICMS nos Estados) que não observam a orientação tributária sistemática da Constituição, exemplificamos caso em que o fato imponível presumido não corresponde à realidade, ou seja, a realidade econômica tributável é menor do que a presumida.

Entretanto, nos casos em que o fato jurídico presumido não ocorre (não se realiza, no dizer constitucional) no mundo da experiência, a imediata e preferencial reposição ao *statu quo ante* também não tem se verificado no exercício da competência legislativa das Unidades Federativas em matéria de antecipação, o que denota risco ainda maior de ofensa ao princípio da capacidade contributiva e, consequentemente, como dissemos capítulos atrás, à segurança jurídica das relações entre o Fisco e os administrados.

Jackson BORGES DE ARAÚJO, em trabalho sobre A Ficção do fato gerador na substituição tributária para o ICMS nos oferece “as mais penetrantes análises” sobre o princípio da capacidade contributiva, como prefacia José SOUTO MAIOR Borges.

Pontua o autor que

“o conteúdo da capacidade econômica é real, mensurável. Desconsiderá-lo por via de ficção é violar o princípio da igualdade, pois sem o critério da capacidade econômica, que enseja a aferição concreta da situação econômica de cada contribuinte, não se pode distinguir com justiça, entre os que podem pagar o imposto e os que não podem pagar. A ficção neutraliza de forma sutil e perversa a eficacalidade do princípio da igualdade no âmbito do direito tributário.”²⁰⁸

Destacamos assim a ofensa ao princípio da capacidade contributiva que pode ser - e vem sendo - perpetrada pelas Unidades Federativas no exercício da competência para tributação das Operação Mercantis pelo ICMS, dentro de seus território, quando levada a efeito pela sistemática da substituição tributária, quando **i.** fixe Margens de Valor Agregado ou preços de pauta²⁰⁹ acima da realidade econômica, das operações, das mercadorias ou das cadeias de abastecimento, **ii.** não assegure por meio de dispositivos na legislação instituídos conjuntamente com a sistemática da antecipação com substituição, para ressarcimento dos valores pagos a maior ou indevidamente pagos, em face da inocorrência do fato gerador, e ainda **iii.** apesar de implementados os dispositivos de ressarcimento, não os operacionalize de forma eficaz a assegurar o pronto ressarcimento.

Não acreditamos, entretanto, – com SOARES DE MELO – que “o princípio da capacidade contributiva – imanente e adstrito ao realizador do fato imponible – compreenda e permita a distribuição de cargas tributárias estranhas ao fato imponible”.²¹⁰

²⁰⁸ ARAÚJO, Jackson Borges de *in* ICMS Ficção do Fato Gerador na Substituição Tributária, São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 107.

²⁰⁹ Os preços de pauta são normalmente fixados por convênio no âmbito do CONFAZ, quando a antecipação com substituição é introduzida no sistema para tributação do ICMS, de forma homogênea nos Estados, também por força de Convênio.

²¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. Ob. cit., p. 105.

8. Tributação dos estoques

A imposição de um regime jurídico que prevê a antecipação (da antecipação) tributária com substituição obriga, portanto, os sujeitos passivos nas aquisições interestaduais a procederem (antecipadamente) o recolhimento do imposto incidente sobre a operação por ele promovida (ainda que antecipando o aspecto temporal e deslocando o aspecto espacial, na medida em que opera verdadeira transmutação do critério material do ICMS – Operações Mercantis, e escolhendo como fato imponible tributário a entrada em seu território, como é o caso do exemplo que estudamos da legislação paulista (art. 426-A, do regulamento do ICMS).

Considerando ainda que todas as aquisições feitas junto à indústria, aos importadores, produtores ou arrematantes, já estarão tributadas por força da antecipação com substituição do ICMS – Operações Mercantis, teremos que, diante deste regime jurídico, o estabelecimento intermediário paulista (atacadistas, distribuidores e varejistas), ou seja, esses agentes econômicos como substitutos tributários serão sempre contribuintes substituídos nas operações que promoverem, a partir da entrada em vigor de referida legislação.

Ocorre que – pensaram as Fazendas Estaduais, neste exemplo a Fazenda do Estado de São Paulo – algumas saídas promovidas por esses estabelecimentos ainda terão como objeto de suas operações, mercadorias que se encontravam no estoque em condição diferente daquelas adquiridas na vigência do novo regime, ou seja, as mercadorias adquiridas anteriormente não continham contabilizados em seus custos o imposto (e os acréscimos legais que o acompanham no regime de substituição/antecipação) total do ciclo de abastecimento.

Por meio dessa solução apressada e ilegítima, os governos estaduais vislumbraram a possibilidade de não recolhimento do ICMS devido pelos revendedores sobre as mercadorias que estariam em estoque quando do início dessa sistemática da substituição tributária “para frente”, então implementaram a *tributação dos estoques*.²¹¹

No Estado de São Paulo, temos os Decretos nº. 54.169/2009 e nº. 53.625/2008, que determinaram que estas empresas (revendedoras) fizessem um inventário do estoque no início da instituição da antecipação/substituição tributária de seus produtos e, mediante aplicação de algumas fórmulas, recolhessem o ICMS sobre o estoque (“de forma parcelada”).

Com a edição desses dois decretos se instituiu em São Paulo a tributação do ICMS sobre o valor do estoque, ofendendo diversas diretrizes constitucionais e legais que acarretam na ilegalidade e inconstitucionalidade de sua cobrança.

A instituição da cobrança do ICMS sobre o valor do estoque, mediante edição de Decreto, acaba por desrespeitar o Princípio da Estrita Legalidade, segundo o qual é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Os Decretos Estaduais que criaram essa cobrança também trazem as fórmulas de cálculo (base de cálculo e alíquota) do imposto a ser recolhido, que chegaram a acarretar em aumento de mais de 30% da carga tributária das empresas, em ofensa frontal à capacidade contributiva desses contribuintes, diretriz constitucional das mais importantes na atividade tributária.

Outro aspecto importante dessa famigerada solução é a desobediência ao princípio da irretroatividade tributária previsto na alínea "a" do inciso III do artigo 150

²¹¹ Utilizamos no exemplo e para a demonstração dos nossos argumentos a legislação do Estado de São Paulo, as informamos que inadvertidamente quase a totalidade das legislações que implementaram tributação antecipada, como nos referimos no item retro, implementaram a tributação dos estoques. Na legislação do Estado do Mato Grosso, por exemplo, a antecipação (da antecipação) com substituição ficou denominada de ICMS Garantido, enquanto que a tributação dos estoques, instituída posteriormente, foi nominada de ICMS Garantido Integral.

da Constituição, na medida em que a exigência do ora ICMS retroage para fatos geradores – como existência de estoque. É importante enfatizar aqui que o Código Tributário Nacional (CTN), ao consagrar no inciso II do artigo 106 a possibilidade de retroatividade de leis tributárias, somente a consagra em benefício dos administrados/contribuintes – esta é a denominada retroatividade benigna.

Por derradeiro, temos por inconstitucional a tributação dos estoques instituída pelo Decreto nº 52.847/08 no Estado de São Paulo sem atenção ao princípio da anterioridade obtido a partir da análise conjunta das alíneas "b" e "c" do inciso III do artigo 150 da Constituição. Referida tributação – se não arranhasse outros dispositivos constitucionais – somente poderia ser implementada a partir de 1º de janeiro de 2009.

Vale lembrar que o Decreto nº 52.847/08 não se aproveita de nenhuma das hipóteses inserido nas exceções de retroação da norma tributária descrita no art. 106 do CTN.²¹²

Assim, atribuindo-se a eficácia da norma vigente a fatos geradores realizados a partir de 01/04/08, não há como se admitir a exigência da substituição tributária ao estoque adquirido anteriormente à vigência da norma tributária que impõe nova sistemática de tributação.

Ora, os produtos incorporados ao estoque pelo contribuinte, adquiridos antes da vigência da norma, não podem ser considerados como fatos geradores pendentes, na medida em que o fato impositivo se aperfeiçoou antes da vigência da substituição

²¹² “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

tributária, por vedação expressa ao artigo 116 do CTN, conforme já tem se manifestado o STJ.²¹³

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

²¹³ Nesse sentido, o STJ se manifestou sobre a matéria no Recurso Especial:

“TRIBUTARIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA. PRODUTOS FARMACEUTICOS. ESTADO DE SÃO PAULO. 1 - A JURISPRUDENCIA DA 1A. SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTA ASSENTADA NA LINHA DO ENTENDIMENTO DE QUE E LEGAL O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA ADOTADO PELO ESTADO DE SÃO PAULO EM SE TRATANDO DE TRANSAÇÕES COM VEICULOS AUTOMOTORES, CONSIDERANDO ATENDIDAS AS EXIGENCIAS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DAS LEIS COMPLEMENTARES REGEDORAS DO TEMA, APENAS, O INCISO XIII, DO ART. 8., DA LEI ESTADUAL DE SÃO PAULO DE N. 6.374, DE 1. DE MARÇO DE 1989, CUJA REDAÇÃO TOTAL DO REFERIDO ARTIGO E A SEGUINTE: (...) 2. - O MESMO DIPLOMA LEGAL AMPARA IGUAL REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA PARA A COBRANÇA DO ICMS RELATIVO AOS PRODUTOS FARMACEUTICOS. 3. - NÃO E ILEGAL A EXIGENCIA DO RECOLHIMENTO ANTECIPADO, PELA EMPRESA FABRICANTE, DO ICMS, INCIDENTE NA REVENDA OU FORNECIMENTO DE PRODUTOS FARMACEUTICOS PELO FABRICANTE OU FORNECEDOR. 4. - CONTINUA, ASSIM, EM VIGOR, A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL, REGULADORA DA CHAMADA "SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA PARA FRENTE", HOJE COM ENDOSSO DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 03/93. 5. - CONSTITUIÇÃO, ART. 155, PARAG. 2. XII, B; E. C. N. 3/93. DECRETO-LEI N. 406/68. LEI COMPLEMENTAR N. 44/83. C. T. N., ART. 128. CONVENIO 66/88. 6. - AS MERCADORIAS ESTOCADAS PELA EMPRESA CONTRIBUINTE NÃO OBRIGA AO RECOLHIMENTO DO ICMS, POR FORÇA DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA. 7. - RECURSOS ESPECIAIS DA EMPRESA E DO ESTADO IMPROVIDOS.” (113917/SP (1996/0073226-4), DJ 18.08.1997, p. 37785)

Em seu voto, o i. Min. José Delgado bem definiu a impossibilidade de retroação da nova sistemática de tributação, in verbis:

“(…) Como se não bastasse, há, ainda, outra questão que deve ser levantada. No momento em que foi baixada a substituição tributária no estado de São Paulo, através de decreto baseado em Convenio celebrados pelos entes da Federação, as mercadorias há haviam sido adquiridas e já estavam estocadas. Assim, é evidente que o regime jurídico que imperava no momento em que houve a circulação (venda) dos produtos do laboratório para o estabelecimento da recorrida era aquele anterior que funcionava nos moldes do que prevê nossa Carta Magna. Por aquele sistema anterior, que respeitava as normas constitucionais, o ICMS só seria recolhido quando a recorrida fizesse a venda destes produtos estocados, e se houvesse a venda, calculado sobre o valor real da operação, e, descontado o crédito oriundo das aquisições destas mercadorias. Com o advento da substituição tributária para frente, com a pretensão de tributar os estoques de mercadorias, o estado de São Paulo acabou por infringir o art. 150, II, “a”, que veda a retroatividade da norma tributária para alcançar fatos geradores ocorridos em período em que a norma nova ainda não estava em vigor. A substituição tributária paulista jogou por terra tal princípio, na medida em que aplicou às mercadorias em estoque, cuja aquisição se deu antes do advento desta malsinada forma de tributação, o regime de recolhimento antecipado do tributo, quebrando a regra constitucional que veda a retroatividade da norma tributária. Destarte, com relação à tributação antecipada dos estoques de mercadorias, o v. acórdão deve ser integralmente mantido, vez que, de uma forma ou de outra, acabou aplicando as normas constitucionais vigentes ao caso concreto, ficando de acordo com nosso ordenamento jurídico.”

Assim, a exigência do recolhimento antecipado ao estoque anteriormente à vigência da sistemática de tributação da substituição tributária e o correspondente parcelamento em 6 (seis) parcelas mensais, viola o art. 150, II, “a”, que “veda a retroatividade da norma tributária para alcançar fatos geradores ocorridos em período em que a norma nova ainda não estava em vigor”.

9. Substituição, Antecipação (com substituição) e Antecipação (da antecipação com substituição) Tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça

Ao decidir a ADin 1.851-4 (DJU 22.11.2002), o Supremo Tribunal Federal definiu que o ICMS pode ser cobrado sobre fato futuro, ou “antes da ocorrência do fato imponível, com base no valor presumido de venda futura de mercadoria, sem que haja dever de devolução, ainda que a operação final ocorra por valor inferior.”

Queremos ressaltar alguns dos fundamentos da decisão referida para extrair deles a inteligência segundo a qual os pontos aqui suscitados não se encontram rechaçados pela pretensa superação da matéria em desfavor dos contribuintes. Antes sim, abonam as conclusões produzidas com este trabalho.

Extraímos trecho do voto do Min. ILMAR GALVAO:

Aliás, a Lei Complementar 87/96 não apenas deferiu o modo de apuração da base de cálculo na substituição tributária progressiva, mas também o aspecto temporal do fato gerador presumido, consubstanciado, obviamente, na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não havendo cogitar, pois, de outro momento, no futuro, para configuração do elemento. A providência não é de causar espécie, porquanto na conformidade do disposto no art. 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Parece brotar deste julgado, notadamente do voto do I. Relator, que a orientação pretoriana não aponta no sentido da possibilidade de utilização indiscriminada do instituto da antecipação/substituição tributária ou até mesmo do “fato gerador presumido”, ao serviço único de atender as expectativas arrecadatórias dos Estados.

Antes, sim, apesar de reconhecida a constitucionalidade do instituto²¹⁴,

²¹⁴ Posicionamento pacificado sobre a constitucionalidade do instituto da substituição tributária como se vê da ementa do acórdão abaixo reproduzida:

“RE 474241 AgR / MG - MINAS GERAIS AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCEJulgamento: 15/08/2006 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação DJ 08-09-2006 PP-00041 EMENT VOL-02246-04 PP-00728 Revista Dialética de Direito Tributário v. 134, p. 166-170.

EMENTA

1. Recurso extraordinário: descabimento: acórdão recorrido que se limitou a aplicar legislação que regulamenta o recolhimento do ICMS sob o regime de substituição tributária (RICMS), de natureza infraconstitucional: a alegada violação aos dispositivos constitucionais invocados seria, se ocorresse, reflexa ou indireta: incidência, *mutatis mutandis*, da Súmula 636.

2. ICMS: regime especial de fiscalização: ausência de ofensa ao princípio da isonomia (CF, art. 5º, II) e à garantia constitucional da liberdade de trabalho (CF, art. 5º, XIII): não incidência, no caso, das Súmulas 70, 323 e 547, que versam sobre a proibição de restrições à atividade econômica como meio coercitivo de pagamento de tributos.

Decisão

A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário. Unânime. Não participaram, justificadamente, deste julgamento os Ministros Marco Aurélio e Carlos Britto. 1ª. Turma, 15.08.2006.”

Esse posicionamento permanece, inclusive, quando há envolvida a questão da pauta fiscal estabelecida pelos Estados, como se vê na ementa abaixo:

“SS 2678 AgR / MA - MARANHÃO AG.REG.NA SUSPENSÃO DE SEGURANÇARelator(a): Min. ELLEN GRACIEJulgamento: 23/08/2006 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 29-09-2006 PP-00033 EMENT VOL-02249-03 PP-00421 EXSTF v. 28, n. 336, 2006, p. 291-294. Revista Dialética de Direito Tributário v. 135, p. 227-228.

EMENTA

SUSPENSÃO DE LIMINAR. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A fixação da base de cálculo do ICMS por pauta fiscal não justifica o afastamento do sistema de substituição tributária instituído pelo art. 150, § 7º da CF. Manutenção da decisão que suspendeu a liminar. Agravo regimental improvido.

Decisão

O Tribunal, por maioria, nos termos do voto da Relatora, Ministra Ellen Gracie (Presidente), negou provimento ao agravo regimental, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que lhe dava provimento. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 23.08.2006.”

Outra questão também pacificada, atualmente, nesse Egrégio Tribunal, se refere ao fato gerador presumido conhecido como substituição tributária “para frente.” Por diversas vezes, se manifestaram as Turmas:

“SS 1489 AgR/CE - CEARÁ AG.REG. NA SUSPENSÃO DE SEGURANÇARelator(a): Min. CARLOS VELLOSOJulgamento: 01/03/2001 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 11-10-2001 PP-00007 EMENT VOL-02047-01 PP-00118

EMENTA

CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA: SUSPENSÃO. GRAVE LESÃO À ECONOMIA PÚBLICA. EFEITO MULTIPLICADOR. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”. I. - O Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, julgando os RREE 213.396-SP e 194.382-SP, deu pela legitimidade constitucional, em tema de ICMS, da denominada substituição tributária “para frente”. II. A medida liminar, nos termos em que concedida, impossibilita a Fazenda Pública de receber a antecipação do ICMS por um largo período, o que lhe causa dano, sendo ainda certo que a segurança, se concedida, a final, não resultará inócua, dado que ao contribuinte é assegurada a restituição do pagamento indevido. III. - Necessidade de suspensão dos efeitos da liminar, tendo em vista a ocorrência do denominado “efeito multiplicador”. IV. - Agravo não provido.”

“SS 1492 AgR / MA - MARANHÃO AG.REG.NA SUSPENSÃO DE SEGURANÇARelator(a): Min. CARLOS VELLOSOJulgamento: 01/03/2001 Órgão Julgador:Tribunal Pleno Publicação DJ 11-10-2001 PP-00007 EMENT VOL-02047-01 PP-00127

EMENTA

CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA: SUSPENSÃO. GRAVE LESÃO À ECONOMIA PÚBLICA. EFEITO MULTIPLICADOR. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". ICMS: OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE PETRÓLEO, LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS. C.F., art. 155, § 2º, X, b. I. - O Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, julgando os RREE 213.396-SP e 194.382-SP, deu pela legitimidade constitucional, em tema de ICMS, da denominada substituição tributária "para frente". II. A medida liminar, nos termos em que concedida, impossibilita a Fazenda Pública de receber a antecipação do ICMS por um largo período, o que lhe causa dano, sendo ainda certo que a segurança, se concedida, a final, não resultará inócua, dado que ao contribuinte é assegurada a restituição do pagamento indevido. III. - Necessidade de suspensão dos efeitos da liminar, tendo em vista a ocorrência do denominado "efeito multiplicador". IV. - Agravo não provido.”

“RE 325260 ED/MT - MATO GROSSO EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIORelator(a): Min. ELLEN GRACIEJulgamento: 05/11/2002 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação DJ 07-02-2003 PP-00045 EMENT VOL-02097-05 PP-01094

EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO. 1. O Tribunal a quo, ao decidir que a agravante possui direito à restituição do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária "para frente", na hipótese de o valor da operação final ser menor que o presumido, deu ao art. 150, § 7º, da Constituição interpretação contrária ao entendimento firmado pelo Plenário desta Corte, por ocasião do julgamento da ADI 1.851. 2. A questão referente à restituição do tributo quando o fato gerador não ocorrer, não foi suscitada na petição do extraordinário, mostrando-se estranha ao debate dos autos. 3. Embargos de declaração conhecidos com agravo regimental, a que se nega provimento.”

“SS 1599 AgR / MT - MATO GROSSO AG.REG. NA SUSPENSÃO DE SEGURANÇARelator(a): Min. CARLOS VELLOSOJulgamento: 01/03/2001 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 11-10-2001 PP-00007 EMENT VOL-02047-01 PP-00178

EMENTA

CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA: SUSPENSÃO. GRAVE LESÃO À ECONOMIA PÚBLICA. EFEITO MULTIPLICADOR. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". I. - O Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, julgando os RREE 213.396-SP e 194.382-SP, deu pela legitimidade constitucional, em tema de ICMS, da denominada substituição tributária "para frente". II. A medida liminar, nos termos em que concedida, impossibilita a Fazenda Pública de receber a antecipação do ICMS por um largo período, o que lhe causa dano, sendo ainda certo que a segurança, se concedida, a final, não resultará inócua, dado que ao contribuinte é assegurada a restituição do pagamento indevido. III. - Necessidade de suspensão dos efeitos da liminar, tendo em vista a ocorrência do denominado "efeito multiplicador". IV. - Agravo não provido.”

“RE 266602 / MG - MINAS GERAIS RECURSO EXTRAORDINÁRIORelator(a): Min. ELLEN GRACIEJulgamento: 14/09/2006 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 02-02-2007 PP-00075 EMENT VOL-02262-06 PP-01248 LEXSTF v. 29, n. 339, 2007, p. 275-284

EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 213.396 (DJ de 01/12/2000), assentou a constitucionalidade do sistema de substituição tributária "para frente", mesmo antes da promulgação da EC nº 03/93. 2. Alegação de que a aplicação do sistema de substituição

tributária no mês de março de 1989 ofenderia o princípio da irretroatividade. Procedência. Embora a instituição deste sistema não represente a criação de um novo tributo, há substancial alteração no sujeito passivo da obrigação tributária. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido em parte.

Decisão

O Tribunal, por maioria, conheceu e deu parcial provimento ao recurso extraordinário, invertido o ônus da sucumbência, nos termos do voto da Relatora, Ministra Ellen Gracie (Presidente), vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que conhecia e dava provimento integral ao recurso. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello, Carlos Britto e Joaquim Barbosa. Plenário, 14.09.2006.”

“ADI 1851/AL - ALAGOAS AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADERelator(a): Min. ILMAR GALVÃOJulgamento: 08/05/2002 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060

EMENTA

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

Decisão

O Tribunal, por unanimidade, conheceu, em parte, da ação e, nesta parte, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e o Presidente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, julgou improcedente o pedido formulado na inicial e declarou a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997. Falaram, pela requerente, Confederação Nacional do Comércio - CNC, o Dr. Hamilton Dias de Souza, pelos requeridos, Governador do Estado de Alagoas, o Dr. Aluísio Lundgren Corrêa Regis, Procurador do Estado, e, pelo Governador do Estado de Minas Gerais, Dr. José Alfredo Borges, Procurador do Estado. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 08.05.2002.”

“RE 340883 AgR / MG - MINAS GERAIS AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIORelator(a): Min. GILMAR MENDESJulgamento: 24/09/2002 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação DJ 25-10-2002 PP-00068 EMENT VOL-02088-06 PP-01195

EMENTA

Recurso Extraordinário. Agravo Regimental. 2. Substituição tributária. ICMS. Compensação de créditos. Hipótese do art. 150, § 7º, da CF, ou seja, somente quando não ocorrer o fato gerador presumido. 3. Inexistência de violação dos princípios da capacidade contributiva, da não-cumulatividade, da legalidade, da tipicidade e do não-confisco. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.

Decisão

percebemos o cuidado em vincular a adoção da antecipação/substituição aos demais dispositivos do ordenamento que orientam a incidência do ICMS para o ambiente seguro do princípio da reserva legal, que já introduziu no sistema os elementos suficientes à identificação da ocorrência do fato imponible. A partir deles, se legitimará o fato presumido como instituto hábil a promover a tributação dos fatos futuros, desencadeados com a incidência *in concreto* aqui tratada.

A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Maurício Corrêa. 2ª Turma, 24.09.2002.

“RE 354035 AgR/MG - MINAS GERAIS AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIORelator(a): Min. ELLEN GRACIEJulgamento: 26/11/2002 Órgão Julgador:Primeira Turma Publicação DJ 19-12-2002 PP-00087 EMENT VOL-02096-16 PP-03487

EMENTA

A tese da agravante não foi acolhida pelo Plenário desta Corte que, ao julgar o mérito da ADI 1851, entendeu que o § 7º do art. 150 da Constituição não garante ao contribuinte o direito de se creditar da diferença do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária "para frente", quando o valor estimado para a operação final for maior que o efetivamente praticado. Agravo regimental improvido.”

“RE 266523 AgR / MG - MINAS GERAIS AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIORelator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊAJulgamento: 08/08/2000 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação DJ 17-11-2000 PP-00027 EMENT VOL-02012-04 PP-00758

EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO . TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E VALOR REAL DA OPERAÇÃO. DIFERENÇAS APURADAS. RESTITUIÇÃO. 1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subsequentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal. 2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Restituição. Impossibilidade, dada a ressalva contida na parte final do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize. Agravo regimental não provido.”

“SS 1887 AgR/PA - PARÁ AG.REG.NA SUSPENSÃO DE SEGURANÇARelator(a): Min. CARLOS VELLOSOJulgamento: 01/03/2001 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 11-10-2001 PP-00009 EMENT VOL-02047-01 PP-00310

EMENTA

CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA: SUSPENSÃO. GRAVE LESÃO À ECONOMIA PÚBLICA. EFEITO MULTIPLICADOR. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". ICMS: OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE PETRÓLEO, LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS. C.F., art. 155, § 2º, X, b. I. - O Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, julgando os RREE 213.396-SP e 194.382-SP, deu pela legitimidade constitucional, em tema de ICMS, da denominada substituição tributária "para frente". II. A medida liminar, nos termos em que concedida, impossibilita a Fazenda Pública de receber a antecipação do ICMS por um largo período, o que lhe causa dano, sendo ainda certo que a segurança, se concedida, a final, não resultará inócua, dado que ao contribuinte é assegurada a restituição do pagamento indevido. III. - Necessidade de suspensão dos efeitos da liminar, tendo em vista a ocorrência do denominado "efeito multiplicador". IV. - Agravo não provido.”

Os exemplos são sempre ilustrativos, além da alusão que se extrai do voto do Relator sobre as montadoras, que assumem a condição de substitutas tributárias para tributação “presumida” da comercialização que se segue, revela o funcionamento harmônico do instituto previsto no §7º: O fato imponível *in concreto* consubstanciado nas saídas dos automóveis das montadoras para as concessionárias, desencadeia o “fato jurídico presumido”, operação mercantil que se seguirá. E com ele a incidência e a obrigação tributária que coloca as montadoras no polo passivo da relação jurídica tributária.

Não há, portanto, espaço na jurisprudência do STF para fazer passar a antecipação (da antecipação) com substituição perpetrada pela iniciativa dos estados de cobrar antecipadamente o ICMS – Operações Mercantis, tendo como critério material da operação inaugural no Estado (limites territoriais) a entrada em seu território, ou seja, operação de circulação promovida por outro estabelecimento (o remetente) e, ainda, utilizá-la como fato imponível presumido no antecedente da norma que impõe a antecipação/substituição.

10. Conclusões

Elencamos 10 itens que julgamos resumir, como fecho, este trabalho. São eles:

10.1. Temos que a utilização da expressão “responsabilidade por substituição” está incorreta e mesmo o termo “substituição tributária” não serve para encerrar a sistemática de antecipação da cobrança do tributo, a que denominamos *antecipação tributária com substituição*, fundada que está no permissivo constitucional do parágrafo 7º, do artigo 150 da CF, esta última característica em face da circunstância da alteração do sujeito passivo possível que decorre do arquétipo constitucional e da regra matriz de incidência do tributo por alguém que lhe anteceda na cadeia de tributação.

10.2. Entendemos que para a realização do instituto da *antecipação com substituição* previsto no Texto Constitucional tem motivação na intenção de antecipação da incidência do imposto sobre todo o ciclo de operações mercantis, o que se leva efeito, inclusive, pela conjugação da alteração do critério material, espacial, temporal e quantitativo da regra matriz de incidência - no caso estreito da nossa análise - do ICMS – Operações Mercantis.

Isso se dá pela incidência conjunta na regra matriz de incidência tributária e da norma jurídica que impõe a antecipação com substituição tributária.

10.3. O ato de fixar como premissa dos raciocínios aqui desenvolvidos a constitucionalidade da “*substituição tributária para frente*”, antes ou depois de promulgada a Emenda Constitucional nº 3/93, bem como de superar o vício de inconstitucionalidade que, a nosso ver, macula a própria emenda ao Texto

Constitucional, não deve ser interpretado como se fosse a nossa posição acerca destes pontos.

Sem isso, entretanto, não sairíamos do papel coadjuvante de comentar desacertadas decisões do Supremo Tribunal Federal ou deficiências verificadas no processo legislativo, notadamente o de impor remendos à Constituição Federal, sem a possibilidade de adentrar nos demais problemas que a sua utilização – até aqui avalizadas pelo STF – tem causado.

10.4. A regra constante do artigo 6º da Lei Complementar 87/96, quando delega à lei estadual o poder de “atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento (...)” incorre em excesso e abre mão da prerrogativa constitucional que lhe concedeu o precitado artigo 155, §2º, XII, *b*, delegando, por sua feita, o mister de dispor sobre substituição tributária.

10.5. A instituição de antecipação tributária com substituição que autorize a instituição e cobrança do imposto com apoio em base de cálculo fixada em preço de pauta, preço final do estabelecimento varejista ou margens de valor agregado ou adicionado que não represente a exata dimensão econômica das operações de circulação de mercadorias verificadas e tributadas constitui ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

10.6. Para repor os danosos efeitos da utilização de fatos imponíveis presumidos para a segurança jurídica das relações entre o Fisco e os administrados faz-se necessário constem das legislações que impõem esta perigosa forma de antecipação tributária com substituição dispositivos que permitam e realizem a “*imediata e preferencial*” restituição e ressarcimento, nos casos em que não se verifique o fato jurídico presumido ou quando verificados, tenham sido super dimensionados.

Para o ICMS – Operações Mercantis, nada mais efetivo (imediato e preferencial) do que a legislação dos Estados que permita, e mais, não crie obstáculos, a utilização dos indébitos, na conta gráfica do ICMS, para que sejam lançados a crédito mensalmente, garantindo a funcionalidade equitativa do instituto.

10.7. Tomada por constitucional a inserção do malsinado §7º, no art. 150 – justamente dentre os direitos e garantias individuais dos contribuintes – é possível dizer que contrariamente à antecipação com substituição tributária (substituição tributária “para frente”) prevista no dispositivo constitucional, não há autorização para cobrança de ICMS, por antecipação (da antecipação) tributária, como intentada pelo Estado de São Paulo.

Isso porque não há permissão constitucional para imposição de substituição tributária senão nos limites da identificação prévia de sujeito passivo de obrigação tributária que decorra de efetiva operação mercantil, respeitada a matriz constitucional do ICMS.

Há, portanto, ofensa ao §7º, do art. 150, quando se impõe cobrança antecipada de ICMS – decorrente de operação própria ou de operações futuras de terceiros, na forma de substituição, sem que haja, previamente, incidência da regra matriz de incidência do ICMS dentro do Estado.

10.8. A cobrança antecipada do ICMS – Operações Mercantis – a partir da entrada da mercadoria *no território* do ente tributante (Unidades Federativas) - decorrente de operação própria, com fundamento na norma constitucional que autoriza a cobrança antecipada no contexto da “substituição tributária progressiva”, implica ofensa ao princípio da legalidade e da tipicidade fechada, bem assim da segurança jurídica, posto que inobservados os limites legais dentro dos quais é legítima a subtração de parte do patrimônio do contribuinte.

Ainda que se possa discutir a necessidade de lei complementar e se a LC 87/96 cumpriu este papel, nem a própria lei complementar, nem a legislação dos Estados pode atribuir ao Poder Executivo a competência (recebida por delegação) para disciplina do regime de substituição.

10.9. A pretensão de cobrar antecipadamente o ICMS – Operações Mercantis incidente sobre todo o ciclo de circulação de uma mercadoria a que denominamos de *antecipação (da antecipação com substituição) tributária*, tomando como critério material, espacial e temporal da regra matriz de incidência (em razão da incidência conjunta da norma de antecipação) caracteriza instituição de novo tributo, com materialidade não prevista na Constituição Federal e sem previsão em lei complementar que lhe defina os critérios que identificariam e quantificariam com segurança a figura tributária, e a relação jurídica instaurada a partir de sua incidência.

10.10. A jurisprudência atual do STF não abre espaço e não alberga a instituição de antecipação (da antecipação) com substituição tal qual perpetrada pelos Estados, notadamente o estado de São Paulo quando cobra a partir de cada entrada de mercadoria em seu território a cobrança do ICMS – Operações Mercantis sobre todo o ciclo de circulação de uma determinada mercadoria.

Não há, portanto, espaço na jurisprudência do STF para fazer passar a antecipação (da antecipação) com substituição perpetrada pela iniciativa dos estados de cobrar antecipadamente o ICMS – Operações Mercantis, tendo como critério material da operação inaugural no Estado (limites territoriais) a entrada em seu território, ou seja, operação de circulação promovida por outro estabelecimento (o remetente) e ainda, utilizá-la como fato impositivo presumido no antecedente da norma que impõe a antecipação/substituição.

BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ARAÚJO, Jackson Borges de. *ICMS Ficção do Fato Gerador na Substituição Tributária*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- _____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- BARRETO, Aires Fernandino. Substituição Tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo. In: Revista Dialética de Direito Tributário v.84/7-332, São Paulo: Dialética, set./2002.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico* (Trad. Cláudio de Cicco e Maria Celeste C. J. Santos. Brasília). São Paulo: Polis, 1989.
- BRITO, Edvaldo. ICMS: inconstitucionalidade da Lei Complementar 87/96. Substituição Tributária. Aplicabilidade do Decreto 406/68. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 16/59-76. São Paulo: Dialética, jan. 1997.
- _____. A substituição Tributária no ICMS. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 2/24-31, São Paulo: Dialética, nov. 1995.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- _____. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____. *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. A regra matriz do ICM. Tese apresentada para obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/São Paulo - SP, 1981.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência* São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles & JATOBÁ, Marcelo (orgs.). *Questões controvertidas em matéria tributária: livro homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho*. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

_____. O Sobreprincípio da Segurança Jurídica e a Revogação de Normas Tributárias. In: Editora Manole (Org.). *Credito-prêmio de IPI : Estudos e Pareceres III Barueri*: Editora Manole, 1. ed. 2005, p. 77-79.

CASSONE, Vitório. *Direito Tributário*, 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. A substituição tributária “para frente”, seu problema – Emenda n. 3 e Lei Complementar n. 87/96. In: *Repertório IOB de Jurisprudência, Tributário no 01/97*, São Paulo, IOB, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; MANEIRA, Eduardo & SANTIAGO, Igor Mauler. Alcance do Convênio ICMS nº 105/92. Necessidade de Lei Complementar, Convênio e Lei Estadual para a Instituição Válida de Substituição Tributária Progressiva em Tema de ICMS sobre Operações Interestaduais. Parecer Aviado nos Autos de RE; *Revista Dialética de Direito Tributário* 6/147-162 São Paulo: Dialética, 2002.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade. Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de Porto Alegre (RS), como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito, na área de concentração Direito do Estado, subárea de Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho, 2006. In: FERRAGUT, Maria Rita (org.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

DERZI, Mizabel, *Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

DERZI, Mizabel Abreu Machado; e COELHO, Sacha Calmon Navarro. Base de Cálculo do ICMS no Regime de Substituição Tributária para frente – Exclusão dos Descontos Incondicionais. Revista de Direito Tributário, v.72. São Paulo: Malheiros / IDEPE (Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial)/ IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários).

FERRAGUT, Maria Rita. Conferência sobre Substituição Tributária: Antecipação, Valor Agregado e Ressarcimento. XXII Congresso Brasileiro de Direito Tributário promovido pelo IDEPE – Instituto Internacional de Direito Público e Pesquisa Empresarial Instituto Geraldo Ataliba, em 23/10/2008. In: Revista de Direito Tributário, 107/108, p. 119-123. São Paulo: Malheiros / IDEPE (Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial)/ IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários), 2010.

_____. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho Financeiro*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1962.

- GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- _____. *Competência Tributária, Fundamentos para uma teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho*. Madrid: Civitas, 1996.
- GONÇALVES, José Artur Lima. Parecer intitulado ICMS - Substituição Tributária - Lei Complementar nº 87/96 - Preço de Venda Sugerido - Admissibilidade perante as leis tributárias e de Defesa do Consumidor. *Revista de Direito Tributário*, v. 68, p. 125-137. São Paulo: Malheiros / IDEPE (Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial)/ IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários), 1995.
- GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. *Substituição Tributária (ou antecipação do fato gerador)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- HENRIQUE, Walter Carlos Cardoso. Substituição Tributária para Frente – Julgamentos Pendentes No STF (ADI 2.675 – PE E 2.777-SP) – Compreensão da Tributação Constitucionalmente Presumida e Seu Correlato Direito à Restituição. In: *Revista de Direito Tributário* 105, São Paulo: Malheiros, 2009.
- JACOBSON, Eduardo. ICMS e Não-Cumulatividade – Considerações de cunho constitucional. Trabalho apresentado ao Professor Paulo de Barros Carvalho, em razão da conclusão do crédito Tributário III. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo (SP), 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

- _____. O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS. In: Revista Dialética de Direito Tributário 87/54-80. São Paulo: Dialética, dez. 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito & MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS: a substituição tributária e o preço final – Recurso Extraordinário – Não cabimento. In: Revista Dialética de Direito Tributário 73/144-158. São Paulo: Dialética, out. 2001.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. Substituição Tributária sem ocorrência do Fato Gerador – Inconstitucionalidade por violar, a EC. N. 33/93, Cláusula Pétreia Vinculada ao Princípio da Legalidade Revista Dialética de Direito Tributário 13/64-75. São Paulo: Dialética, out. 1996.
- _____. O princípio da Não-cumulatividade – o Direito à Compensação Periódica de ICMS nas Operações Próprias e de Substituição Tributária. In: Revista Dialética de Direito Tributário 14/76-87. São Paulo: Dialética, Nov. 1996.
- _____. Substituição Tributária sem Fato Gerador Real – Imposição Confiscatória – Lei Complementar no 87/96 – Inconstitucionalidades. In: Revista Dialética de Direito Tributário 22/77-85. São Paulo: Dialética, jul. 1997.
- _____. Substituição Tributária Antecipada – Inteligência Atual do § 7º do Artigo 150 da Constituição Federal. In: Revista Dialética de Direito Tributário 82/134-142. São Paulo: Dialética, jul.2002.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins & RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Substituição Tributária por Antecipação do futuro fato Gerador do ICMS – Responsabilidade Exclusiva do Substituto. In: Revista Dialética de Direito Tributário 170/160-168. São Paulo: Dialética, nov. 2009.
- MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS Comentários à Legislação Nacional*. São Paulo: Dialética, 2006.

- _____. Restituição do ICMS pago a maior no regime da Substituição tributária e as decisões da Suprema Corte. In: Revista Dialética de Direito Tributário 66/17-24. São Paulo: Dialética, mar/2001.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS TEORIA E PRÁTICA*, 8. ed. São Paulo: Dialética, 2006.
- _____. O Princípio da Capacidade Contributiva e a Substituição Tributária. In: Revista de Direito Tributário 90. São Paulo: Malheiros / IDEPE (Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial)/ IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários), 2000.
- MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, vol. V/76, parte I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1955/ Reedição, Franca (SP): Russell, 2005.
- MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. Da Exigência Antecipada do ICMS dos Adquirentes de Mercadorias, Contribuintes Varejistas do Imposto, De Fornecedores de Outros Estados, em Operações Interestaduais. Apostila eletrônica do curso de LLM – *Master in Law* (Mestrado em Direito) – em Direito Tributário, do INSPER – Instituto de Ensino e Pesquisa – de São Paulo (SP), jan. a mar./2010.
- NOGUEIRA, Júlia de Menezes. *Imposto sobre a Renda na Fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O Princípio da Legalidade e sua Aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- PAULA JR. Aldo de. Substituição tributária no ICMS: A aplicação do princípio da anterioridade tributária à substituição tributária do ICMS: o princípio da segurança jurídica em sua manifestação de previsibilidade e organização do sujeito passivo. In ATAS DO XXIII CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO

- IDEPE – Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial – Instituto Geraldo Ataliba, realizado de 23 a 23 de outubro de 2009, em São Paulo (SP), p. 7-25 (a citação está na p.12). Disponível em: http://portal.cjf.jus.br/cjf/banco-de-conteudos-1/xxiii-congresso-brasileiro-de-direito-tributario/at_download/upload - acessado em 26/03/2010.
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. Substituição Tributária no Direito Positivo Brasileiro. In: Revista de Direito Tributário 106. São Paulo: Malheiros / IDEPE (Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial)/ IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários), 2009.
- PINTO, Carvalho. Discriminação de rendas – Prefeitura do Município de São Paulo, 1941.
- QUINTANA, Linares. *El poder impositivo y la Libertad individual*. Buenos Aires: Alfa, 1951.
- ROBLES MORCHÓN, Gregório, *Teoria del derecho: fundamentos de teoria comunicacional del derecho*. V. 1, Madrid: Civitas, 1998.
- RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. A Cobrança indevida da “Diferença de Alíquota de ICMS” sobre produtos adquiridos para revenda ou para integrar o processo produtivo, mascarada de “Antecipação de Pagamento”, Revista Dialética de Direito Tributário v. 167/119-132, São Paulo: Dialética, 2009.
- ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS – Manual Explicativo*. 2. ed. São Paulo: Ottoni, 2008.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS – Substituição Tributária. In: Revista Dialética de Direito Tributário 12/14-26. São Paulo: Dialética,set/1996.

- SOUZA, Rubens Gomes de & BECKER, Alfredo Augusto. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TORRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas, Materiais e Processuais. In: Revista Dialética de Direito Tributário v. 70/87-108. São Paulo: Dialética, jul./2001.
- VILANOVA, Lourival, *Causalidade e Relação de Direito*, 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- _____. *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses,
- XAVIER, Alberto. *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.