

ERICK MACEDO

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Efeitos da medida judicial proposta pelo substituído em face das obrigações do substituto

Dissertação apresentada à Banca Examinadora de Qualificação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Elizabeth Nazar Carrazza, de acordo com Circular 01/2008 da Coordenação do programa de Pós-graduação em Direito da PUC-SP.

São Paulo

2009

ERICK MACEDO

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Efeitos da medida judicial proposta pelo substituído em face das obrigações do substituto

Dissertação apresentada à Banca Examinadora de Qualificação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Elizabeth Nazar Carrazza, de acordo com Circular 01/2008 da Coordenação do programa de Pós-graduação em Direito da PUC-SP.

Aprovado em: ____ / ____ / ____

BANCA EXAMINADORA

Ao meu pai, Gildemar, melhor amigo, exemplo de advogado, de homem e de pai.

A minha mãe, Afra, pelo apoio e amor incondicionais.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho, pelo apoio generoso e por toda sua grandeza.

Ao Professor Heleno Torres, referência de excelência em tudo, misto de genialidade e determinação, por sua amizade verdadeira.

A Professora Elizabeth Carrazza, pela firme orientação.

Aos amigos Luciano Caribé e Napoleão Casado, pelo companheirismo e expressiva ajuda em todo o curso; a minha tia Gilmaísa e a Rachel Urquiza pelas valiosas contribuições na confecção do trabalho; a minha irmã, Lírida, amiga e parceira de toda a vida.

Em especial, a Ana Flávia, amor da minha vida, que, em tão pouco tempo, representa tanto.

Resumo

O trabalho explora o tema da substituição tributária, buscando evidenciar que não subsiste o dever do substituto ao pagamento de tributo que este deixou de reter ou antecipar por força de decisão judicial ou administrativa concedida em favor do substituído. Para alcançar esse intento, é feita uma exposição do sistema constitucional tributário com ênfase na fixação dos limites para atribuição da sujeição passiva a partir das materialidades dos tributos existentes. Em seguida, o estudo contempla uma abordagem da natureza jurídica do instituto, de acordo com a conceituação oferecida pelas diversas correntes doutrinárias brasileiras. Ato contínuo, é explorado o tema concernente à extinção da obrigação tributária na substituição tributária, especialmente no que tange ao dever instantâneo do substituto de promover a retenção ou antecipação. Por fim, são expostas as razões para a conclusão oferecida. Para a investigação pretendida, será utilizada a pesquisa do tipo instrumental doutrinária. No procedimento, se fará uso da pesquisa bibliográfica na perspectiva de entender a conceituação jurídica dada pela doutrina para o instituto da substituição tributária e identificar as relações jurídicas que lhe são próprias, assim como os deveres a cargo do contribuinte substituto. Por fim, também se recorrerá à pesquisa documental do tipo instrumental legal para análise das leis que regem o mecanismo em estudo no Brasil.

Palavras-chave: Direito. Substituição tributária. Liminar. Cassação.

Abstract

The work explores the theme of the replacement tax, seeking to prove that there is a duty to substitute the payment of tribute that he no longer retain or advance pursuant to judicial or administrative decision issued in favor of replacement. To achieve this purpose, is made an exhibition of the constitutional system of taxation with an emphasis on setting limits for allocation of liability from passive materiality of existing taxes. Then, the test includes an approach to the legal nature of the institute, according to the conceptualization offered by the various currents doctrinal Brazil. Immediately thereafter, the theme is explored concerning the termination of the tax liability in the tax substitution, especially in regard to the duty snapshot substitute to promote retention or anticipation. Finally, the statement of the reasons for the conclusion offered. For their purpose, will be used for the type instrumental doctrine. In the procedure, it will make use of literature with a view to understand the concept given by the legal doctrine to the Office of the replacement tax and identify the legal relationships of its own, as well as the obligations on the taxpayer substitute. Finally, they have recourse to documentary research of the type statutory instrument for the analysis of laws governing the mechanism study in Brazil.

Keywords: Law. Tax substitution. Injunction. Cassation.

LISTA DE SIGLAS

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgRg – Agravo Regimental

AI – Agravo de Instrumento

BDJur – Biblioteca Digital Jurídica

CF – Constituição Federal

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

DJU – Diário da Justiça da União

ICMS - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviço de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

MC – Medida Cautelar

RDT – Revista de Direito Tributário

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RMS – Recurso Ordinário em Mandado de Segurança

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	13
1.1 Da rigidez constitucional na distribuição de competência tributária.....	13
1.2 Do princípio da capacidade contributiva	22
1.2.1 Capacidade contributiva como limitação à discricionariedade do legislador infraconstitucional	22
1.2.2 Definição e caracterização constitucional	25
1.2.3 Justiça fiscal e capacidade contributiva.....	32
1.2.4 Dos impostos pessoais e da cláusula “sempre que possível”	36
1.2.5 Medida da capacidade contributiva. Capacidade contributiva e capacidade econômica.....	40
1.3 Princípio do Não Confisco	43
2 DO SUJEITO PASSIVO	50
2.1 Conceito.....	50
2.2 Das espécies de sujeitos passivos. Contribuinte, substituto e responsável.....	52
2.3 Do contribuinte constitucional tributário.....	57
2.4 Contribuinte de fato e de direito	63
2.5 Do terceiro legitimado	71
3 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	75
3.1 Introdução	75
3.2 Do significado da expressão “substituição tributária”	76
3.3 Natureza jurídica.....	79
3.3.1 Primeira corrente – substituição como vínculo jurídico exclusivo entre o substituto e o Estado	79
3.3.2 Segunda corrente – o substituto como órgão auxiliar do sujeito ativo.....	82
3.3.3 Terceira corrente – a substituição tributária como resultado da aplicação de duas normas jurídicas.....	86
3.3.4 Nossa posição	90
3.4 Das modalidades de substituição – regressiva, progressiva e retenção na fonte.....	101
3.4.1 Da substituição regressiva	102
3.4.2 Retenção na fonte	103
3.4.3 Da substituição tributária progressiva	107
3.4.3.1 <i>Da necessidade de compatibilização do recolhimento antecipado com a estrutura do ICMS.....</i>	112
4 DO FENÔMENO DA RETENÇÃO/REPERCUSSÃO - EFEITOS JURÍDICOS	117
4.1 Do poder de retenção/repercussão como conteúdo do vínculo entre o substituto e o substituído.....	117
4.2 Da retenção/repercussão. Efeitos da solidariedade na substituição tributária	124
4.2.1 O pagamento do tributo por parte do substituto, ou do substituído, extingue a obrigação principal	125

4.2.2 Da possibilidade de atribuição de solidariedade quando inexistente a retenção/repercussão.....	128
4.3 Da exclusão do substituído na relação jurídica e da definitividade do recolhimento do substituto.....	129
5 DOS EFEITOS DA PERDA DE EFICÁCIA DA MEDIDA JUDICIAL PARA IMPEDIR A RETENÇÃO/REPERCUSSÃO.....	133
5.1 Do problema apresentado	133
5.2 Da responsabilidade do substituto por tributo que deixou de ser recolhido em face de medida judicial proposta pelo substituído	134
5.2.1 Da equivocada visão processual da questão	135
5.2.2 Da inocorrência da materialidade da retenção/repercussão.....	138
DAS CONCLUSÕES	142
REFERÊNCIAS	147

INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, o tema da substituição tributária assumiu grande importância para o Direito Tributário brasileiro. Especialmente no âmbito do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviço de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a utilização desse instituto, antes restrito às operações com uma pequena gama de produtos, alcançou larga escala, tornando-o o principal mecanismo de fomento para a arrecadação de tributos dos Estados da Federação. Ademais, o mecanismo também tem sido utilizado na instituição de muitos outros tributos brasileiros, conferindo foros de grande importância à matéria.

A espécie de substituição tributária mais difundida no ICMS, e que goza de *status* de grande eficiência, é a denominada progressiva, em que se faz o deslocamento do recolhimento - que normalmente aconteceria no curso do processo de produção-circulação da mercadoria - para a primeira ou para as primeiras operações. Para tanto, faz-se a presunção, por ficção legal, do montante devido do imposto nas operações subsequentes.

Cumprido destacar que essa sistemática, talvez em face da mencionada larga utilização, teve sua constitucionalidade também extensamente questionada perante os tribunais no final da década de oitenta e início da de noventa. Na época, a ideia de inconstitucionalidade da exigência se fundamentava no argumento de que a substituição tributária materializa a exigência do imposto antes da ocorrência do fato gerador.

Ao mesmo tempo que boa parte da jurisprudência se rendia ao argumento, a arrecadação ganhava em importância para os Estados. Essa circunstância acabou motivando a investida dos Estados junto ao Congresso Nacional para que fosse formulada uma emenda constitucional que viesse a “constitucionalizar” o instituto. Desse trabalho resultou a Emenda Constitucional nº 03, de 1993, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Carta Constitucional. O Supremo Tribunal Federal, após isso, uniformizou sua jurisprudência, afirmando que a chamada exigência antecipada do ICMS sempre fora compatível com o texto constitucional.

Por outro lado, como a redação do referido dispositivo - ao final aprovada - previu a “imediate e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido”, os contribuintes passaram a exercer esse direito, no âmbito administrativo ou judicial, para obter a restituição dos valores pagos a maior. Para tanto, considerava-se a diferença entre o valor exigido por antecipação e o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo na operação efetivamente sujeita ao pagamento do imposto normal. Os

Estados, por sua vez, apressaram-se em aprovar a Lei Complementar 87, em 1996, buscando criar mecanismo que impusesse limites à aplicação do direito de restituição.

Instado novamente o Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça acabou uniformizando sua jurisprudência no sentido de garantir aos contribuintes substitutos a imediata restituição da diferença entre os valores exigidos por antecipação e o valor efetivamente devido nas operações. Esse também era o pensamento da quase unanimidade da doutrina e também do próprio Supremo Tribunal Federal, que concedeu liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN 1.851/AL) para suspender a eficácia de dispositivo que impunha limitação a esse direito.

Não obstante todo esse cenário, o Supremo Tribunal Federal posteriormente mudou seu entendimento, pugnando pela legitimidade do recolhimento definitivo operado na antecipação, via substituição tributária.

Deve-se observar, ainda, que a maior parte das discussões doutrinárias se concentrou apenas em relação aos dois aspectos jurídicos acima referenciados, ou seja, quanto à constitucionalidade da substituição “para frente” e em relação ao direito, nessa mesma modalidade, de restituição da diferença entre o valor arbitrado e o efetivo. Contudo, em que pese sua grande aplicação na legislação nacional, forçoso é reconhecer que, em determinadas circunstâncias, o instituto da substituição tributária cria outras situações em que a plena constitucionalidade ou a legalidade são questionáveis. É o caso, por exemplo, em que o substituto tributário se vê impossibilitado de promover a retenção do tributo em decorrência de medida liminar concedida em ação proposta pelo substituído e que, posteriormente, é cassada, seja por outra decisão provisória, seja pela sentença.

A dificuldade enfrentada, nesses casos, é saber se o tributo, suspenso por ordem judicial, pode ser exigido do contribuinte substituto quando volta a ser exigível. Essa situação, ao que nos parece, embora comum, não recebeu até o presente momento uma resposta adequada por parte da doutrina e da jurisprudência.

A preocupação se justifica especialmente em face de precedente (Recurso especial nº 713.276) do Superior Tribunal de Justiça, órgão competente para dar a última palavra na interpretação da legislação federal, que concluiu pelo cabimento da exigência de ICMS feita ao contribuinte substituto que deixou de fazer a retenção por decisão liminar, posteriormente reformada, proferida em ação proposta pelo contribuinte substituído.

O problema reside em saber, sob o ângulo do substituto, qual comportamento é considerado lícito pelo sistema na hipótese em que, por força de decisão judicial, há a determinação para a não realização da retenção ou antecipação. Não será necessário muito

esforço para se concluir que fere o princípio da não contradição a convivência simultânea de norma que estabelece a proibição de reter com outra que estatua a obrigação de reter.

A questão colocada, longe de ser de direito processual, é puramente de direito material. Ela remete às seguintes indagações principais: qual a natureza jurídica da substituição tributária? Ademais, qual a natureza do vínculo entre o substituto e o sujeito ativo, ou do substituto com o substituído ou, ainda, (e) entre substituído e sujeito ativo? Por outro lado, existe dever autônomo do substituto?

O presente trabalho busca, enfim, através de uma análise teórica do instituto da substituição tributária, identificar em que hipóteses subsiste o dever do contribuinte substituto em promover o pagamento do imposto que deixa de ser retido ou antecipado por força de medida judicial proposta pelo contribuinte substituído. Para oferecer resposta a essa questão, será necessário analisarmos a conceituação jurídica dada pela doutrina para esse instituto, passando pela identificação das relações jurídicas que lhe são próprias e, principalmente, pelos deveres a cargo do contribuinte substituto.

Em sendo assim, como objetivo geral, o ensaio busca analisar o instituto da substituição tributária, identificando as relações jurídicas pertinentes, fornecendo substrato para a solução de diversas questões atinentes a esse instituto, seja no que se refere aos efeitos que recaem sobre os substitutos ou sobre os substituídos. Objetiva-se, ainda, dizer em que medida é procedente a exigência do imposto, do contribuinte substituto, que deixa de ser retido por força de ordem judicial proposta pelo substituído ou mesmo em decorrência de decisão administrativa também em favor deste.

Todas as razões expostas acima justificam plenamente a abordagem do tema, tanto pela oportunidade de avaliar os conceitos doutrinários relacionados à substituição tributária, como, e principalmente, pela necessidade de oferecer uma resposta conclusiva para a questão levantada, garantindo maior segurança jurídica aos contribuintes e à própria Fazenda Pública.

1 DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

1.1 Da rigidez constitucional na distribuição de competência tributária

Independentemente da forma como está estruturado, o Estado precisa de recursos para realizar suas finalidades institucionais. Esses recursos, naturalmente, terão de advir da sociedade, e o modo em que se dá essa transferência da riqueza do setor privado para o público ocorre, nos regimes democráticos, nos termos da lei e por meio de tributos.

Regula a atuação política e administrativa do Estado, na criação e imposição de espécies tributárias, o conjunto de normas e princípios que constituem o Sistema Constitucional Tributário. Nos dizeres de Regina Helena Costa, por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que regulam a atividade de imposição tributária. Resulta da conjugação de três planos normativos: o texto constitucional, a lei complementar que veicula regras gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional) e as leis ordinárias, por meio das quais são efetivamente instituídos os tributos.¹

A estipulação, em texto constitucional, das regras discriminantes e limitadoras da competência constitucional dos entes tributantes diz de perto com a garantia da liberdade e da propriedade dos contribuintes em face do poder fiscal do Estado. A esse respeito, já falava Geraldo Ataliba:

Destarte, a matéria tributária – em linhas gerais, pelo menos – haverá de ser tratada na Constituição. É que, por dúplice razão, esta se envolve diretamente com o princípio da submissão do estado de direito e com a liberdade e a propriedade individuais. A tributação é a transferência compulsória de parcela da riqueza individual para os cofres públicos; daí sua conexão com a propriedade. É, também, forma de controle ou indução da liberdade individual, enquanto instrumento – deliberado ou não – de estímulo ou desestímulo de comportamentos [...].²

Noutro giro, a discriminação de rendas no texto constitucional constitui um dos aspectos cruciais para o equilíbrio do modelo de Estado federalista, no qual se enquadra a República brasileira.

¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 33.

² ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 10.

Isto porque, para que seja assegurada autonomia administrativa e financeira às unidades federadas, se faz necessária a criação de um poderoso mecanismo de arrecadação de receitas públicas que permita aos entes políticos gozar da indispensável autonomia financeira, a fim de que haja perfeito equilíbrio entre as unidades da Federação.

No caso específico do Brasil, ao contrário de boa parte dos países que adotam modelos democráticos e federativos similares ao nosso, os tributos que podem ser exigidos pelo Estado estão disciplinados na própria Carta Constitucional. E essa discriminação não é apenas superficial ou exemplificativa, é exaustiva.

Como ensina a doutrina³, a rigidez do sistema brasileiro não foi intencional, mas resultou da preocupação do constituinte em assegurar a autonomia das entidades federadas, bem como para garantir harmonia institucional do pacto federativo. Foi assim que, visando prevenir conflitos de competência, o constituinte conduziu-se com uma descrição exaustiva das delimitações das competências tributárias. Segundo Celso Ribeiro Bastos:

É um dos suportes fundamentais da Federação o poder de instituir e arrecadar tributos próprios. Não poderia haver uma efetiva autonomia dos diversos entes que compõem a Federação se estes dependessem tão-somente das receitas que lhe fossem doadas. Não. Sem a independência econômica e financeira não pode haver qualquer forma de autonomia na gestão da coisa pública. Daí por que a nossa Constituição Federativa esmerar-se em conferir tributos próprios às diversas entidades que a compõem (à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios).⁴

O sistema tributário na Constituição de 1988 ocupa o Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), em seis seções (Dos Princípios Gerais, Das Limitação ao Poder de Tributar, Dos Impostos da União, Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal, Dos Impostos Municipais e Da Repartição das Receitas Tributárias), afora disposições insertas em vários outros pontos da carta.

Essa exaustividade do texto constitucional no trato do tema tributário não é apenas simbólica. Percebe-se que o constituinte não se limitou, com superlativo zelo, à discriminação das rendas pelas fontes, mas também colocou uma série de obstáculos às competências que instituiu.

Esta opção do constituinte originário, antes de qualquer coisa, é resultado da constatação de que a garantia da legalidade, embora essencial e extremamente importante em

³ ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.* p. 38

⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 125.

todo o nosso sistema constitucional, não é suficiente para dar maior segurança aos administrados ante à voracidade fiscal do Estado brasileiro.

Por isso, a adoção de princípios tributários, que constituem cláusulas pétreas, a descrição exaustiva dos tributos que podem ser criados pelas três esferas de governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e a delimitação das condições para exercício da competência residual, não há como negar, são fortes limitadores da atuação do ente tributante na investida contra o patrimônio dos particulares. É por isso que se chega a afirmar que a Carta de 1988 alberga um efetivo Estatuto do Contribuinte.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Define-se o estatuto do contribuinte, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado aqui utilizada na sua concepção mais ampla e abrangente – entidade tributante. E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuricidade.⁵

Assim, do exame do texto constitucional, sobretudo dos princípios colocados, verifica-se quão fora extenso e meticuloso o legislador constituinte, tanto por pretender evitar conflitos de competência entre os entes políticos, favorecendo o pacto federativo, como para garantir em definitivo a liberdade e a propriedade dos contribuintes contra abusos no uso do poder de tributar.

Em suma, pois, o sistema constitucional tributário brasileiro, por ser rígido e detalhista, é também garantista.

Deste entendimento não discrepa a jurisprudência do Excelso Pretório, como esclarece o trecho abaixo, extraído de voto do Ministro Celso de Mello:

O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. **A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de**

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte*. Vox Legis, São Paulo, v. 141, 1978.

suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.⁶ (Grifos nossos).

Nos dizeres de Humberto Ávila, o sistema constitucional brasileiro apresenta particularidades que merecem o devido destaque:

Em primeiro lugar, a Constituição Brasileira prevê regras de competência, e as regras, à diferença dos princípios, constituem razões entrenchadas que não podemos, simples e puramente, abandonar por qualquer motivo. As regras de competência estabelecem os fatos que podem ser objeto de tributação e esses fatos não podem ser abandonados, inclusive por razões principiológicas de solidariedade social, de função social, etc. Essa é a função das regras. Se houver, no mesmo nível hierárquico, conflito entre regra e princípio, vence a regra.

Em segundo lugar, a Constituição Brasileira estabelece um sistema rígido, em que todos esses elementos — princípios, regras de competência, limitações ao poder de tributar — não podem ser objeto de modificação pela legislação infraconstitucional, às vezes nem mesmo por emenda constitucional (4º do artigo 60 da CF/88). Em face disso, a estrutura do sistema tributário fica enrijecida na Constituição e o legislador infraconstitucional, inclusive de Direito Civil, por lei ordinária, não pode modificar.

Em terceiro lugar, a Constituição Brasileira atribui a alguns princípios constitucionais uma espécie de função garantidora. Um belo exemplo são as limitações ao poder de tributar. O próprio princípio da igualdade está posto como um direito do contribuinte em face do Estado e não como uma prerrogativa do Estado na tributação.⁷

Ademais, como assinala Geraldo Ataliba, a rigidez do sistema constitucional tributário implica uma poderosa garantia para os contribuintes, erigindo-se em princípio constitucional implícito, equiparado aos demais princípios constitucionais.

A característica da rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro se erige em princípio implícito, que deve se inscrever ao lado dos demais princípios constitucionais tributários.

[...]

Rígida é a discriminação de rendas – pedra angular do nosso sistema constitucional tributário – como rígido resultou todo o sistema tributário, em razão da abrangência das normas constitucionais sobre a matéria, assim como da tônica e sistemática adotadas.⁸

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.551-MC. Requerente: Confederação Nacional do Comércio e outra. Requerido: Governador do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 20 de abril de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=ADI&numero=2551&origem=AP>>. Acesso em: 28 ago. 2009.

⁷ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In: Gruppenmacher, Betina Treiger (Coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61.

⁸ ATALIBA, Geraldo, *Op. cit.*, p. 37-38.

De outra banda, é cediço que a Constituição não cria tributos, mas outorga, por meio de limites bastante definidos, parcelas de competências tributárias. Quem cria o tributo é a lei, dentro dos limites conferidos pelo legislador constitucional.⁹

Assim, o texto constitucional traça, de modo preciso, o campo de atuação de cada uma das entidades tributantes, assegurando-lhe autonomia financeira. Em matéria de impostos, de relevante interesse para o nosso estudo, indica precisamente quais as materialidades que podem ser eleitas como aptas a dar nascimento ao tributo, segundo um rígido e inquebrantável regime de competências privativas, cujas regras só podem ser excepcionadas pela própria Carta Magna – como ocorre, por exemplo, na previsão da competência residual da União, art. 154, I.

Determinações deste jaez enrijecem o sistema constitucional tributário, pois restringem o campo de atuação do legislador ordinário, que deverá desenvolver a sua atividade legislativa nos estritos quadrantes estabelecidos na Constituição Federal.

Dizendo de outro modo, a atuação do legislador infraconstitucional na elaboração de leis que criem tributos está sujeita ao controle constitucional formal e, sobretudo, material, de modo que não pode desobedecer aos princípios constitucionais tributários, e tampouco extrapolar os limites de competência que a Constituição lhe outorgou.

Essa parece ter sido a intenção do constituinte de 1988: criar um sistema rígido para evitar distorções que eventualmente possam vir a ser cometidas pelos legisladores ordinários no ato de instituírem os tributos de sua competência, prestigiando, ao máximo, os princípios Federativo e o da Autonomia dos Municípios e Distrito Federal.

Ensina a doutrina, nesse ponto, que:

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso país, poder tributário (manifestação do *ius imperium*), mas competência tributária (manifestação da autonomia do poder político e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico). A competência tributária subordina-se às normas

⁹ No mesmo sentido, cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965, p. 41; BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3 ed. São Paulo: 2001. p. 170; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 3; MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. Vol. II. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 19; MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol I. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 79; MELO, José Eduardo Soares de. A obrigação ao ICMS e o passivo fictício. In: Torres, Heleno Taveira. *Teoria Geral da Obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 519; CHIESA, Clélio. Imunidades e normas gerais de Direito Tributário. In: Santi, Eurico Marcos Diniz. *Curso de Especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 928.

constitucionais que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias.¹⁰

Contudo, mesmo com tal previsão exaustiva das competências tributárias, a Constituição Federal não cria tributos. Assim, não basta que o art. 155, III, confira aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição do imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Faz-se necessário que o Estado respectivo, através de sua Assembleia Legislativa, aprove lei ordinária, dentro dos limites formais e materiais estabelecidos na própria Carta da República, para que o tributo seja criado.

Nesse sentido, leciona José Eduardo Soares de Melo que “a Constituição não cria tributos, mas outorga competências às pessoas jurídicas de direito público”.¹¹

No mesmo sentido, Geraldo Ataliba foi incisivo:

A Constituição não cria impostos, mas a competência para instituí-los [...]. Coerente, portanto, em matéria tributária, que também não crie a Constituição qualquer tributo [...] O nosso diploma constitucional, embora minucioso, extenso, abrangedor e quase que exaustivo, simplesmente limitou-se a conferir competências legislativas para que o Congresso Nacional, ou as Assembleias Legislativas dos Estados ou Câmaras Municipais criem os diversos tributos. [...] a Constituição não cria tributos, mas, simplesmente, diz que tem competência para criá-los.¹²

Mas essa afirmação de que a Constituição Federal não cria tributos, tão difundida em nossa doutrina, deve ser compreendida adequadamente. O que ela representa é apenas que a exigência de um tributo no Brasil prescinde não somente de autorização constitucional, mas do efetivo exercício dessa competência tributária por parte da pessoa jurídica de direito público competente. O fato de o texto constitucional não fornecer todo o disciplinamento necessário para a exigência do tributo não quer dizer que a outorga de competência é absoluta, ilimitada.

A outorga da competência tributária, desse modo, encerra também uma limitação, porque seu exercício somente pode ser feito dentro dos limites da delegação recebida¹³. Essa constatação expressa, pelo menos no nosso sentir, que o legislador constituinte já determinou

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 435.

¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 40.

¹² ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, pp. 118, 120 e 123.

¹³ Nesse sentido, José Souto Maior Borges diz que a competência tributária “já nasce limitada. Ela é, por excelência, ontologicamente, no seu nascedouro, limitada. É como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido.” BORGES, José Souto Maior. *Limitações Constitucionais à tributação*. In *IV Curso de Especialização em Direito Tributário*, vol 1, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 378.

o modelo de financiamento do Estado brasileiro, ou seja, já definiu quais são os tributos que poderão ser criados no País e, dentre estes, quais serão reservados à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Independentemente da posição que se assuma em relação à classificação das espécies tributárias existentes no nosso sistema, o fato é que, seja ele formado por apenas três espécies (impostos, taxas e contribuições de melhoria), ou mais, os entes federativos somente podem criar no Brasil essas espécies de exações. Essa é uma garantia implícita constante da nossa Carta da República.

Em outras palavras, a Carta não dá todos os elementos para a instituição da exação, mas já fornece os principais, os que compõem a regra-matriz do tributo.

Conforme ensina a doutrina, a Constituição Federal, muito embora não tenha criado tributos, limitou de tal forma o exercício da competência tributária que se chega a admitir, no tocante aos tributos discriminados no texto político, que ela mesma já referenciou uma *norma-padrão de incidência*¹⁴, a qual preestabelece os elementos constitutivos da norma abstrata a ser criada pelo legislador ordinário.

No mesmo sentido são as assertivas de Marçal Justen Filho, o qual ressalta que a Constituição não só define os aspectos materiais, mormente em se tratando dos impostos discriminados, como também contorna, deliberadamente, o aspecto pessoal da norma de incidência (sujeitos ativo e passivo):

[...] enquanto as constituições dos demais Estados não se preocupam em definir as situações arquetípicas que haverão de ser utilizadas para composição da hipótese de incidência tributária, a Constituição brasileira segue uma opção muito definida. É que a Constituição brasileira não apenas outorga e define o poder tributário, instituindo competências para as pessoas políticas criarem normas tributárias, Além disso, nossa Constituição estabelece como deverá ser o núcleo da hipótese de incidência a ser editada pela via legal. [...] Por decorrência, a Constituição brasileira está não apenas a definir previamente o aspecto material das hipóteses de incidência tributárias como também os aspectos pessoais.

Bem por isso, pode-se aludir à figura do destinatário constitucional tributário, e aquela categoria de pessoas que se encontram em relação com a situação prevista para inserir-se no núcleo da hipótese de incidência tributária e que são as pessoas sujeitáveis à condição de sujeito passivo tributário (ao menos, em princípio). O destinatário constitucional tributário é aquele que, em princípio, pode dizer-se como eleito constitucionalmente para vir a sofrer a sujeição passiva tributária.

¹⁴ A esse respeito, Carrazza é taxativo em dizer que: “Quando afirmamos que a Constituição não criou tributos estamos emprestando à frase um significado bem preciso. Reconhecemos que ela cuidou pormenorizadamente da tributação, traçando, inclusive, a norma-padrão de incidência de cada uma das exações que poderão ser criadas pela União, Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Para nós, porém, o tributo só nasce a partir do átimo em que uma pessoa pode ser compelida a pagá-lo, por haver acontecido, no mundo fenomênico, o fato hipotetizado na norma jurídica tributária.” *Op. cit.*, p. 444.

Em essência, o destinatário constitucional tributário seria aquela pessoa cuja riqueza é presumida através da situação prevista na Constituição para compor a materialidade da hipótese de incidência tributária.¹⁵

Por outro lado, o fato de a Carta Magna estabelecer os elementos da regra-matriz possível, verdadeira garantia dos contribuintes, não significaria nada se, conforme já alertado pela melhor doutrina, ao instituir o tributo, o legislador ordinário pudesse alterar os conceitos adotados pelo legislador constitucional na atribuição da competência tributária. O legislador ordinário, segundo Elizabeth Nazar Carrazza:

Deve, portanto, verificar, na própria Carta Magna: a) qual o fato ou conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material); b) até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato imponible (limitações ao aspecto espacial); e d) quais os momentos em que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal).¹⁶

O Código Tributário Nacional, aliás, didaticamente, estabelece que

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.¹⁷

O que se quer afirmar, enfim, é que uma das mais importantes garantias que o texto constitucional de 1988 confere aos cidadãos brasileiros, em matéria tributária, é a de que os entes tributantes somente podem criar e exigir os tributos expressamente previstos no texto constitucional e, o que é mais importante, que a regra-matriz possível desses tributos já está implicitamente determinada no Texto da República.

Nesse ponto, é importante esclarecer que não se está ignorando a circunstância de que a própria Constituição permite a criação de outros impostos e de contribuições não expressamente nominadas. Aqui, algumas observações deverão ser feitas.

¹⁵ FILHO, Marçal Justen. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: Cejup, 1986, p. 262-263.

¹⁶ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Imposto sobre serviços na Constituição*. Dissertação em Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, inédita, 1975, p. 56.

¹⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 24/8/2009.

Em relação aos tributos não discriminados na Constituição, naturalmente não se pode afirmar que as respectivas materialidades estão delineadas em seu texto. Para esses casos, a garantia que o texto nos dá diz respeito apenas às hipóteses e principalmente em relação ao modo como tais tributos serão criados. O legislador infraconstitucional, assim, desde que respeitando as exigências da Carta, pode criar um tributo com uma regra-matriz de incidência diversa.

Mas, ao criar esse novo tributo, adotando um fato econômico (na linguagem de Becker, fato signo-presuntivo de riqueza) que desencadeará o nascimento da obrigação tributária, em compatibilidade com a Lei Maior, os limites da exigência desse novel tributo estarão assentados a partir da regra-matriz então estabelecida.

Nesse sentido, pensa-se que a liberdade do legislador ordinário para estabelecer o sujeito passivo, mesmo na competência residual, é limitada pelos comandos constitucionais da vedação ao confisco e da capacidade contributiva.

Não custa pontuar que o exercício da competência residual será compatível com a Carta Maior, em primeiro plano, se a regra-matriz estabelecida na lei for compatível com a autorização constitucional. Ao intérprete caberá identificar se, aplicadas todas as garantias constitucionais conferidas aos contribuintes, a hipótese de incidência escolhida é legítima. Em outro giro verbal, se a competência conferida pela norma de estrutura foi exercida corretamente, sem extrapolação de seus limites.

Em segunda medida, ultrapassada essa fase e em novo teste de compatibilidade, a exigência somente será legítima se ela for realizada nos estritos limites da nova regra-matriz, como se ela houvesse sido estabelecida pela própria Constituição. Assim, para exemplificar, não poderá ser eleito um contribuinte para esse novo tributo que não tenha promovido a realização da hipótese de incidência sob a premissa de que, se o legislador detém a competência residual, ele tudo pode na criação do tributo.

Esse parece ser também o raciocínio de Renato Lopes Becho, ao defender que o sujeito passivo se acha fixado, implicitamente, no próprio texto constitucional:

Extraímos do critério pessoal os sujeitos passivos da obrigação tributária que, nos tributos discriminados na Constituição, serão necessariamente aquelas pessoas que realizarem, inquestionavelmente, a materialidade prevista na norma constitucional tributária. Nos tributos não discriminados, serão aquelas pessoas que realizarem as condutas descritas em dita materialidade. Os sujeitos passivos tributários estão, portanto, umbilicalmente relacionados com a materialidade descrita na norma.¹⁸

¹⁸ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 190.

O exemplo dado acima bem demonstra a virtude da doutrina defendida por Paulo de Barros Carvalho, que identifica e isola a regra-matriz de incidência¹⁹, pois a decomposição desse fenômeno (da hipótese de incidência) constitui hábil instrumento na identificação de desvios no exercício da competência e da capacidade tributária.

Todas essas considerações são levadas a relevo para evidenciar que a atribuição de responsabilidade do contribuinte só pode se originar da ocorrência de um fato que tenha sido eleito pelo legislador constitucional como apto para dar nascimento à obrigação tributária. Esse fato pode estar expresso na Constituição ou pode ser eleito pelo legislador complementar na hipótese da competência residual. Essa é uma conclusão necessária para fixação das balizas que se pretende fincar.

1.2 Do princípio da capacidade contributiva

1.2.1 Capacidade contributiva como limitação à discricionariedade do legislador infraconstitucional

Conforme enfatiza Aliomar Baleeiro, o processo de instituição dos impostos é de natureza econômica e política. Os governantes, monopolizadores do poder, embora doutrinariamente o exerçam em nome e para o bem de todos os governados, escolhem unilateralmente as expressões da capacidade econômica que devem ser atingidas pelos tributos²⁰.

Trata-se, a seleção dos fatos econômicos tributáveis, de uma tarefa de cunho exclusivamente político, que atende, muitas vezes, a interesses não necessariamente fiscais, mas de intervenção na órbita econômica e social.

Destarte, a fim de estabelecer um óbice ao exercício arbitrário do poder de tributar estatal, o constituinte originário estabeleceu uma série de limitações às competências tributárias constitucionalmente previstas.

Com efeito, além de fixar normas que limitam ou delimitam as competências previstas para os entes políticos – seriam aquelas encartadas no art. 150 da CF, as quais, em outros termos, veiculam os direitos fundamentais dos contribuintes –, o constituinte originário

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p 341.

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 270

dispôs de forma minuciosa cada uma das materialidades tributáveis pelos sujeitos de Direito Público.

Enfim, o certo é que a instituição e majoração de impostos pelo legislador ordinário não pode ser dar de maneira desenfreada, sem limites. Sujeita-se o exercício da competência tributária a uma série de limitações, como visto, dentre as quais desponta a regra da capacidade contributiva.

De fato, o princípio da capacidade contributiva tem por destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas políticas. É ele que deve imprimir, aos impostos que cria *in abstracto*, essa característica de variar de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.

Heleno Taveira Torres destaca que o princípio da capacidade contributiva deve vincular o legislador não só na determinação do montante do tributo a pagar, mas também da qualificação das situações fáticas que serão tomadas como eventos tributáveis, e instituirão os fatos geradores da obrigação.

O princípio de capacidade contributiva ou econômica não tem, assim, apenas uma função de vincular o legislador quanto à determinação do montante do tributo a pagar. Presta-se à eleição e qualificação dos fatos que darão ensejo à formação de obrigações tributárias, mantendo-os como fatos tributáveis, pondo-os em campo de isenção ou mesmo não os considerando legalmente, deixando-os no espaço da não-incidência.

[...]

Corolário dessa ordem constitucional, o legislador, dando prosseguimento ao processo de positivação do direito, deverá elaborar leis que guardem fidelidade ao conceito-matriz identificado no arquétipo constitucional, à luz dos seus relevantes valores. E na demarcação dessas competências está o princípio da capacidade contributiva objetiva, porquanto, atualmente, o princípio da capacidade contributiva exerce as funções de estabilizador da garantia de igualdade e de controle de proporcionalidade na tributação, mediante adequada seleção dos fatos passíveis de tributação (reveladores da capacidade econômica do sujeito passivo) e de mensuração do critério quantitativo dos tributos, para os fins de demarcação da tipicidade material. Chama-se de capacidade contributiva objetiva àquela, e de capacidade contributiva subjetiva, esta.²¹

No mesmo sentido, J. A. Lima Gonçalves assevera:

[...] relativamente aos impostos, pode-se, com certeza, afirmar que os contornos jurídico-normativos do princípio da capacidade contributiva atuam no sentido de, por um lado, exigir que o fato ou estado eleito como apto a gerar o nascimento da obrigação tributária manifeste um mínimo de riqueza ('signo presuntivo de riqueza'), e, por outro lado, limitar a graduação máxima da exação por via de

²¹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia privada, simulação, elusão fiscal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. pp. 68 e 72.

imposto ao patamar confiscatório que, em última análise, implica a eliminação da riqueza ínsita ao ato ou fato tributável pressuposto mesmo da norma de tributação.²²

Regina Helena Costa também enfatiza o caráter limitador da capacidade contributiva, nos seguintes termos:

Sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará²³, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do “mínimo vital” e obstando a que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais [...].

Destarte, a escolha dos elementos da realidade fática que podem ensejar tributação, além de não poder ultrapassar os limites da competência constitucional, deve traduzir um conteúdo econômico e fazer presumir a capacidade contributiva para, então, ensejar a obrigação tributária do sujeito passivo.

Diante deste quadro, mostra-se nítido o caráter limitador que a ideia de capacidade contributiva exerce sobre a atuação discricionária do legislador infraconstitucional. Moschetti, citado por Hugo de Brito Machado, reconhece que a capacidade contributiva deve ser compreendida como limite à discricionariedade do legislador tributário, considerando-se como únicos pressupostos legítimos para o nascimento da obrigação tributária aqueles fatos da vida social que forem indício de capacidade econômica²⁴.

Em outros termos, trata-se de uma norma que deve permear todos os meandros da atividade tributária do Estado brasileiro, porquanto alçado, pela Carta política, como princípio de justiça fiscal e como critério legislativo e hermenêutico prevalecente.

Naturalmente, a afirmação de que o princípio em tela constitui uma limitação ao legislador não quer significar sua inaplicabilidade por parte do intérprete. Assim sendo, também na interpretação das normas tributárias é de suma importância o princípio da capacidade contributiva, que há de ser sempre considerado pelo hermeneuta.

Assim o princípio constitui, pelo menos em ordenamentos jurídicos que o consagram em nível constitucional, como o nosso, uma verdadeira imposição axiológica²⁵. É por essa razão que a doutrina²⁶ afirma sua existência independentemente de previsão

²² GONÇALVES, J. A. Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 63

²³ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 30.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 81

²⁵ *Idem. Ibidem*, p. 85

²⁶ Por todos, Alfredo Augusto Becker chega a afirmar que a aplicação da tributação segundo a capacidade contributiva constituiria uma “genuína regra de Direito Natural”, de modo eu sua aplicação transcenderia ao

constitucional explícita, pois deve ser visto como um princípio de justiça, e assim seguido pelo intérprete das normas tributárias em geral.

1.2.2 Definição e caracterização constitucional

Segundo ensina a ciência das finanças, o Estado, para realizar o seu escopo de realização do bem comum, necessita angariar recursos públicos, seja através da exploração de seu próprio patrimônio (receita originária), seja a partir do patrimônio dos particulares, transferindo parte da riqueza dos governados para os cofres públicos (receita derivada).

Dentre as receitas ditas derivadas, os tributos despontam, nos tempos hodiernos, como a principal fonte de receita pública para os Estados.

Relacionando o conceito legal dos impostos com sua finalidade fiscal/arrecadatória, Aliomar Baleeiro os define como:

A prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição a este pagamento.²⁷

Como é cediço, nos países juridicamente organizados, onde a atuação do Poder Público se fundamenta na submissão ao Princípio da Legalidade, os tributos só podem ser instituídos ou majorados por lei, em sentido estrito. Ou seja, o poder fiscal – compreendido como o poder de impor o pagamento de tributos –, no Estado contemporâneo, transmudou-se de um poder de fato para um poder jurídico, consistente na faculdade de emanar normas tributárias.

Na lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

O poder fiscal é uma faculdade do Estado, que tem por fulcro a soberania. Todavia, embora na sua essência o poder fiscal constitua faculdade ínsita da própria soberania, o Estado somente pode utilizar-se de tal poder através da supremacia outorgada a um de seus órgãos. [...]. O tributo, nos dias de hoje, representa um

direito positivado. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 491.

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1973, p. 265.

instrumento jurídico do Estado para auferir as receitas de que necessita para poder atender aos seus fins. No Estado moderno, isso se justifica somente quando permitido por lei, através de órgão estatal devidamente autorizado. Desta forma, o poder fiscal deixa de ser um poder de fato para se converter num poder jurídico, que se exerce ditando normas jurídicas tributárias.²⁸

O poder de tributar, portanto, é poder jurídico, submetido à estrita legalidade. Isto porque, em face da qualidade de Estado Democrático de Direito sob a qual a República brasileira se estrutura, é necessário o assentimento popular – através da atividade legislativa dos representantes eleitos pela soberania popular – para que se autorize a incidência do poder estatal sobre a propriedade particular, instituto também consagrado pelo texto constitucional.

Noutro dizer, adverte Roque Carrazza que, no Brasil, por força das limitações constitucionais, não há que se falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito).²⁹

Destarte, uma vez autorizada a criação e imposição de espécies tributárias em lei, tal obrigação se impõe coativamente a todos, a fim de que a totalidade dos cidadãos contribuam, solidariamente, para a aferição dos recursos necessários ao custeio da atuação estatal dispensada para a realização do bem comum.

Há, portanto, subjacente à ideia de pagamento de impostos, uma consciência coletiva de solidariedade social, de que todos devem contribuir, na medida de suas condições, para custear os serviços públicos que, em tese, beneficiam a todos.

Segundo Ricardo Lobo Torres, “a solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência”³⁰. Segundo o autor, esta solidariedade se revela como verdadeiro princípio ético da tributação, e valor moral legitimador, que “fundamenta a capacidade contributiva e sinaliza para a necessidade de correlação entre direitos e deveres fiscais [...]”³¹

Sendo uma obrigação compulsória, paga o imposto quem estiver sujeito, por sua pessoa ou por seus bens, à ação da pessoa de Direito Público, de sorte que se possa tornar efetiva a arrecadação. Desta forma, pouco importa, para a condição de contribuinte, ser cidadão ou estrangeiro residente, conforme esclarece Aliomar Baleeiro.³²

²⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Vol.I. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 257.

²⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 435.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume II: Valores e Princípios Constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 301.

³¹ *Idem*. *Ibidem*. mesma pagina.

³² BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 266.

É certo que o texto constitucional imprime uma série de limitações ao poder de tributar estatal, as quais se revelam como verdadeiros direitos fundamentais dos contribuintes, pois limitam a competência estatal em prol da propriedade e da segurança jurídica dos governados.

Dentre essas há, contudo, uma garantia que se destaca por ser imanente à própria concepção da imposição compulsória do recolhimento de encargos tributários, e que traz em seu bojo uma ideia bastante elementar, mas que constitui a premissa fundamental de qualquer iniciativa estatal de tributação: a noção de que somente se pode exigir tributos de quem tenha condições de pagá-los.

Neste sentido, Aliomar Baleeiro ensina que a lei, quando elege alguém, sua situação, seus bens ou seus atos para base do imposto, encara um atributo indispensável desses elementos: a capacidade contributiva. Assim, segundo o autor, toda manifestação concreta dessa capacidade econômica, em princípio, pode ser erigida em fato gerador do imposto se um dispositivo constitucional não a tornou imune,³³

A imposição do pagamento de impostos é uma forma de distribuir o ônus dos serviços públicos por todos os que expressam capacidade contributiva. Visa-se produzir o bem comum partindo da justiça fiscal, que encontra, na regra da capacidade contributiva, uma forma de promover a igualdade material entre os subordinados ao Estado, ao seu poder de tributar.

Por isso conceitua-se o imposto, do ponto de vista financeiro, como a repartição dos custos dos serviços públicos gerais entre quantos têm capacidade econômica de suportar uma quota do respectivo sacrifício.³⁴

Definindo o que viria a ser capacidade contributiva, Aliomar Baleeiro expõe, com a costumeira maestria:

A capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos. Não podendo medi-la em todos os casos, nem contando com a inteira sinceridade do contribuinte, o legislador estabelece, através do fato gerador de cada imposto, um sistema de indícios e presunções dessa capacidade fiscal.³⁵

³³ *Idem. Ibidem*, p.266.

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 267.

³⁵ *Idem. Ibidem*. p. 272.

Alfredo Augusto Becker destaca a ambiguidade da expressão *capacidade contributiva*. Entende o autor que dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes, conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo, é incorrer numa tautologia: “as palavras “capacidade contributiva”, sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico”.³⁶

Segundo o autor, as palavras *capacidade* e *contributiva* não oferecem uma medida para determinar o montante da prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, segundo o autor, “é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações”.³⁷

Em função da ambiguidade apontada por Becker, e também criticada por inúmeros tributaristas clássicos³⁸, é que decorre a diversidade de vertentes que o conceito de capacidade contributiva tomou ao longo do desenvolvimento da ciência do direito tributário.

De maneira geral, a doutrina define o princípio da capacidade contributiva como a exigência constitucional de que os tributos devem ser exigidos considerando a capacidade econômica dos contribuintes, ou seja, devem ser tributados apenas os fatos que apresentem significação presuntiva de riqueza.

Destacando o aspecto econômico do princípio da capacidade contributiva, Rubens Gomes de Souza leciona:

Em Ciência de Finanças, exprime-se este aspecto do assunto dizendo que a circunstância de a lei tributária escolher um determinado ato, fato ou negócio como base de tributação numa medida determinada, implica por parte da lei tomar aquele ato, fato ou negócio como indicativo de uma certa medida de capacidade contributiva. O conceito de capacidade contributiva foi proposto pelo financista italiano GRIZIOTTI para significar a capacidade econômica de pagar tributos: em síntese, capacidade contributiva é a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares da existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas. Trata-se, portanto, de um conceito tipicamente econômico, mas que adquire um efeito jurídico desde que seja adotado pela lei como base de tributação. Em nosso direito positivo, a Constituição atribui expressamente um efeito jurídico ao conceito econômico de capacidade contributiva, quando diz que os tributos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte: trata-se de uma regra endereçada ao legislador, para orientá-lo na escolha dos fatos, atos ou negócios que devam ser objeto de tributação, e na graduação da medida desta.³⁹

³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 481.

³⁷ *Idem. Ibidem*, p.481.

³⁸ Emilio Giardina, Hugh Dalton e outros, citados por Becker.

³⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 95.

Elemento intrínseco da capacidade contributiva, a capacidade econômica dos contribuintes compreende, segundo apontam os autores, a possibilidade de contribuir com a arrecadação, a aptidão econômica de efetuar o pagamento de impostos. Este é o ensinamento de Sacha Calmon:

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva, quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”. Ao nosso sentir o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte.⁴⁰

Esta possibilidade de aferir a capacidade econômica individual dos contribuintes é, contudo, uma realidade de difícil mensuração, como adverte Amílcar Falcão:

Quis-se assinalar, porém, que o aspecto do fato gerador que o legislador tributário considera para qualificá-lo é a sua idoneidade ou aptidão para servir de ponto de referência, de metro, de indicação para que se afixa a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

Em verdade, o ideal seria que concretamente se pudesse mensurar, de modo direto e imediato, pelo patrimônio e pela renda, a capacidade que tem cada um de contribuir para o custeio das despesas públicas. Tal solução é utópica e inatingível e, pelas distorções decorrentes de sua impraticabilidade, afigurar-se-ia mesmo de adoção inconveniente, dadas as inevitáveis fraudes que propiciaria, além da insegurança jurídica que acarretariam para o contribuinte as atividades inquisitoriais do fisco para tornar factível o resultado.

Encontrou a técnica jurídica, para superar tais impossibilidades ou inconvenientes, a via de elegerem-se fatos ou circunstâncias aptos a denunciar a existência de capacidade econômica.⁴¹

A doutrina, contudo, apresenta o conceito de mínimo existencial, como o limite de aferição da capacidade econômica. Aliomar Baleeiro adverte que, antes de atendidas pela renda familiar as necessidades prementes do grupo, não se pode falar em capacidade econômica.

A personalidade é própria e tecnicamente adequada à apuração da capacidade econômica. Entretanto, só se ajusta, de fato, aos impostos sobre a renda percebida, sobre o patrimônio e seus acréscimos. Essa capacidade só se inicia após deduzidos os custos e gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda ou do patrimônio (art. 145, § 1º). Antes disso não há capacidade contributiva, sendo confiscatória a tributação: a) que reduza substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção; b) que atinja o mínimo vital, como definido no art. 70, VI, da

⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 90.

⁴¹ FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 30.

Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar, do contribuinte; c) que obste o consumo dos gêneros de primeira e média necessidade.⁴²

Ricardo Lobo Tôrres ensina que a capacidade contributiva encontra-se delimitada, no bojo do sistema constitucional, pelas liberdades individuais⁴³. Seria, segundo o autor, a capacidade contributiva “o espaço aberto pelas liberdades individuais ao legislador para que, no processo democrático, institua a tributação justa”⁴⁴. Segundo lição do mesmo autor, a capacidade contributiva permanece limitada pela reserva dos direitos da liberdade, quantitativa e qualitativamente. No aspecto quantitativo, estas limitações se traduzem na proibição de excesso na tributação e na proibição do desrespeito ao mínimo necessário à sobrevivência digna.

A proibição de excesso, portanto, compreende a vedação de imposto confiscatório ou ofensivo ao exercício da profissão ou à integridade da família, limitando, no patamar superior, a capacidade contributiva suscetível de suportar a incidência tributária.

A tributação também não pode incidir sobre o mínimo necessário à sobrevivência do cidadão e de sua família em condições compatíveis com a dignidade humana. [...].⁴⁵

No plano qualitativo, segundo Ricardo Lobo, há proteção ao contribuinte contra as discriminações arbitrárias e os privilégios odiosos, de modo que qualquer incidência tributária que, mesmo encontrando suporte na riqueza individual, implique a escolha de outro critério que seja diferente da capacidade contributiva é inconstitucional. Esta proibição, segundo o autor, não se faz em homenagem tão somente à capacidade contributiva, mas aos direitos de liberdades individuais que a limitam.⁴⁶

⁴² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 538.

⁴³ Regina Helena Costa também se manifesta sobre a limitação que as liberdades públicas exercem sobre a tributação, de modo que chega à conclusão da existência de princípio implícito no ordenamento jurídico, o qual chamou de “princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação”, segundo o qual os diversos direitos e liberdades devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado: “Em outras palavras, se o ordenamento constitucional ampara determinados direitos, não pode, ao mesmo tempo, compactuar com a obstância ao seu exercício mediante uma atividade tributante desvirtuada. A atividade tributante do Estado não pode conduzir, indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização do exercício dos direitos fundamentais. O princípio da não-observância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação projeta seus efeitos, inicialmente, no próprio Texto Fundamental. Todas as normas constitucionais vedatórias da tributação em determinadas situações ou em relação a determinadas pessoas, bem como aquelas garantidoras do exercício de direitos, representam sua aplicação, tais como as imunidades e os princípios tributários”. *Op. Cit.* p. 105.

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.* p. 308.

⁴⁵ *Idem. Ibidem.* p. 305.

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.* p. 307.

Desta forma, portanto, segundo apontam os autores, identifica-se a capacidade econômica na medida em que possa o indivíduo contribuir, sem o sacrifício de suas necessidades vitais, com a arrecadação de impostos. Uma tributação que extrapole os limites da renda indispensável à própria subsistência dos contribuintes e de sua família, privando-o das necessidades básicas, revela-se, sob a luz deste princípio e do Princípio do Não Confisco, que lhe é correlato, flagrantemente inconstitucional. Como bem resumiu Leandro Pausen:

Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para a sua própria subsistência. A carga tributária deve variar segundo as demonstrações de riqueza e, independentemente disso, a tributação não pode implicar confisco para ninguém. Os extremos desta formulação (preservação do mínimo vital e vedação do confisco), aplicam-se a todas as espécies tributárias. Entretanto, a possibilidade de graduação do tributo (e.g., alíquota maior para base de cálculo maior) depende de que se cuide de uma hipótese de incidência efetivamente reveladora de capacidade contributiva.⁴⁷

Na ordem jurídica constitucional brasileira, o princípio da capacidade contributiva foi inaugurado na Constituição Federal de 1946, art. 202, que assim estava escrito:

Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.⁴⁸

A norma foi suprimida na Constituição Federal de 1967, sendo retomada no texto atual, encontrando menção expressa no art. 145, §1º, assim disposto:

Art. 145
§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁴⁹

⁴⁷ PAUSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2005, p. 69.

⁴⁸ BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em 25/8/2009.

⁴⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em; 25/8/2009.

Inúmeras são as conceituações construídas na doutrina sobre o conceito e a amplitude do princípio encartado nesse dispositivo. Tais visões serão abordadas mais adiante, mas o principal atributivo que dessa disposição interessa ao presente trabalho, refere-se precisamente à exigência do elemento riqueza como condição para o exercício da tributação.

Sobre essa faceta do princípio, Hugo de Brito Machado, como de costume, é incisivo:

Certamente, o legislador deve atribuir o dever de pagar tributo a quem tenha capacidade econômica para tanto. A razão é óbvia. Quem não pode pagar, não paga, e o assunto fica encerrado. O que se há de questionar, a propósito do princípio da capacidade contributiva, colocado em nossa Constituição, é a gradação dos impostos na proporção da capacidade contributiva do contribuinte. Essa questão há de ser vista em termos globais. É uma questão de divisão proporcional das despesas públicas.⁵⁰

Dito de outro modo, a capacidade contributiva garante que o legislador, na fixação das hipóteses de incidência, é pautado em presunções razoáveis de que o contribuinte tem os recursos suficientes para adimplir a obrigação tributária. Assim, o legislador tem o dever de, enquanto descreve a hipótese de incidência e a base de cálculo dos impostos, escolher fatos que exibam conteúdo econômico.

1.2.3 Justiça fiscal e capacidade contributiva

Conforme exposto por Alfredo Augusto Becker, o princípio da capacidade contributiva se origina, em suas linhas essenciais, do ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos – tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na proporção de sua desigualdade.⁵¹

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado leciona que, na atualidade, é indiscutível a presença do princípio da capacidade contributiva como norma realizadora da Justiça Fiscal nas Constituições em grande número de países.⁵²

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 83.

⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 479.

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 65.

Segundo o autor, pode-se dizer que atualmente é universal a consciência do princípio da capacidade contributiva como norma de Justiça. Aliás, pode-se mesmo entender que independentemente de previsão constitucional explícita, o princípio da capacidade contributiva deve ser visto como um princípio de justiça, e assim deve ser seguido pelo intérprete das normas tributárias em geral.⁵³

Aliomar Baleeiro, colocando a questão da justiça na seara da tributação em termos de *um velho problema fiscal*, leciona que:

Desde muitos séculos, soa como coro o apelo à justiça, regra fundamental de política tributária.

Teólogos, moralistas, homens de Estado, legisladores e tribunais traduzem como aspiração humana o anseio pela justiça na decretação e liquidação de impostos.

[...]

De país a país e de época a época, ou, mais exatamente, no mesmo país e na mesma época, tem sido discutido se os mais justos são os impostos sobre a renda ou sobre o patrimônio, se proporcionais ou progressivos. Os interesses de grupos e lutas de classes explicam essas discordâncias de todos. Os Evangelhos contam a passagem célebre em que procuravam surpreender o Cristo, por uma pergunta incisiva sobre a justiça do tributo devido a César. Inúmeras convulsões políticas refletiram a controvérsia em torno do sentimento de repulsa a impostos reputados justos por um grupo social em certo momento.

[...]

Na consciência contemporânea de todos os povos civilizados, a justiça do imposto confunde-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva. Os impostos pessoais, fundamentando-se na capacidade econômica de cada indivíduo, são os mais idôneos para a realização da justiça fiscal assim concebida.⁵⁴

O princípio constitucional da capacidade contributiva, na verdade, contém um poderoso veículo de realização da igualdade material em sede de tributação, por impor a regra de que quem demonstra mais riqueza aos olhos do Estado deve contribuir com uma parcela maior de seus recursos, ao passo que quem menos tem recolhe menos, ou até mesmo não recolhe.

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. [...]. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.⁵⁵

Alfredo Augusto Becker, destacando a íntima ligação entre igualdade e capacidade contributiva, assinala:

⁵³ *Idem. Ibidem*, p. 66.

⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 280.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 74.

O princípio da capacidade contributiva é o corolário (tributar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam) do fundamentalíssimo Princípio da Igualdade que rege a contínua integração ou desintegração atômica do Estado. Capacidade contributiva é sinônimo de Justiça Tributária. Em síntese: o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva é uma genuína regra de Direito Natural.⁵⁶

Héctor Villegas, do mesmo modo, ressalta a confluência entre igualdade e capacidade contributiva:

Segundo o autor adverte, sob a luz da Constituição argentina, que a igualdade se compreende na distribuição dos impostos entre os indivíduos com base na sua aptidão patrimonial de prestação (capacidade econômica). Isto é o que se desprende do espírito da Constituição argentina, conforme o objetivo desejado por aqueles que a plasmaram: que cada particular contribua para a cobertura das necessidades públicas em “equitativa proporção” à sua aptidão econômica de pagamento público, ou seja, a sua capacidade contributiva.⁵⁷

Victor Uckmar, de maneira mais incisiva, define a capacidade contributiva como a “Igualdade em sentido econômico” na distribuição da carga tributária.⁵⁸

Mas a fórmula da capacidade contributiva tem um significado mais alto e importante na medida em que reafirma ‘o princípio ou preceito da igualdade de posições dos cidadãos diante do dever tributário de prover às necessidades da coletividade’.

[...]

Igualdade perante os ônus públicos significa justiça tributária, no sentido pré-jurídico e moral ao qual fazem freqüente menção não só os juristas mas também os economistas, e isto como “exigência de que as diversas classes de cidadãos, especialmente as diversas categorias de produtores, concorram às cargas comuns, impostas para o exercício das atividades públicas, na medida que resulta da aplicação de alguns critérios-gerais, como o da potencialidade econômica efetiva dos contribuintes, ou da intensidade da sua participação na fruição dos serviços públicos. Esta exigência se põe, acima de tudo, ao legislador, o qual, nos ordenamentos por ele elaborados, deve pôr como fim, precisamente a distribuição equânime dos ônus tributários.” Se, depois, tal exigência é efetivamente realizada é outro assunto!⁵⁹

Subjaz à ideia de capacidade contributiva o espírito da solidariedade social, inspirada na divisão dos encargos públicos por todos os membros da sociedade, segundo os

⁵⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 491.

⁵⁷ VILLEGAS, Héctor. *Curso de Direito Tributário*. tradução de Roque Carrazza. São Paulo: RT, 1980, p. 88.

⁵⁸ UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário. (Tradução de Marco Aurélio Greco). São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1976, p. 64.

⁵⁹ UCKMAR, Victor. *Op. Cit.*, p. 70-71.

haveres da cada contribuinte, pois tais recursos se destinam a assegurar a prestação dos serviços e investimentos estatais que visam a realização do bem comum.

Contudo, a divisão deste ônus deve ser feita de modo a não retirar dos indivíduos as condições mínimas para o sustento seu e de sua família, o que a doutrina enuncia como o *mínimo existencial*, o qual limita a imposição tributária sobre o patrimônio dos indivíduos.

Sobre o conceito de *mínimo existencial*, utilizado como limite de capacidade econômica, Regina Helena Costa esclarece que se trata de uma definição que varia no tempo e no espaço, segundo o a compreensão que se tiver de necessidades básicas.

A fixação do “mínimo existencial”, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de *necessidades básicas*. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputar “necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família.”(grifos da autora).⁶⁰

Na atual ordem constitucional, a ideia de mínimo existencial encontra conteúdo no capítulo dos direitos sociais da Constituição republicana de 1988, mormente no art. 6º e no inciso IV do art. 7º, que estabelece como indispensável à sobrevivência digna do brasileiro o atendimento de suas necessidades vitais básicas e de sua família, como *moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social*.

Aplicar a capacidade contributiva na seara tributária, portanto, significa, de um lado, estabelecer uma regra de proporcionalidade da instituição dos impostos, que devem ser regulados de acordo com as condições econômicas dos contribuintes, e de outro implica a fixação de um limite à tributação estatal, que não pode minorar os recursos dos indivíduos a ponto de retirar-lhes as condições mínimas de uma existência digna.

A esse respeito, elucidativas são as palavras de José Afonso da Silva, que assim escreve:

O princípio da capacidade contributiva, segundo o qual o ônus tributário deve ser distribuído na medida da capacidade econômica dos contribuintes, implica: (a) uma base impositiva que seja capaz de medir a capacidade para suportar o encargo; (b) alíquotas que igualem verdadeiramente esse ônus.⁶¹

⁶⁰ COSTA, Regina Helena. *Op. Cit.*, p. 70.

⁶¹ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 713-714.

Vê-se, neste ponto, que a regra da capacidade contributiva manifesta-se como corolário do princípio da igualdade, no sentido material, e também da dignidade da pessoa humana, aplicada na seara tributária.

1.2.4 Dos impostos pessoais e da cláusula “sempre que possível”

Observe-se, novamente, o teor do art. 145 da Carta da República:

Art. 145

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁶²

Em matéria tributária, um problema recorrente diz respeito ao uso de determinadas expressões na legislação que permitam ao fisco, de forma sub-reptícia, buscar escapar ao cumprimento das determinações constitucionais no exercício da tributação. A infeliz inserção da expressão *sempre que possível* no artigo transcrito da atual Carta Constitucional, expressão esta que não constava da redação do texto de 1946 que versava sobre o mesmo princípio, abriu espaço para a dúvida sobre a extensão desse mandamento.

O uso desta expressão passaria a ideia de que o princípio da capacidade contributiva não teria a extensão de outrora, reduzida agora a uma mera recomendação. A doutrina pátria, porém, já deixou bem claro que não é assim.

Em primeiro lugar, a expressão *sempre que possível* diz respeito à fixação da necessidade de se adotar a pessoalidade na tributação e não à aplicabilidade da capacidade contributiva, sempre presente. Trata-se de regra, portanto, que não deve ser interpretada no sentido de que atribui mera recomendação ao legislador infraconstitucional, sobretudo quanto à aplicação do critério da capacidade econômica na instituição de impostos.

Ora, sendo princípio constitucional, que veicula manifesto direito fundamental do contribuinte em ser tributado de acordo com a sua aptidão econômica, não pode ser tido como

⁶² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em; 25/8/2009.

mera norma programática, que poderá ser ou não aplicada, somente quando *seja possível* ao legislador.

Trata-se de norma que se impõe inexoravelmente, tanto para o legislador quanto para o hermenêuta, não podendo ser afastada por conveniências ulteriores, sob pena de recaírem os atos que o contrariarem em odiosa inconstitucionalidade.

Sendo assim, a interpretação que sugere a doutrina é no sentido de que o advérbio *sempre que possível* deve ser entendido como aplicável tão somente à personalidade do imposto, regra esta que pode ser excepcionada, mormente quando a materialidade do imposto não permite a sua aplicação pessoal – como é o caso dos impostos reais ou objetivos (ICMS, IPI etc.).

De outro lado, contudo, a expressão *sempre que possível* não implica autorização ao legislador infraconstitucional para excepcionar a regra da graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva, a qual só pode ser afastada pela própria constituição.

A esse respeito, esclarece Roque Antônio Carrazza:

Ao nosso ver, ele não está fazendo – como já querem alguns – uma mera recomendação ou um simples apelo ao legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou melhor, se a *regra-matriz* do imposto (traçada na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva.⁶³

Ainda analisando o dispositivo constitucional, nota-se que o legislador optou por imprimir a regra da capacidade contributiva apenas aos impostos, conforme o texto expresso do art. 145, § 1º, do Texto Magno.

Há, portanto, necessária correlação entre os impostos e a capacidade contributiva, o que, segundo a doutrina abalizada sobre a matéria, não impede que também as taxas e as contribuições de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, inclusive, o princípio da igualdade.⁶⁴

Explicam os juristas que, sendo um princípio constitucional da tributação dotado de inegável normatividade, a capacidade contributiva há de se aplicar a todas as espécies

⁶³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 90-91.

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 74

tributárias independentemente da menção expressa no texto, como um princípio de justiça fiscal.

O fato de a Constituição Federal ter mencionado expressamente os impostos faz com que o legislador ordinário esteja vinculado à gradação destes tributos segundo a capacidade econômica dos contribuintes, sempre, é claro, que a regra-matriz constitucional for compatível com tal personalidade.

No que tange às taxas e contribuições de melhoria, a seu turno, por não haver regra expressa na Carta Política, resulta que o legislador não está vinculado à sua gradação segundo a capacidade contributiva, o que não quer dizer, em absoluto, que esteja impedido de fazê-lo.

Hugo de Brito Machado leciona que o princípio da capacidade contributiva existe como princípio jurídico constitucional apenas para os impostos, de modo que, em relação às taxas, como em relação a qualquer outro tributo que não se caracterize como imposto, o legislador tem a liberdade de observar, ou não, o princípio em tela.

Na taxa, tem-se de considerar especialmente a atividade estatal. Daí por que não se deve dimensionar a taxa em razão da capacidade contributiva de quem deve pagar. Isto, porém, não quer dizer que não se possa de alguma forma considerar a capacidade contributiva. Aliás, a isenção de custas judiciais para as pessoas pobres é um excelente exemplo de aplicação do princípio da capacidade contributiva no que concerne a taxas.

[...]

É importante, porém, destacar que o princípio da capacidade contributiva só está expressamente previsto, no Brasil, em relação aos impostos, posto que o § 1º, do art. 145, da Constituição Federal, referiu-se apenas à espécie impostos, e não ao gênero tributos. Assim, é possível entender-se que, no Direito brasileiro, o princípio da capacidade contributiva existe como princípio jurídico constitucional apenas para os impostos, e apenas em relação a estes, portanto, se impõe ao legislador, que o não observando produzirá lei inconstitucional. Em relação às taxas, como em relação a qualquer outro tributo que não se caracterize como imposto, o legislador tem a liberdade de observar, ou não, o princípio em tela.⁶⁵

Assim, é de se sustentar que, independentemente de previsão constitucional explícita, o princípio da capacidade contributiva deve ser admitido também em relação aos tributos vinculados, embora em relação a estes funcione simplesmente como um princípio de justiça.

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 71.

Noutro ponto, não parece que o princípio seja aplicável apenas aos impostos ditos pessoais. Essa classificação, entre impostos pessoais e reais, extremamente criticada⁶⁶, não nos parece gozar de juridicidade. Aqui, embora não seja nosso objetivo avaliar essa classificação, é importante ter em conta que boa parte da doutrina a adota.

Nesse sentido, aponta Hugo de Brito Machado que imposto pessoal é aquele em cuja quantificação, seja através da base de cálculo, seja da alíquota, seja de ambas, são consideradas as condições pessoais de cada contribuinte. Já o imposto real é aquele em cuja quantificação leva-se em conta apenas a matéria tributável, objetivamente.⁶⁷

E é justamente entre os tributos pessoais ou subjetivos, definidos como aqueles regulados em seu elemento quantitativo, e noutros aspectos, pelas condições individuais do contribuinte, que se verifica a maior facilidade de aplicação da regra da capacidade contributiva.

Este fato, contudo, ainda que aceita essa classificação, não implica a total impossibilidade de aplicação da regra da capacidade contributiva aos impostos ditos reais, em cuja materialidade se inserem apenas aspectos objetivos, incidindo sobre patrimônio e riqueza, não obstante as condições personalíssimas dos contribuintes. Quanto a essa espécie tributária, ensina a doutrina, também é possível a aplicação da regra da capacidade contributiva.

Hugo de Brito Machado defende que, muito embora seja problemática a personalização dos impostos reais, sempre é possível introduzir alguns elementos que levem em conta as condições pessoais dos contribuintes nestes impostos⁶⁸.

Na visão do autor, é possível dizer, por exemplo, que a isenção dos produtos destinados ao atendimento das necessidades mais primárias, considerados o mínimo vital e a previsão de discriminações e seletividade segundo o caráter mais ou menos *suntuário* do consumo, representa forma de aplicação da capacidade contributiva a estes tributos.

O que importa, portanto, é que a aplicação do princípio da capacidade contributiva sempre exercerá influência na determinação da carga tributária adotada, seja através da fixação de isenções, da graduação de alíquotas, da proporcionalidade ou da seletividade. O legislador dispõe de todo esse cipoal de opções para atendimento dessa garantia constitucional.

⁶⁶ Por todos, Cf. ALIOMAR BALEEIRO. *Uma introdução...*p. 27; RUY BARBOSA NOGUEIRA. *Curso...* p. 162; ROQUE CARRAZZA. *Curso de Direito constitucional...* p. 466; HECTOR VILLEGAS. *Curso...* p. 12; SACHA CALMON NAVARRO COELHO. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 14.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 68

⁶⁸ *Idem. Ibidem*, p. 68.

1.2.5 Medida da capacidade contributiva. Capacidade contributiva e capacidade econômica

Um aspecto importante na aplicação da capacidade contributiva diz respeito a natureza da aptidão econômica do contribuinte que se reputa necessário aferir, se seria *objetiva* ou *subjativa*.

A capacidade contributiva é subjativa quando leva em conta as condições pessoais do contribuinte (*capacidade econômica real*⁶⁹). Corresponde à concreta e real aptidão de determinada pessoa, considerados seus encargos pessoais inafastáveis, para o pagamento de certo imposto.

É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas de riqueza, ostentadas pelo contribuinte, como, p. ex., ter casa, carro, etc. É a aptidão abstrata e, em tese, para concorrer com os gastos públicos da pessoa que realiza os fatos indicadores de riqueza.

Roque Carrazza ensina que a aferição da capacidade contributiva do indivíduo deve ser feita com base em elementos objetivos que façam presumir que o contribuinte ostenta condições econômicas de arcar com o ônus tributário imposto. Desta forma, na visão do autor, a capacidade contributiva seria a *aptidão abstrata de suportar a carga financeira*.⁷⁰

Segundo o autor, pouco importa se o que praticou o fato imponible do imposto não reúne condições de suportar a carga tributária, porque o fato de apresentar sinais presuntivos de riqueza – possuir um carro, ter um imóvel etc. – implica, objetivamente, o dever de recolher os impostos pertinentes a essas grandezas.

Segue o professor paulista a linha de pensamento de Alfredo Becker, o qual compreendia que, para a aferição da capacidade contributiva do indivíduo, não se avalia a totalidade da riqueza do contribuinte, mas exclusivamente um *fato-signo presuntivo*⁷¹ de sua renda ou capital.

Aliomar Baleeiro também ensina que o legislador, ao escolher as situações da vida passíveis de imposição, não teria discricionariedade, mas deveria se pautar pela regra da capacidade contributiva. Ao realizar esta seleção das situações imponíveis, “não podendo medi-la [capacidade contributiva] em todos os casos, nem contando com a inteira sinceridade

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários...* p.90.

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 86.

⁷¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 497.

do contribuinte, o legislador estabelece, através do fato gerador de cada imposto, um sistema de indícios e presunções dessa capacidade fiscal”.⁷²

Não obstante, a capacidade relativa ou subjetiva refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus cargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.

[...]

Por isso interessa mais, dentro das peculiaridades de nosso direito positivo, estabelecer a relação e a compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei e a espécie, definida pelo fato signo presuntivo de riqueza (na feliz expressão de Becker), posto na hipótese de incidência e pré-delineado nas normas constitucionais. Caberá ao legislador infraconstitucional fixar esta relação, porém a margem de discricionariedade de que dispõe é limitada.

Do ponto de vista objetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio. Tais gastos se referem àqueles necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais. (V., nesse sentido, Joachim Lang, *Tributación Familiar HPE*, 94: pp. 407-435, 1985, p. 410; Klaus Tipke, *Steuerrecht*, 9, Otto Schmidt KG, 1983, p. 281). Ou seja, pode-se falar em uma capacidade econômica objetiva, que o legislador tem o dever de buscar, como a renda líquida profissional, ou o patrimônio líquido.

[...] A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributo. Dessa forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoa/idade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, § 1º, 150, II e IV, da Constituição.⁷³

Noutro ponto, entendendo que a capacidade contributiva encartada no texto constitucional seria *subjetiva*, e não objetiva, se posiciona Sacha Calmon Navarro Coelho, segundo o qual o caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais, ou seja, pela capacidade econômica real do contribuinte.⁷⁴

Paulo de Barros Carvalho ensina que, a bem da verdade, a capacidade contributiva possui duas faces coexistentes, uma subjetiva e outra objetiva, de forma que para se tornar efetiva se faz necessária a realização dessas suas duas facetas:

[...] Da providência contida na escolha de fatos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subseqüentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionadamente às dimensões do evento, o grau de contribuição dos que dele participaram. Exsurge aqui a chamada capacidade contributiva relativa ou subjetiva, fator lógico de discriminação que atua decisivamente para que se realize o princípio jurídico da igualdade tributária.

⁷² BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.* p. 272.

⁷³ *Idem. Ibidem*, p. 690.

⁷⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 90.

Podemos resumir o que dissemos em duas proposições afirmativas bem sintéticas: realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.⁷⁵

Para fins do presente trabalho, embora se reconheça a importância da característica subjetiva do princípio, o que interessa mais diretamente é sua feição objetiva, plasmada em fatos concretos que fazem presumir que o indivíduo produziu riqueza e que, por isso, deve recolher o tributo correspondente. No caso em estudo, a circunstância de que a atribuição da responsabilidade por substituição pressupõe a viabilidade da retenção/repercussão é manifestação da capacidade contributiva objetiva.

Superada esta questão preliminar, insta analisar quais seriam os parâmetros de aferição da capacidade contributiva dos indivíduos, para fins de graduação dos impostos.

Quanto a este ponto, Becker ensina que, *a priori*, a capacidade contributiva é aferida mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo – ou seja, sua capacidade econômica – e a carga tributária por ele suportada.⁷⁶

Hugo de Brito aponta que o jurista espanhol Francesco Moschetti entende serem distintas a capacidade econômica e a capacidade contributiva. Para ele, a capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência de capacidade contributiva, visto que esta é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, quer dizer, por um dever orientado e caracterizado por um prevalecente interesse coletivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas.⁷⁷

Em outro sentido, o autor cearense indica o posicionamento adotado por Federico Maffezzoni, que, por seu turno, sustenta que a capacidade contributiva não pode ser identificada na pura e simples capacidade econômica do sujeito passivo da tributação. Para ele, é problemática a determinação da capacidade econômica. A capacidade contributiva, no seu entender, há de envolver fato indicativo do gozo de vantagens decorrentes dos serviços públicos.⁷⁸

Hugo de Brito Machado, por sua vez, entende que as referidas construções doutrinárias não são válidas no direito brasileiro, já que a Constituição brasileira,

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 336.

⁷⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 497.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 74.

⁷⁸ *Idem. Ibidem*, mesma página.

diferentemente da italiana, não se reporta à capacidade contributiva, mas expressamente à capacidade econômica.⁷⁹

No mesmo sentido, é o posicionamento de Roque Carrazza, para quem a hipótese de incidência e a base de cálculo dos impostos devem ter inequívoca dimensão econômica, sendo vedados, por exemplo, tributos sobre o celibato.⁸⁰

Com efeito, no Brasil, por força do dispositivo constitucional que estabelece a gradação dos impostos segundo a capacidade contributiva, tem-se que esta grandeza, por menção expressa do texto, é o mesmo que capacidade econômica. Quanto a este ponto, portanto, no bojo do ordenamento jurídico pátrio, não há o que se discutir.

1.3 Princípio do Não Confisco

Correlato ao comando da capacidade contributiva, desponta o não menos importante princípio do não confisco. Consagrado no art. 150, inciso IV, do Texto Magno, na seção dedicada às limitações constitucionais ao poder de tributar dos entes políticos, o princípio desponta como uma das situações insculpidas pelo constituinte originário como delimitadoras da competência tributária do Estado.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, as limitações constitucionais ao poder de tributar se revelam como regras que colaboram com o desenho do quadro das competências, expostas por meio de *esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios*.⁸¹

Quando o constituinte definiu as materialidades imponíveis, traçando as competências tributárias dos entes federados, estabeleceu limites privativos de atuação do poder tributário dos entes políticos. Ademais, também estatuiu uma série de normas proibitivas desta competência, inseridas ora no capítulo dos *princípios gerais* da tributação, ora na seção das *limitações do poder de tributar*, propriamente ditas, ora esparsas no texto constitucional, no modal de algumas normas imunizantes que estão fora do capítulo da tributação.

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 74

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 92.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 170.

O constituinte estabeleceu muitas prescrições sobre o exercício da atividade impositiva. Para tanto, utilizou, indiscriminadamente, os modais deônticos na linguagem do produto legislado, isto é, *permitiu* (fazer ou omitir), *obrigou* (a fazer ou a omitir), e *proibiu* (de fazer ou de omitir). Por essa maneira, fixou a fraseologia constitucional a larga pauta de diretrizes que se vira ao legislador ordinário, demarcando-lhe a competência tributária.⁸²

Quanto à qualidade de norma limitadora do exercício da competência tributária constitucionalmente atribuída, assegurando proteção às garantias fundamentais do contribuinte, não há discussão doutrinária, até por força da expressa menção do Texto Magno.

Contudo, a regra do não confisco é de difícil aplicação tendo em vista o caráter subjetivo que o termo ostenta, não existindo critérios seguros para se aferir se, em uma determinada situação, o tributo está ou não extrapolando as barreiras da legítima exação, para tornar-se confiscatório. Isto porque nem a Constituição nem a legislação complementar indicam os critérios de aplicação deste instituto, de modo que restou para o aplicador do direito definir seus contornos. Nesse sentido, é certo que a dificuldade de compreensão do significado da expressão *tributo com efeito de confisco* não invalida o dispositivo constitucional. Conforme preleciona Paulo de Barros:

O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdica de exigência tributária.⁸³

O termo sugere que a cobrança de tributos se torna confiscatória porquanto representa uma apropriação ilegítima do patrimônio particular, inabilitando-o ao exercício de sua atividade econômica ou ao seu sustento familiar, revelando verdadeiro abuso do poder de tributar.

A este respeito, o entendimento de Roque Antonio Carrazza é no seguinte sentido:

Estamos convencidos de que o princípio da não-confiscatoriedade, contido no art. 150, IV, da CF (pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”), deriva do princípio da capacidade contributiva.

[...]

Por outro lado, os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidas pela Constituição, especialmente em seus arts. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte etc.), não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 170.

⁸³ *Idem. Ibidem*, p. 161

salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não-incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas.⁸⁴

Sacha Calmon, por sua vez, associa o princípio com a proporcionalidade aplicada à tributação, de modo que ao legislador cabe o mandamento de que não pode instituir exações que impliquem comprometimento patrimonial insuportável para os contribuintes.

No entanto, é bom frisar, o princípio do não-confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Neste sentido, o princípio do não-confisco se nos parece mais com um princípio de razoabilidade na tributação [...] ⁸⁵

Hugo de Brito Machado define que “o tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade.” ⁸⁶ Hector Villegas, por seu turno, defende que há o confisco quando se está “ante exigência tributária que excede a razoável possibilidade de colaborar para os gastos públicos, isto é, que não vão além do que permite a capacidade contributiva do particular afetado”. ⁸⁷

Há quem sustente ser a vedação aos tributos confiscatórios uma decorrência da garantia constitucional da propriedade. Aliomar Baleeiro, sobre o princípio do não confisco, ressalta a estreita ligação desta norma com a garantia da propriedade, direito fundamental também garantido constitucionalmente.

Ao vedar a utilização de tributos com efeito de confisco, a Constituição de 1988 encerra tal polêmica. Embora do ponto de vista técnico, em caráter restrito, tributo não seja desapropriação (forma pela qual o Estado se investe originariamente na propriedade), nem confisco (em rigor, forma de sancionar a prática de ato ilícito), a citada norma constitucional do art. 150, IV, reconhece pontos de contato restritos aos efeitos desses institutos diversos. Com isso, nem altera a forma jurídica nem a peculiaridade que toca a cada instituto, mas proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretem a perda do patrimônio, da propriedade, como aconteceria em caso de confisco. Tecnicamente, tributo e confisco não se confundem, mas o que no art. 150, IV, se veda é que a lei regule o tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria. ⁸⁸

Nesse sentido, aponta o professor Sacha Calmon Navarro Coelho que

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antônio, *Op cit.*, pp. 89-90.

⁸⁵ COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Manual...* p. 137.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. ci.*, p. 98.

⁸⁷ VILLEGAS, Hector. *Op. cit.*, p. 99.

⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações...* p. 572.

A teoria do confisco e especialmente do confisco tributário ou, noutro giro, do confisco através do tributo, deve ser posta em face de direito de propriedade individual, garantida pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva.⁸⁹

Contudo, o autor faz duas ressalvas à vedação ao confisco como medida protetiva do direito de propriedade:

- a) admite-se a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade);
- b) o direito de propriedade outrora intocável não o é mais. A Constituição o garante, mas subordina a garantia à ‘função social da propriedade’ (ao direito de propriedade causador da disfunção social, retira-lhe a garantia).⁹⁰

Com efeito, se a Constituição assegura o direito de propriedade, dentro dos limites de sua função social, ao legislador ordinário não é dado tributar a riqueza dos contribuintes a ponto de obrigá-lo a se desfazer de seu patrimônio.

Assim, sendo a preservação do direito de propriedade um direito fundamental – que, enfatize-se, não é absoluto –, mesmo sem um dispositivo constitucional vedando, especificamente, o tributo com efeito de confisco, essa vedação seria decorrência lógica em todas as Constituições que garantem o direito de propriedade.

Daí doutrinar Sacha Calmon:

O conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado empata com a apropriação da alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou pela tributação. O confisco pela tributação é indireto. Quando o montante do tributo é tal que consome a renda ou a propriedade, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens.⁹¹

Hugo de Brito Machado, indo mais além desta interpretação, ensina que existe inteira correlação entre o princípio do não confisco e o regime econômico adotado pela Carta Constitucional. Segundo o autor:

No exame do princípio de vedação ao tributo confiscatório tem-se de considerar qual o regime econômico consagrado pela Constituição. Se esta consagrou o regime da

⁸⁹ COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 330.

⁹⁰ *Idem. Ibidem*, mesma página.

⁹¹ COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 332.

economia privada, a conclusão inevitável será a de que, mesmo não expressamente previsto, o uso de tributo com efeito de confisco está proibido.⁹²

Com efeito, se o constituinte consagra, como norte para o desenvolvimento econômico do país a proteção da livre iniciativa, assim como da propriedade privada, é de se supor, logicamente, que vede tributos cuja carga impositiva obste o livre exercício das atividades econômicas pelos particulares.

Assim, o tributo com efeito de confisco, no regime da vigente Constituição, está proibido sob todos os aspectos, seja qual for a interpretação adotada para os dispositivos pertinentes ao direito de propriedade (art. 5º, inciso XXII) e ao regime econômico prevalecente (art. 170, incisos II a IV).

O entendimento do Supremo Tribunal Federal, interpretando o dispositivo em comento, se coaduna com o posicionamento doutrinário outrora exposto. Observe-se:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária — ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias — nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do *quantum* pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.⁹³

Segundo o entendimento do Pretório Excelso, o Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo.

A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 102.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de Inconstitucionalidade nº.1.075-MC. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. DJ de 24-11-06. Disponível: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(ADI\\$.SCLA.%20E%201075.NUME.\)%20OU%20\(ADI.ACMS.%20ADJ2%201075.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(ADI$.SCLA.%20E%201075.NUME.)%20OU%20(ADI.ACMS.%20ADJ2%201075.ACMS.)&base=baseAcordaos)> . Acesso em: 01 set. 2009.

da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.

Assim sendo, segundo o entendimento esposado pelo guardião da Constituição Federal de 1988, resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo sempre que o efeito cumulativo — resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal — afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

Sendo inegável o caráter de proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes, assim como o de limite imposto à atuação do legislador infraconstitucional, vislumbra-se, neste quadro, íntima correlação entre o princípio do não confisco e o da capacidade contributiva.

Destacando a relação entre estes dois princípios, Aliomar Baleeiro ensina:

A relação necessária entre vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder a força econômica do contribuinte. Deve haver, então, clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie de fato — signo presuntivo de riqueza — (na feliz expressão de A. A. Becker) posta na hipótese legal. A capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório da renda (ou de sua fonte) ou do patrimônio.⁹⁴

A esse respeito, assinala Roque Antonio Carrazza que:

Estamos convencidos de que o *princípio da não-confiscatoriedade*, contido no art. 150, IV, da CF (pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”), deriva do *princípio da capacidade contributiva*. Realmente, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não pode compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, “esgota” a *riqueza tributável* das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas.⁹⁵

Por todo o exposto até agora, está claro que os princípios da capacidade contributiva e do não confisco constituem garantias constitucionais que vedam ora a criação de tributos sem a necessária existência de riqueza correlata e que lhe dá suporte, ora a

⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 574.

⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 89.

imposição de uma carga que acabe por representar ônus fiscal incompatível com a grandeza econômica considerada.

2 DO SUJEITO PASSIVO

2.1 Conceito

Sujeito passivo é a pessoa designada, por lei, para promover o cumprimento da obrigação tributária, seja a principal ou a acessória.⁹⁶ Esse conceito abrange todas as categorias de pessoas que podem ser submetidas ao cumprimento da obrigação. Podem ser divididos em contribuintes, responsáveis e substitutos.

Na definição do sujeito passivo, pode-se identificar que alguns doutrinadores focam suas atenções para a circunstância de o sujeito passivo ser a pessoa que normalmente produz ou fornece a riqueza que dá nascimento à obrigação. Nessa linha, destaca-se:

Extraímos do critério pessoal os sujeitos passivos da obrigação tributária que, nos tributos discriminados na Constituição, serão necessariamente aquelas pessoas que realizarem, inquestionavelmente, a materialidade prevista na norma constitucional tributária. Nos tributos não discriminados, serão aquelas pessoas que realizarem as condutas descritas em dita materialidade. Os sujeitos passivos tributárias estão, portanto, umbilicalmente relacionados com a materialidade descrita na norma.⁹⁷

No âmbito de uma relação jurídica de cunho eminentemente tributário, o contribuinte é o único sujeito de direito a figurar no pólo passivo dessa relação. E assim é porque ele é o titular da riqueza pessoal descrita no antecedente da norma geral e abstrata de índole tributária.⁹⁸

Por outro lado, parte da doutrina concentra-se no aspecto pertinente à submissão ao pagamento do tributo. É o caso de Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lobo Torres e Bernardo Ribeiro de Moraes:

Sujeito passivo é a pessoa — sujeito de direitos — física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.⁹⁹

⁹⁶ As quais Paulo de Barros Carvalho designa de “deveres instrumentais”

⁹⁷ BECHO, Renato Lopes. *Op. cit.*, p. 190.

⁹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *O imposto sobre a renda e os preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 86.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 300.

Sujeito passivo é a pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito. Deve ser explicitamente indicado na lei que define o fato gerador. O sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo diz-se contribuinte ou responsável.¹⁰⁰

Sujeito passivo, portanto, vem a ser a pessoa sobre quem recai o dever jurídico de efetuar a prestação tributária.¹⁰¹

Referida divergência, na verdade, tem por origem o próprio Código Tributário Nacional (lei nº 5.172/66), que, em seus artigos 121 e 122, dispõe:

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.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.¹⁰²

Na dicção do Código, resta claro que o sujeito é a pessoa que, na relação jurídico-tributária, deve cumprir a obrigação de dar, fazer ou não fazer. No primeiro caso, sujeito passivo da obrigação principal; no segundo, dos deveres instrumentais.

No caso específico do contribuinte, ele, além de ser obrigado ao pagamento do tributo, é “a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo como inferido na Constituição”.¹⁰³ Isso quer dizer que o contribuinte, que é o principal sujeito passivo, assume essas duas características, ou seja, assume o dever de pagar o tributo e assim o faz porque externou capacidade contributiva ao promover o fato que deu origem à obrigação.

No caso do responsável, ele se submete ao pagamento por estar, de algum modo, ligado à materialidade que deu origem ao tributo. Sua ligação, assim, é indireta porque não foi ele que deu origem ao nascimento do tributo.

Em face de tais ponderações e levando em conta especialmente que sujeito passivo é gênero que abrange o contribuinte e os responsáveis, e que estes últimos não

¹⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 5 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 217.

¹⁰¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Ed. resenha tributária, 1980, p. 330.

¹⁰² BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº. 5.176 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 1 set. 2009.

¹⁰³ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei *apud* Ferragut, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Ed. Noeses, 2009, p. 28.

desencadeiam o fato que dá origem ao tributo, preferimos qualificá-lo como sendo a pessoa que se submete ao cumprimento da obrigação tributária.

2.2 Das espécies de sujeitos passivos. Contribuinte, substituto e responsável

É corrente a lembrança da afirmação do professor argentino Agustín Gordillo de que não há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis ou menos úteis.¹⁰⁴

Em termos jurídicos, a utilidade de uma classificação está precisamente na virtude que ela poderá trazer na determinação do regime jurídico aplicável para cada um dos objetos classificados. Assim, de nada valeria classificar uma determinada exigência estatal como sendo tributária ou não tributária, se isso não tivesse qualquer implicação em relação à diferença de regime jurídico aplicável.

Em termos práticos, se o regime jurídico aplicável aos preços públicos não fosse diverso do das taxas, nenhuma utilidade, a não ser para fins meramente didáticos, teríamos em classificá-las.

Nesse sentido, a classificação feita por Rubens Gomes de Souza acerca dos sujeitos passivos tributários mantém-se insuperável. Ele classificava a sujeição passiva como direta ou indireta, sendo a direta a que corresponde, no nosso discurso e no do CTN, ao contribuinte. Confira-se:

[...] o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o fato, fato ou negócio jurídico que dá origem à tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Quando o tributo seja cobrado nessas condições, dá-se a sujeição passiva direta, que é a hipótese mais comum na prática.¹⁰⁵

Não obstante as críticas da mais abalizada doutrina¹⁰⁶, consideramos perfeitamente acertada a classificação que distingue os contribuintes (sujeitos passivos

¹⁰⁴ GORDILLO, Agustín. *Princípios Gerais de Direito Público*. Trad. Greco, Marco Aurélio, São Paulo: RT, 1977.

¹⁰⁵ SOUZA, Rubens Gomes. *Op. cit.*, p. 92.

¹⁰⁶ Paulo de Barros Carvalho faz dura crítica a essa classificação: “Foi útil a preleção desse jurista egrégio, para a relativa compreensão do fenômeno jurídico da sujeição tributária. Todavia, sua elaboração data dos albos do Direito Tributário no Brasil, quando os conceitos dessa Ciência se achavam fortemente impregnados pela influência negativa de categorias estranhas, principalmente de caráter econômico. Daí a procedência de uma observação crítica decisiva e fulminante: não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em

diretos) das demais pessoas que podem ser indicadas na lei para figurar no polo passivo da relação tributária.

Isso se dá porque, ao se isolar a figura do contribuinte, conferindo-lhe a característica de ser a pessoa¹⁰⁷ que exterioriza capacidade contributiva, ao provocar ou dar origem ao fato tributário, pode-se exercer o controle da constitucionalidade dessa eleição, principalmente para evitar que o legislador ordinário, por mera conveniência ou interesse da respectiva entidade tributante, eleja como contribuinte pessoa que não preenche tal característica.

A importância dessa afirmação emerge à medida que se toma em conta que o controle da constitucionalidade dos tributos, em inúmeros e importantes pontos, passa pelo exame das características do contribuinte tributado. Saber se um tributo atende ao comando da capacidade contributiva, por exemplo, exige, em grande parte das vezes¹⁰⁸, o confronto entre o que está sendo exigido e a condição do contribuinte. Tal controle não pode ser feito de uma pessoa que não desencadeou o fato tributário.

O mesmo se pode dizer do controle da isonomia, da proporcionalidade, da razoabilidade, da criação de barreiras interestaduais, da progressividade e assim por diante.

No que tange aos sujeitos passivos indiretos, eles não têm essa relação pessoal e direta com a ocorrência do fato jurídico tributário. Isso os diferencia do sujeito direto. Na linguagem do CTN, os sujeitos passivos diretos têm relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador.

Em lapidar passagem, Amílcar de Araújo Falcão já esclarecia a diferença entre o sujeito passivo direto e o indireto:

Em tal hipótese, a sujeição passiva direta ou principal se determinará pela natural e necessária atribuição do fato gerador, ou da relação econômica subjacente nele, a certo sujeito ou a certos sujeitos.

Enquanto os sujeitos passivos indiretos quer por transferência (sucessor e responsável tributário), ou por substituição (substituto legal tributário) só podem resultar de disposição legal expressa, a configuração do sujeito passivo principal ou direto (contribuinte), como dito, pode encontrar-se implícita na lei: o exame do fato gerador será decisivo para sua concreta definição.¹⁰⁹

diretos e indiretos, que repousa em considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento tiram de sua realização. Interessa, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional. O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças". CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 301.

¹⁰⁷ Ou as pessoas, a depender da materialidade considerada, conforme exposto.

¹⁰⁸ Pois a capacidade contributiva também pode ser mensurada a partir da própria materialidade.

¹⁰⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Op. cit.*, p. 76

A sujeição passiva indireta decorre de um vínculo existente entre o Fisco e um terceiro, este diferente do sujeito direto, porquanto não relacionado de modo direto e imediato à ocorrência do fato jurídico-tributário, porém responsabilizado pela lei como o devedor subsidiário ou solidário pelo adimplemento da obrigação tributária.

Flávio Azambuja observa que a modificação do polo passivo da obrigação tributária, incluindo-se terceiro, que não protagonizou o fato gerador, como responsável pelo pagamento do tributo, não persegue modificações jurídicas, mas econômicas. Segundo o autor, objetivando possibilitar o recebimento do crédito tributário e facilitar o processo de cobrança deste em situações em que seja difícil ou pouco provável o adimplemento por parte do próprio contribuinte, a lei indica outras pessoas a serem responsabilizadas pelo cumprimento da obrigação, de modo tal a evitar ao máximo o prejuízo para o Fisco.¹¹⁰

Roque Carrazza também ressalta a excepcionalidade da alteração do polo passivo da obrigação tributária para a inclusão de terceiros responsáveis. O legislador utiliza-se deste expediente para evitar a sonegação e facilitar a ação fiscalizatória do Estado.¹¹¹

O que importa deixar registrado é que essa classificação entre sujeitos passivos diretos e indiretos, além de derivar de expressa disposição legal, é útil por permitir a melhor visualização dos limites de atribuição de sujeição passiva em cada uma dessas modalidades. Por essa razão, é ela adotada.

Nesses termos, a sujeição passiva se classifica, em primeiro plano, entre sujeitos diretos¹¹² (pessoas que materializaram a hipótese de incidência) e indiretos (pessoas que,

¹¹⁰ Azambuja, Flávio. A Responsabilidade dos administradores em caso de dissolução da sociedade à luz do Novo Código Civil. In: Grupenmacher, Betina Treiger (coord.). Direito Tributário e o novo código civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 363-376.

¹¹¹ Assevera o autor que isto também se aplica ao ICMS: "De fato, o Poder Público tem sentido a necessidade de arrecadar o ICMS de terceiros, que não os contribuintes, por uma série de fatores. Dentre eles, merecem destaque: a) a impossibilidade prática de, em muitos casos (produtores agropecuários, pequenos bares, postos de gasolina etc.), atingir-se diretamente o contribuinte (o realizador do fato impositivo); e b) a imprescindibilidade de maior eficiência na arrecadação. É certo que a doutrina mais tradicional, fulcrada no art. 121, parágrafo único, II, do CTN e nas lições clássicas de Rubens Gomes de Sousa, admite tranquilamente a tributação do "responsável tributário" (sujeito passivo indiretamente relacionado com o *fato impositivo*, que a lei coloca na contingência de pagar o tributo *em nome e por conta do contribuinte*). Todavia, o instituto da responsabilidade tributária deve ser utilizado com grande cautela, para que não se atropelam princípios constitucionais." CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 137.

¹¹² Flávio Azambuja observa que, na sujeição direta, sublinha-se a presença, não necessariamente física, senão jurídica, do contribuinte na situação que constitui o fato gerador, de modo tal que será sujeito direto da obrigação relativa ao imposto sobre a renda a pessoa que aufera a renda, tendo, pois, a disponibilidade jurídica e econômica sobre o acréscimo patrimonial; no imposto sobre produtos industrializados, o sujeito passivo direto é o estabelecimento industrial que procede à saída (venda) do produto, assim como no imposto sobre serviços de qualquer natureza, o contribuinte será o prestador de serviços, tanto pessoa física como pessoa jurídica. AZAMBUJA, Flávio. *Op. cit.*, p. 365.

embora não tenham promovido o fato jurídico tributário, são chamadas para o cumprimento da obrigação).

Em relação aos sujeitos passivos indiretos, entretanto, a princípio não haveria razão para se fazer um novo corte metodológico, uma subclassificação (ou classe de segunda ordem). A legislação em vigor, porém, impõe que se faça essa nova divisão.

Prevê a disposição geral acerca da responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional, o seguinte:

CAPÍTULO V
Responsabilidade Tributária

SEÇÃO I
Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.¹¹³

Em primeiro lugar, é importante esclarecer que, ao contrário do que pode parecer à primeira vista, a disposição do art. 128 não constitui um roteiro para interpretação dos demais dispositivos do Código. Ela não exerce qualquer influência nesse sentido. A ressalva constante do texto “sem prejuízo do disposto neste capítulo”, a nosso ver, significa que os demais dispositivos do capítulo dão um tratamento especial às matérias neles tratadas, de modo que a disposição geral em nada se lhes aplica.

Desse modo, o próprio Código estabeleceu dois regimes jurídicos próprios para o tema da responsabilidade: um para o caso em que o dever jurídico do terceiro deriva de uma norma que tem em seu antecedente o descumprimento (pelos motivos dispostos no Código) da obrigação por parte do contribuinte, e outro para a situação em que a própria lei, desde já, coloca no conseqüente da norma matriz de incidência uma pessoa diversa do contribuinte.

Para o primeiro caso, o Código regulou a matéria à exaustão; para o segundo, criou apenas uma disposição geral. Essa sutil diferença não passou despercebida por Rubens Gomes de Souza, que chamou a primeira espécie de responsabilidade “por transferência”, e a segunda “por substituição”¹¹⁴.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza esclarece:

¹¹³ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº. 5.176 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 1 set. 2009.

¹¹⁴ SOUZA, Rubens Gomes. *Op. cit.*, p. 104.

A responsabilidade tributária admite duas modalidades: responsabilidade por *transferência* e responsabilidade por *substituição*.

Na *responsabilidade por transferência* o dever de pagar o tributo, tendo nascido na pessoa do contribuinte, desloca-se, pela ocorrência de um fato novo, prestigiado pela lei, à pessoa do sujeito passivo indireto. Admite três modalidades: *solidariedade*, *sucessão* e *responsabilidade legal*.

Já, na *responsabilidade por substituição* o dever de pagar o tributo já nasce, por expressa determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto.¹¹⁵

De notar que a característica marcante da substituição é a necessidade de vinculação ao fato gerador que, embora muitas vezes existente na transferência¹¹⁶, no segundo caso não é fator determinante.

Sacha Calmon Navarro Coelho também corrobora essa classificação:

Pelo sistema do CTN, o responsável tributário assume esta condição por dois modos: a) substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por multivários motivos previstos em lei; e b) recebendo por transferência o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual, por motivos diversos, não pode ou não deve satisfazer a prestação.

O responsável tributário, pois, o é por transferência do dever ou por substituição da pessoa que deveria ser o sujeito passivo, precisamente porque realizou o fato gerador.¹¹⁷

O que se quer dizer, enfim, é que se adota a classificação doutrinária que separa a responsabilidade nas modalidades de transferência e substituição. Na transferência, se estabelece um vínculo jurídico entre o contribuinte e o sujeito ativo e, somente após, é instaurada a relação com o responsável. Na substituição, ao revés, o liame jurídico nasce desde já vinculando o substituto e o Fisco.

Ocupa-se no presente trabalho com o tema da substituição tributária. Por esse motivo, as hipóteses de responsabilidade por transferência, subclassificadas pela doutrina como por solidariedade, sucessão e responsabilidade estrita, não serão objeto de maiores investigações.

¹¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS...* p. 137

¹¹⁶ Para RUBENS GOMES DE SOUZA, a transferência também comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade. Como este trabalho é voltado exclusivamente para a figura da substituição tributária que, segundo as premissas, dista das hipóteses de transferência, não será explorado o tema.

¹¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual...* p. 375.

2.3 Do contribuinte constitucional tributário

Entende-se que o legislador infraconstitucional não tem ampla liberdade para determinar o sujeito passivo dos tributos estabelecidos na Carta Constitucional. No nosso pensar, ao determinar os fatos imponíveis possíveis, a Constituição, além de já determinar quem será o contribuinte respectivo, impõe limites na fixação dos responsáveis tributários. Dito de outro modo, em uma primeira perspectiva, o legislador tem um campo limitado para determinar o sujeito passivo direto, o contribuinte, em virtude das materialidades estabelecidas constitucionalmente. Num segundo plano, há limitações também aplicáveis na atribuição da sujeição passiva indireta, que será (ou poderá ser) fixada em derivação da existência da primeira.

No que tange ao contribuinte, adota-se a corrente doutrinária que defende a existência de uma pessoa constitucionalmente pressuposta para responder pelo encargo do tributo. Essa ideia parte do pressuposto, que se apresenta óbvio, de que o aspecto pessoal é um dos elementos da hipótese de incidência.

Nessa linha de pensar, é de se esclarecer de logo que o conceito de contribuinte adotado é o proposto por Hector Villegas, que o chama de destinatário legal tributário:

Recebe o nome convencional de contribuinte o destinatário legal tributário que deve pagar o tributo ao fisco. Por estar a ele referido o mandamento de pagar o tributo, passa a ser sujeito passivo da relação jurídica principal. Logicamente, trata-se de devedor a título próprio. É aquele cuja capacidade contributiva o legislador teve normalmente em conta ao criar o tributo; é o “realizador” do fato imponível e é, por conseguinte, quem sofre em seus bens o detrimento econômico tributário.¹¹⁸

A ideia defendida pelo autor representa adequadamente o conceito de contribuinte que se prefere, pois evidencia, em três pontos, as características dessa espécie de sujeito passivo, ou seja, a de que é “aquele cuja capacidade contributiva o legislador teve normalmente em conta ao criar o tributo”, é “o realizador do fato imponível” e é “quem sofre em seus bens o detrimento econômico tributário”. De igual maneira, a terminologia por ele utilizada - destinatário legal tributário - também parece traduzir, com perfeição, tais características.

¹¹⁸ VILLEGAS, Héctor. *Op. cit.*, pp. 109/110

Aprimorando esse conceito, Marçal Justen Filho esclarece que, no Brasil, o que há é um destinatário constitucional tributário, que seria aquela pessoa que, em princípio, pode ser tida como eleita constitucionalmente para vir sofrer a sujeição passiva tributária.

Ressalta esse autor que:

[...] enquanto as constituições dos demais Estados não se preocupam em definir as situações arquetípicas que haverão de ser utilizadas para composição da hipótese de incidência tributária, a Constituição brasileira segue uma opção muito definida. É que a Constituição brasileira não apenas outorga e define o poder tributário, instituindo competências para as pessoas políticas criarem normas tributárias. Além disso, nossa Constituição estabelece como deverá ser o núcleo da hipótese de incidência a ser editada pela via legal. [...] Por decorrência, a Constituição brasileira está não apenas a definir previamente o aspecto material das hipóteses de incidência tributária, como também os aspectos pessoais.

Bem por isso, pode-se aludir à figura do destinatário constitucional tributário, e aquela categoria de pessoas que se encontram em relação com a situação prevista para inserir-se no núcleo da hipótese de incidência tributária e que são as pessoas sujeitáveis à condição de sujeito passivo tributário (ao menos, em princípio). O destinatário constitucional tributário é aquele que, em princípio, pode dizer-se como eleito constitucionalmente para vir a sofrer a sujeição passiva tributária.¹¹⁹

Utilizando a terminologia sujeito passivo como sinônimo de contribuinte, Geraldo Ataliba já afirmava a pressuposta existência de um contribuinte constitucional:

O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o “destinatário constitucional tributário” (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva ao participar do fato impositivo, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (art. 145, parágrafo 1º, CF).

Nas taxas, o administrado cuja atividade requeira o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize serviço público (art. 145, II, CF). Nas contribuições, sujeito que recebe especial benefício ou causa especial detrimento ao Estado (art. 145, III e art. 149). Todo desvio desse critério material implica inconstitucionalidade da lei tributária no Brasil”.¹²⁰

O raciocínio desenvolvido parte de uma premissa fundamental: se só se admite que a obrigação tributária tenha origem na ocorrência de um fato economicamente relevante¹²¹, e como esse fato, acontecimento, foi necessariamente motivado, impulsionado,

¹¹⁹ FILHO, Marçal Justen. *Op. cit.*, p. 262

¹²⁰ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. *Substituição e Responsabilidade Tributária*, RDDT, 49/73. Os destaques são do original.

¹²¹ Sobre a necessidade de relevância econômica da materialidade, esclarece Roque Carrazza: “Salientamos, apenas de passagem, que, ao criar impostos de sua competência residual, a União não pode atropelar o princípio

realizado por alguém, então esse alguém é naturalmente o sujeito passivo. Isso pela razão de que foi esse alguém que exteriorizou, para o mundo jurídico, capacidade econômica para destinar parcela de seu patrimônio ao Estado.

Mas esse raciocínio, na verdade, pode assumir duas conotações.

A primeira é a de que ela expressa apenas uma constatação que o jurista pode fazer acerca do fenômeno jurídico-tributário, sem que isso tenha qualquer implicação na fixação dos limites de atribuição da responsabilidade tributária. Seria apenas uma constatação de que o dever jurídico de pagar o tributo deveria recair normalmente sobre a pessoa que exterioriza o fato que origina a respectiva obrigação.

Ao que tudo indica, o raciocínio de Becker, ao assumir que o contribuinte tem essas características, caminhava nesse sentido: “[...]o legislador ordinário tem o dever jurídico de escolher para sujeito passivo da relação jurídico-tributária [...] aquela pessoa de cuja renda ou capital, acima do mínimo indispensável, a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo”¹²²

De fato, vista a questão sob esse enfoque, nem sequer seria útil essa discussão, já que, afinal de contas, essa constatação não produziria qualquer efeito prático. Mas não parece que o assunto deva ser encarado sob esse prisma, senão como garantia de que o legislador ordinário somente pode eleger como contribuinte a pessoa que deu cabo à ocorrência do fato gerador. É exatamente nesse sentido, aliás, o discurso inaugurado por Geraldo Ataliba, na passagem acima transcrita.

As críticas que são dirigidas a essa corrente não procedem porque partem de pressupostos equivocados. O principal é o de que, em determinados fatos impositivos, não é possível estabelecer precisamente a pessoa que materializou esse fato, porque são duas ou mais as pessoas envolvidas. É nesse sentido a visão de Maria Rita Ferragut:

Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídico-tributária. Por isso entendemos que a escolha é infraconstitucional.

Tome-se como exemplo o ITBI: o art. 156, II, da Constituição, não estabelece quem deva ser contemplado pela lei como contribuinte, vale dizer, *se o alienante do imóvel ou o adquirente*. A Carta Magna prevê apenas a materialidade passível de tributação, e a competência dos Municípios para tributá-la”.¹²³ (Grifo nosso).

da capacidade contributiva, isto é, deve descrever, na hipótese de incidência dos novos tributos, fatos que revelem aptidão econômica por parte dos virtuais contribuintes. Assim, por não terem um substrato de cunho econômico, a União não poderá criar, com base no art. 154, 1, da Lei Maior, o imposto sobre o comprimento dos narizes, sobre a barba, sobre a estatura do contribuinte etc.”. *Op. cit.*, p. 568.

¹²² BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 280.

¹²³ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Ed. Noeses, 2009, p. 30.

Ao criticar a clássica posição de Amílcar Falcão, Luciano Amaro desenvolve raciocínio similar:

Essa inferência, porém, se muitas vezes é possível, nem sempre se afigura cristalina, diante da mera descrição do fato gerador. Existem situações de direito privado (que a lei tributária elege como fato gerador) que envolvem mais de uma pessoa, podendo qualquer delas ser eleita como contribuinte. Por exemplo, se o fato gerador do tributo é a *transmissão de imóveis*, podemos ter como contribuinte qualquer das partes na operação.¹²⁴ (Grifos do autor).

Em contraposição a esse argumento, pode-se dizer o seguinte: como as relações jurídicas envolvem, sempre, duas pessoas, se a materialidade escolhida pelo legislador como regra-matriz de incidência não apontar para a posição de uma das partes envolvidas, mas para o ato ou negócio jurídico em si, nada impede concluir que o contribuinte é qualquer uma dessas pessoas envolvidas, porquanto, nessa situação, o legislador considerou que as duas, cada uma a seu modo, exteriorizaram capacidade contributiva. Assim, ambas são contribuintes do imposto.

É o que acontece no exemplo dado da incidência do imposto sobre a transmissão de bens. O fato eleito pelo legislador como motivador da incidência da norma tributária é a transmissão. Não é aquisição (posição daquele que adquire o imóvel), nem a venda (posição do que faz a venda), de modo que é perfeitamente razoável afirmar que as duas pessoas envolvidas podem ser consideradas contribuintes. Isso se dá porque tanto o comprador exterioriza capacidade econômica (exatamente pela capacidade externada em face da aquisição), como o vendedor (por motivos óbvios).

O mesmo raciocínio é aplicável ao ICMS, que tem como um de seus fatos impositivos a realização de operação relativa à circulação de mercadorias e de alguns serviços. Embora se reconheça que a doutrina costuma considerar que o contribuinte desse imposto é o produtor, industrial e comerciante, que se encontra num dos polos da operação de circulação da mercadoria, o que entrega a mercadoria em troca de um pagamento em dinheiro, nada obsta concluir que é igualmente legítimo dizer-se que o adquirente (inclusive o consumidor final) é contribuinte desse imposto.

¹²⁴ AMARO, Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*, 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 56.

No caso do consumidor final, ele é normalmente levado em conta como contribuinte de fato¹²⁵ pela só razão de o legislador ordinário ter acabado optando por considerar o vendedor como contribuinte (e, portanto, de direito). Mas não haveria nenhuma inconstitucionalidade se fosse eleito o adquirente. Ele teria idêntica capacidade contributiva (na verdade, no caso de impostos sobre o consumo, a riqueza que busca ser alcançada é realmente a do consumidor).¹²⁶

Há casos, porém, em que a própria materialidade escolhida pelo legislador constitucional já é voltada para uma das partes da relação. É o caso do imposto sobre a renda, cuja regra-matriz possível encontra-se exatamente fincada na posição daquele que obtém acréscimo patrimonial. Igual situação é a dos impostos sobre a propriedade, cuja regra-matriz possível é precisamente a condição de “ser proprietário”, condição inerente e única do proprietário.

Com isso se busca demonstrar que é insustentável o argumento utilizado para tentar descaracterizar a existência de um contribuinte constitucional, ou contribuinte naturalmente extraível da possível regra-matriz de incidência, fincado na premissa de que somente poderia existir um contribuinte para cada fato.

Mas o que parece relevante ressaltar é que, apesar de partirem de pressupostos diferentes e aparentemente conflitantes, os doutrinadores parecem chegar à mesma conclusão, ou seja, que o contribuinte pode ser qualquer pessoa que tenha exteriorizado capacidade contributiva em função da materialidade objeto de tributação e que qualquer outra pessoa pode ser indicada como responsável, desde que possa repercutir juridicamente o tributo junto ao contribuinte.

Para se ter um exemplo disso, Maria Rita Ferragut faz enfática defesa da inexistência de uma previsão constitucional de sujeito passivo, mas na ressalva que faz quanto às suas afirmações, objeto de nota de rodapé ao seu texto, acaba reconhecendo que a atribuição da responsabilidade deve vir acompanhada da viabilidade da repercussão jurídica. Confira-se:

¹²⁵ Cuida-se do assunto do contribuinte de fato adiante.

¹²⁶ Embora negue a existência de um contribuinte “natural”, Luciano Amaro, pautado no princípio da capacidade contributiva, acaba chegando ao mesmo resultado: “À vista do exposto, podemos afirmar que a definição do contribuinte não pode ignorar a capacidade contributiva do indivíduo, sob pena de inconstitucionalidade (mas não necessariamente esse indivíduo precisa ser “de direito” descrito como contribuinte). Respeitada essa premissa, a Constituição não será ferida se a legislação infraconstitucional indicar como contribuinte numa operação de venda para o consumo, indiferentemente, tanto o vendedor como o comprador.” AMARO, Luciano. *Direito tributário Brasileiro*. 15ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 302.

São dois aspectos distintos. O primeiro diz respeito ao sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, fato esse que, como regra, encontra-se indicado na Constituição.

Já o segundo refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o pólo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva; se realizou, será contribuinte; se não, responsável. Não identificamos qualquer inconstitucionalidade nessa regra. (Nota de rodapé do autor: desde que seja assegurado ao responsável o ressarcimento do tributo sempre que não estivermos tratando de responsabilidade prevista em norma sancionadora).¹²⁷

Dentro desse contexto, é importante ressaltar que o caminho adotado por cada um dos autores é apenas aquele compatível com as premissas teóricas adotadas. O fato de o resultado prático das teorias confluir para uma mesma conclusão somente reforça a possibilidade de acerto da posição.

A defesa, porém, da existência de um contribuinte constitucional deve-se à convicção de que essa posição é a mais consentânea com o texto constitucional, bem como porque ela evidencia, de forma bastante satisfatória, a natureza da relação jurídica na substituição tributária, especialmente no que tange aos vínculos jurídicos estabelecidos pelo substituto.

Este é o entendimento que adota uma parte da doutrina, a exemplo de Roque Antônio Carrazza, que assim escreve:

A Constituição, ao discriminar a competência tributária, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade – a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição.¹²⁸

¹²⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Op. cit.*, p. 31.

¹²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso...* p. 448. No mesmo sentido, com outras palavras, Flávia de Vasconcelos Lanari afirma o sujeito passivo é a pessoa que está diretamente ligada ao fato gerador, do qual tira ou auferir vantagem. Mas, não é só isso. Em termos mais precisos, o sujeito passivo da obrigação tributária é, em regra, a pessoa que, explícita ou implicitamente, for referida pelo texto constitucional como destinatário legal do tributo.: “Isso é tão verdade que a Carta Constitucional vigente adotou o princípio da capacidade contributiva como princípio geral do sistema tributário. Ora, na lição de Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, esse preceito está impondo que o legislador escolha como pressuposto dos impostos um fato, ligado ao contribuinte, que revele sua capacidade contributiva. Esse fato deve ser um *fato-signo presuntivo de riqueza* (Alfredo Becker) do contribuinte e não de terceiro. Logo, a pessoa que deve ter seu patrimônio diminuído em razão do acontecimento desse fato há de ser a que o provoca ou causa e que dele extrai proveito ou vantagem [...]. Portanto, não há que se negar que o legislador infraconstitucional está preso em erigir como sujeito passivo de imposto aquele que revele capacidade contributiva pela participação, provocação ou produção de fatos tributáveis, extraindo proveito econômico de sua ação ou, nos casos de tributos vinculados, daquele a que a atuação estatal se refira de alguma maneira. LANARI, Flávia de Vasconcelos. Estudos sobre ICMS: substituição tributária e venda sob cláusula FOB. *Jurisprudência Mineira*, v. 48, n. 141, p. 7-25, jun/set. 1997.

Adota-se, neste sentido, a posição de uma parcela importante da doutrina, que assim também entende: da descrição precisa e exaustiva das materialidades previstas no texto constitucional deduz-se que a Carta Política delimita o aspecto pessoal dos tributos. Resta nítida, portanto, segundo o nosso entender, a figura do destinatário constitucional tributário.

2.4 Contribuinte de fato e de direito

Uma classificação sempre lembrada pela doutrina¹²⁹, plasmada à luz de conceitos e pressupostos da Economia e da Ciência das Finanças, é aquela que distingue contribuintes em *de direito* e *de fato* com base na repercussão econômica do ônus tributário.

Tem esta classificação como pressuposto uma outra distinção, igualmente polêmica, entre impostos diretos e indiretos. Tais classificações enfrentam severa crítica ao argumento de que elas refletem aspectos irrelevantes do ponto de vista jurídico¹³⁰.

A censura diz respeito à circunstância de que a repercussão econômica, que distingue os impostos em diretos e indiretos e que permite identificar o contribuinte de fato, é irrelevante para o direito, sendo de interesse de conhecimento apenas da economia e do estudo das finanças.

Em suma, inexistente a cientificidade nesta classificação, pois sendo natural que todos os tributos repercutam, direta ou indiretamente, não haveria um critério suficientemente seguro para distinguir os impostos entre diretos e indiretos. Aliomar Baleeiro chega a afirmar que um imposto de incidência indireta pode, a depender das circunstâncias, ter a sua incidência econômica suportada pelo próprio contribuinte, tornando-se, quanto aos efeitos, imposto direto.¹³¹

¹²⁹ Como lembra Bernardo Ribeiro de Moraes, essa classificação remonta aos fisiocratas do século XVIII. Diz ainda que “do ponto de vista histórico, pode-se distinguir três fases da evolução do imposto direto: a) inicialmente, os impostos diretos eram gravames pessoais, que atingiam o indivíduo, a família ou a classe; b) posteriormente, ao abolir-se os impostos pessoais, o gravame passou a recair sobre bens (casa, terra, etc.); c) por fim, ao aplicar-se o gravame sobre o consumo ou a circulação, tem-se, também, o imposto indireto.” MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. Vol. I, Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 431

¹³⁰ Cf. ALFREDO AUGUSTO BECKER. *Op. cit.*, p. 536; BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Compêndio...* Vol. I, p. 436; MARIA RITA FERRAGUT. *Op. cit.*, p. 43; ALIOMAR BALEEIRO. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 887; GERALDO ATALIBA. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 143.

¹³¹ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 887.

Segundo estes autores, portanto, não teria sentido a distinção entre tributos diretos e indiretos, tendo em vista que sempre haverá a transferência do ônus tributário no ciclo econômico¹³², seja pelas técnicas legais de repercussão – retenção na fonte e reembolso –, seja pela inserção do encargo, de maneira indireta, nos preços de produtos e serviços. Assim sendo, seria despiciendo tentar identificar distinção entre impostos diretos e indiretos e, da mesma forma, não teria importância científica a identificação do contribuinte de fato.

Importa ao presente estudo o aprofundamento em torno do tema, sobretudo porque, em certa medida, não há como negar que a relevância econômica do tributo, como aspecto determinante na fixação dos efeitos jurídicos, foi positivada pelo CTN em seu art. 166.

Pois bem. Inicia-se pela distinção entre os impostos em diretos e indiretos, pois é a partir do conceito de imposto indireto que resulta a dicotomia entre contribuinte de fato e de direito. Passa-se, pois, a uma primeira aproximação com o tema, partindo da análise dessa diferenciação dos impostos.

Uma análise apurada de nossa doutrina evidencia não haver uniformidade quanto aos critérios dos quais se servem os autores para realizar sobredita distinção.

Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, o primeiro seria o critério técnico-administrativo, ou critério do objeto do imposto, conhecido como sistema francês¹³³. De acordo com este método, a diferenciação entre os impostos diretos e indiretos decorre dos elementos de ordem administrativa, como a inscrição e a arrecadação do imposto, partindo apenas da averiguação de aspectos formais, que indiquem a existência ou não de um rol nominativo de contribuintes.

Assim, para esta corrente investigativa, os impostos diretos são aqueles que gravam atos ou fatos de caráter permanente ou continuado, situações estáticas, ou constantes, e, portanto, previsíveis, que por tal estabilidade e durabilidade podem ser registradas em livros, cadastros ou registros fiscais. Tais impostos, portanto, se arrecadam mediante inscrição dos contribuintes em registros e cadastros administrativos. O contribuinte, no caso dos impostos diretos, é nominalmente identificado.

Por outro lado, os impostos indiretos gravariam situações dinâmicas, não permanentes, atos ou fatos dos contribuintes, não permitindo que o Fisco estabeleça um rol ou

¹³² Alfredo Augusto Becker afirma que a distinção entre tributos diretos e indiretos seria impraticável, do ponto de vista científico. Segundo o autor: “Hoje, praticamente a totalidade da doutrina condena o critério da repercussão, considerando-o absolutamente artificial e sem qualquer fundamento científico. A Ciência das Finanças Públicas e a Política Fiscal têm demonstrado que aquele critério repousa na simplicidade da ignorância.” *Op. cit.*, p. 537.

¹³³ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio...* Vol, I, p. 434.

uma lista de contribuintes, por não conhecê-los com antecedência. Tais impostos são lançados apenas com base na situação tributada, como, por exemplo, a circulação de mercadoria, de modo que o indivíduo que suporta a carga tributária permanece anônimo aos olhos do Estado¹³⁴.

Um segundo sistema para a classificação dos impostos é denominado *sistema italiano*¹³⁵, que utiliza o critério da capacidade contributiva. Segundo este sistema, a distinção entre os dois tipos de impostos é encontrada pela análise do objeto do imposto ou a natureza da riqueza gravada, ou seja, pela verificação de estar o tributo incidindo sobre situações que manifestem, imediata ou mediata, capacidade econômica do contribuinte.

Assim sendo, para esta corrente, direto seria o imposto que grava exteriorizações imediatas da riqueza, como o patrimônio e a renda, e imposto indireto o que grava exteriorização mediata da riqueza, como o consumo e a despesa.

Os impostos diretos recaem sobre um bem ou rendimento, atingindo a capacidade contributiva manifestada pela pessoa na posse ou na aquisição da riqueza, v.g., de um patrimônio ou de uma renda. [...]. Os impostos indiretos atingem manifestações indiretas ou mediatas da riqueza, ocorridas sob a forma de transferências, consumos ou gastos, sem levar em conta a capacidade contributiva real, mas apenas a presumida. Assim, os impostos diretos gravam a riqueza independentemente do uso que se faça dela; os impostos indiretos, gravam a riqueza na sua função.¹³⁶

Por fim, o terceiro critério, que é mais relevante na doutrina para a classificação dos impostos, é o denominado *critério econômico*, ou *critério financeiro*, também conhecido como critério da repercussão, ou *sistema anglo-saxão*¹³⁷. Para tal sistema, a distinção entre impostos diretos e indiretos acha-se no elemento econômico, na análise da possibilidade ou não da transferência da carga tributária a um terceiro.

Esse critério toma por base alguns conceitos da ciência das Finanças, analisados pioneiramente por Alfredo Augusto Becker, cujas lições são repetidas de maneira recorrente

¹³⁴ Lição extraída da obra de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES. *Op. cit.*, p. 434-435; LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JUNIOR, sobre este critério de diferenciação entre impostos diretos e indiretos, ensina em semelhantes palavras que “imposto direto é aquele cujo lançamento é feito mediante inscrição individual do contribuinte, que é, portanto, identificado. O imposto indireto prescinde dessa técnica administrativa e pode manter o contribuinte que suporta a carga tributária no anonimato. Assim, esse critério baseia-se nos métodos fiscais empregados ordinariamente pela Administração para proceder à arrecadação dos tributos, já que o imposto indireto é auferido em face da prática de certos atos pelo contribuinte.” *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 290; assim também ensina ELIANA CALMON: ALVES, Eliana Calmon; FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência**, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. BDJur, Brasília, DF, 10 out. 2008. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/17883>>.

¹³⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio...* Vol. I, p. 437.

¹³⁶ *Idem. Ibidem*, mesma página; Cf. também LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JUNIOR, *Op. cit.*, p. 290.

¹³⁷ *Idem. Ibidem*, p. 435.

pela doutrina. Para bem fixar esse critério, o autor faz, inicialmente, a distinção entre *incidência econômica* e *incidência jurídica* do tributo.

Ele leciona que a incidência econômica consiste na definitiva redução do patrimônio de um determinado indivíduo que, tendo de suportar o ônus econômico do tributo – ou seja, a perda financeira em razão do cumprimento da prestação jurídica tributária –, não pôde repercutir tal prejuízo para outra pessoa, na cadeia econômica¹³⁸. A incidência econômica seria, portanto, a diminuição definitiva do patrimônio de um indivíduo em decorrência do cumprimento da obrigação tributária, seja diretamente, seja por repercussão.

A incidência jurídica do tributo, por sua vez, “significa o nascimento do dever jurídico tributário que ocorre após a incidência da regra jurídica”¹³⁹, com a ocorrência, no mundo fenomênico, da hipótese de incidência. Sofre incidência jurídica, assim, aquele que é obrigado, por força da relação jurídico-tributária, a recolher aos cofres públicos a importância respectiva.

O fenômeno da repercussão ocorre quando a pessoa que se submete ao pagamento do tributo (sujeito passivo) transfere o ônus econômico respectivo para outra pessoa. Em outras palavras, ocorre quando a pessoa que sofre a incidência jurídica do tributo é diversa da que se submeteu à incidência econômica. Distinguem-se, ainda, segundo Becker, os fenômenos da *repercussão econômica* e da *repercussão jurídica*.

Repercussão econômica ocorre quando o contribuinte que sofre o ônus econômico pelo cumprimento da obrigação tributária transfere este ônus para outras pessoas, total ou parcialmente. É, pois, a transferência do encargo financeiro decorrente do pagamento do tributo para outras pessoas, na cadeia econômica.

A repercussão jurídica, contudo, decorre de uma norma jurídica que cria mecanismos legais de transferência do ônus econômico do imposto. A repercussão jurídica inaugura, destarte, uma segunda relação jurídica¹⁴⁰, cujo conteúdo é um direito de crédito, entre o contribuinte de direito e o terceiro, que, segundo a lei, tem o dever de lhe restituir riqueza. Ensina Becker que esta repercussão se dá por reembolso ou por retenção na fonte.

Feitos esses esclarecimentos preliminares, portanto, tem-se que, para o critério da repercussão econômica, os impostos diretos são aqueles em que o contribuinte não tem possibilidade de transferir a carga fiscal para outra pessoa, recaindo o tributo diretamente

¹³⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 532.

¹³⁹ *Idem. Ibidem*, p. 533.

¹⁴⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 534.

sobre a pessoa do sujeito passivo. Nos impostos indiretos, em decorrência de sua natureza, o sujeito passivo repercute, juridicamente, a outrem o encargo financeiro do tributo.

Esse critério, defendido por Becker, é o mais aceito na doutrina para classificar os impostos em diretos e indiretos. Para fins do presente trabalho, é o que se adota.

De outra banda, decorre também do critério da repercussão os conceitos de contribuinte de direito e contribuinte de fato. Nesse contexto, contribuinte de direito (*de jure*) é a pessoa integrante do polo passivo da relação jurídica tributária, obrigada ao pagamento do tributo, e que pode ou não suportar economicamente o ônus tributário. Em suma, é a pessoa que suporta a incidência jurídica do imposto.

Coincide, tal conceito, com o de sujeito passivo, já estudado, de modo que o contribuinte de direito pode tanto ser o indivíduo que pratica o fato jurídico tributário – conceito legal de contribuinte –, como o terceiro que é inserido no polo passivo, sem ter praticado o fato jurígeno, mas tendo com ele um vínculo jurídico (responsável, por transferência ou por substituição).

Já aquele que suporta o ônus econômico do imposto, sofrendo a sua repercussão, é classificado como contribuinte de fato. Segundo Alfredo Becker, contribuinte de fato é “a pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa.”¹⁴¹ Ou seja, contribuinte de fato é a pessoa que sofre a incidência econômica do imposto.

Mas o contribuinte de fato, segundo a doutrina de relevo¹⁴², não tem qualquer relevância para a ciência do Direito. Nesse sentido, Marçal Justen Filho é enfático:

Contribuinte (ou contribuinte de direito) é o sujeito passivo da relação tributária, distinto do contribuinte de fato, caracterizável por o sacrifício econômico resultante do pagamento do imposto ser suportado por pessoa diversa daquela de quem juridicamente exigível.

Para o direito, irrelevante a figura do contribuinte de fato, oferecendo interesse no plano da ciência das finanças. Eventualmente, porém, é interessante para a lei fiscal o conhecimento dos mecanismos de repercussão, quando elegem como sujeito passivo tal ou qual partícipe da cadeia econômica tendo em vista a transação do tributo.¹⁴³

¹⁴¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 533.

¹⁴² Por todos, cf. ALFREDO AUGUSTO BECKER. *Op. cit.*, p. 536; BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Compêndio...* Vol. I. p. 436; MARIA RITA FERRAGUT. *Op. cit.*, p. 43; ALIOMAR BALEEIRO. *Direito...* p. 887; GERALDO ATALIBA. *Hipótese...* p. 143.

¹⁴³ FILHO, Marçal Justen. *Op. cit.*, p. 149.

A classificação entre contribuinte de direito e de fato realmente não tem nenhuma relevância para o Direito, pois a existência de um contribuinte de fato, ou seja, de um indivíduo que, ao final, suporta o encargo econômico do tributo, é ignorada pela norma de incidência. Para o direito, o que importa é a pessoa que ocupa o polo passivo da relação jurídica e que, por essa razão, se submete ao respectivo cumprimento.

Referida fenomenologia, porém, passa a ser relevante para o direito a partir do momento em que ela é juridicizada. Noutros termos, quando a repercussão passa a ter um tratamento pelo sistema jurídico, ela não pode ser ignorada. É o que acontece com o art. 166 do CTN, redigido nos seguintes termos:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.¹⁴⁴

Não há como negar que o CTN levou em conta a distinção entre impostos diretos e indiretos, e, em consequência, a distinção entre os sujeitos segundo esse critério, porque é fácil perceber que essa diferenciação é tomada como pressuposto do que lá se estatui. É a partir do fenômeno da repercussão jurídica, aliás, que se pode admitir, legitimamente, a distinção entre tributos diretos e indiretos.¹⁴⁵

Com efeito, a redação desse dispositivo adota como premissa a existência de tributos cujo encargo financeiro é repercutido (impostos indiretos), os quais, pela sua natureza, distinguem-se daqueles em cuja imposição este fenômeno não se verifica (impostos diretos). Por outro lado, no mesmo dispositivo, o legislador antevê a figura de um terceiro que suporta o encargo, o único legitimado a pleitear restituição de tributos indevidos, ou a autorizar que o sujeito passivo o faça.

Assim sendo, não se pode dizer que o direito tributário brasileiro está alheio ao fenômeno da repercussão. A partir do momento em que o ordenamento, valorando aquele

¹⁴⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº. 5.176 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 1 set. 2009.

¹⁴⁵ No mesmo sentido, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Substituição Tributária e Realidades Afins - Legitimidade Ativa "Ad Causam". In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 78, p. 61-76, São Paulo, maio de 2001.

fato, lhe atribui relevância jurídica, positivando-o, o intérprete não pode mais tentar retirar-lhe tal compostura. Com efeito, como assinala Pontes de Miranda: "Os fatos do mundo ou interessam ao direito, ou não interessam. Se interessarem, entram no subconjunto do mundo a que se chama mundo jurídico e se tornam fatos jurídicos, pela incidência das regras jurídicas, que assim os assinalam".¹⁴⁶

A bem da verdade, é de se reconhecer, não interessa ao Direito a repercussão meramente econômica dos impostos, porque este, de fato, é um fenômeno que se mostra impalpável à apreciação do jurista. A mera repercussão econômica, pois, não integra o campo científico do Direito, sendo própria da ciência das Finanças. Isto porque, em regra, todos os tributos trazem em si uma repercussão econômica nos preços finais dos produtos, de modo que a transferência meramente econômica do ônus financeiro não é critério seguro para definir se um dado tributo pode ser classificado como direto ou indireto.

Contudo, a simples repercussão econômica somente pode se reputada irrelevante quando o ordenamento ignora os fatores econômicos de transferência da carga dos impostos. Se há previsão legal específica de que o ônus deverá ser suportado por terceiro, passa ela a ser juridicamente qualificada. Nessa situação, diz-se que a repercussão é jurídica, como precisamente esclarecido por Alfredo Augusto Becker:

Repercussão jurídica do tributo — A fim de contrariar, ou favorecer, a repercussão econômica de um determinado tributo, o legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte *de jure* o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre outra determinada pessoa.¹⁴⁷

Portanto, a repercussão eleita pelo CTN, e que autoriza a repetição de indébito tributário, é a repercussão jurídica e não a econômica. O dispositivo é aplicável em campo restrito de situações.¹⁴⁸

Nesse sentido, aliás, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

¹⁴⁶ MIRANDA, Pontes *apud* MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*

¹⁴⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 534.

¹⁴⁸ No mesmo sentido: ALIOMAR BALEEIRO. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 887; CELSO RIBEIRO BASTOS. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 246.

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE. INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO JURÍDICA. RECURSO DESPROVIDO.

1. A restituição de tributos na forma do art. 166 do CTN implica, inicialmente, verificar se o tributo comporta ou não transferência do encargo financeiro para terceiro. Em regra, todos os tributos trazem em si uma repercussão econômica nos preços finais dos produtos, mas esta se mostra irrelevante se não há previsão legal específica de que o ônus será suportado por terceiro. Desse modo, a repercussão meramente econômica não leva o tributo a ser classificado como indireto, sendo imprescindível, para que o tributo comporte essa natureza, a expressa previsão legal. Apenas em tais casos aplica-se a norma contida no referido dispositivo.

2. Especificamente acerca do Imposto de Importação, considerando sua natureza, observa-se que, ainda que se admita a transferência do encargo ao consumidor final, tal repercussão é meramente econômica, decorrente das circunstâncias de mercado, e não jurídica, razão pela qual sua restituição não se condiciona às regras previstas no art. 166 do CTN.

3. Recurso especial desprovido.¹⁴⁹

Para definir os tributos que se encaixam na hipótese do citado art. 166, Mizabel Derzi sugere que os tributos que, por sua natureza, compreendem a transferência do encargo para terceiros, são somente o ICMS e o IPI, que são tributos não cumulativos, por força do texto constitucional.

A rigor, a ilação é extraída diretamente da Constituição Federal, porque, em relação a eles, a Carta adota dois princípios – o da seletividade e o da não-cumulatividade – que somente podem ser explicados ou compreendidos pelo fenômeno da translação, uma vez que a redução do imposto a recolher, entre outros objetivos – se destina a beneficiar o consumidor, por meio da repercussão no mecanismo de preços. Ademais, tais impostos têm ainda função de ser neutros, nem deformando a competitividade, a formação de preços ou a livre concorrência. Para isso não podem onerar o agente econômico que atua sujeito às leis de mercado, ou seja, o contribuinte (o comerciante), mas são suportados pelo consumidor. E não apenas há uma aceitação jurídico-constitucional da repercussão do encargo financeiro, mas ainda um comando de autorização e até de determinação da transferência.¹⁵⁰

Segundo a autora, portanto, para o texto da Constituição, o ICMS e o IPI não são impostos que devam ser suportados, economicamente, pelo contribuinte de direito (o comerciante ou o prestador do serviço de transporte e comunicação). São, a rigor, impostos

¹⁴⁹ BRAIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 755490/PR; Recorrente: FAZENDA NACIONAL; Recorrido: RENAULT DO BRASIL S/A; Rel. Min. DENISE ARRUDA; DJe 3/12/2008; Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=repercuss%E3o+prox+econ%F4mica&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=3>. Acesso em: 28/8/2009.

¹⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 887.

sobre o consumo, não devendo onerar a produção ou o comércio. Essa não seria uma constatação econômica, mas jurídica, pois decorrente dos ditames constitucionais.

A Constituição de 1988, como se percebe pela singela leitura dos arts. 153, §3º, e 155, §2º, I, não autoriza que o ICMS onere o contribuinte *de jure*. Ao contrário, por meio do princípio da não-cumulatividade, garante que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial, produtor ou prestador de serviço). Se o consumidor é o único que não tem direito de crédito, correspondente ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo.¹⁵¹

O art. 166 do CTN, portanto, somente se aplica ao ICMS e ao IPI porque esses impostos comportam, por sua própria natureza jurídica, a repercussão do respectivo encargo ao adquirente.

2.5 Do terceiro legitimado

Tendo em conta os pressupostos acima expostos, parece relevante ressaltar que, com a admissão da legitimidade daquele que assume o encargo nos tributos que apresentam repercussão jurídica, não se pode denominar essa terceira pessoa de contribuinte de fato. Ora, a pessoa que ocupa essa posição goza de tratamento jurídico. Embora ela apresente a mesma característica do contribuinte de fato do ponto de vista econômico, sua legitimidade jurídica lhe confere uma condição diferenciada. Por esse motivo, prefere-se chamá-lo de *terceiro legitimado* exatamente para diferenciá-lo do contribuinte de fato, que não goza das mesmas prerrogativas legais.

Trata-se, para ser mais preciso, de um contribuinte de fato juridicizado, o qual, por integrar o universo da fenomenologia jurídica, não deve mais ser qualificado pelo atributo *de fato*, merecendo outra denominação. Para evitar, assim, sua errônea denominação, que alimenta uma confusão conceitual perniciosa, sugere-se utilizar o termo *terceiro legitimado* para designar a pessoa que suporta a repercussão jurídica nos tributos dessa natureza.

¹⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 889.

Esse terceiro, é importante esclarecer, não se confunde com o substituído na substituição tributária, pois este é contribuinte do imposto, ao contrário daquele. Embora coincidentemente ambos tenham legitimidade para pleitear a restituição, o substituído é legitimado pelo fato de ser o efetivo contribuinte do imposto, de modo que ele pode questionar o tributo e pedir a restituição independentemente de o tributo comportar, por sua própria natureza, repercussão jurídica ou não. O terceiro legitimado somente tem essa prerrogativa em face da repercussão jurídica.

Num exemplo hipotético, o substituído pode pleitear a sua não submissão ao pagamento de determinado tributo exigido por substituição tributária porque ele é isento ou imune ao seu pagamento. Ao terceiro legitimado, ao revés, não é conferido esse direito porque o regime jurídico é o do contribuinte. Embora utilizando erroneamente a denominação de contribuinte de fato para designar o terceiro legitimado, é exatamente isso o que reconhece a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ao negar o direito à imunidade do ICMS para as operações de venda de mercadorias às pessoas jurídicas de direito público:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ICMS. IMUNIDADE INVOCADA PELO MUNICÍPIO. IMPOSSIBILIDADE. 2. A jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido de que a imunidade de que trata o artigo 150, VI, a, da CB/88, somente se aplica a imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município. 3. Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁵²

A legitimidade do terceiro, assim, decorre da circunstância de ter ele suportado (por meio da repercussão jurídica) o encargo de um tributo indevidamente exigido do contribuinte. Sua aptidão jurídica é reflexa, portanto.

Releva ressaltar, por fim, que a circunstância de o art. 166 do CTN conferir poderes ao terceiro legitimado apenas para pleitear a restituição de tributo recolhido indevidamente pode levar à conclusão, que parece inadequada, de que não lhe seria possível o questionamento do próprio tributo antes que o recolhimento se dê. Em outras palavras, como a interpretação do aludido dispositivo haverá de ser restrita, não se poderia conceber que o

¹⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. AI 671412 AgR/SP; Agravante: PREFEITURA MUNICIPAL DA ESTÂNCIA BALNEÁRIA DE CARAGUATATUBA; Agravado: ESTADO DE SÃO PAULO; Rel. Min. EROS GRAU; DJ 24/4/2008; Disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(671412.NUME.%20OU%20671412.AC.MS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(671412.NUME.%20OU%20671412.AC.MS.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 28/8/2009.

terceiro legitimado pleiteasse administrativamente ou judicialmente a suspensão ou eliminação do tributo.

A legitimação que a lei expressamente confere a este indivíduo, contudo, não só alcança a possibilidade de repetição de imposto indevido, cuja incidência econômica teve de suportar. É nesse sentido o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça¹⁵³:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. IPI. DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. LEGITIMIDADE ATIVA. CONTRIBUINTE DE FATO.

I - As distribuidoras de bebidas, por revestirem a condição de contribuintes de fato, têm legitimidade para questionar o pagamento do IPI. Referido entendimento decorre da constatação de que referidas empresas suportam o ônus pelo pagamento do tributo, enquanto os fabricantes figuram somente na condição de contribuintes de direito.

II - Precedentes: REsp nº 435575/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ de 04.04.2005; REsp. nº 846607/PE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 24.08.2006.

III - Recurso Especial provido.¹⁵⁴

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ORDINÁRIO E ESPECIAL EM MANDADO DE SEGURANÇA. ART. 535 DO CPC: SÚMULA 284/STF. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONTRIBUINTE DE FATO PARA QUESTIONAR A ALÍQUOTA DO ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA COM EFEITOS PATRIMONIAIS PRETÉRITOS: DESCABIMENTO. SÚMULAS 269 E 271 DO STF. TEORIA DA ENCAMPAÇÃO: INVIABILIDADE. ALTERAÇÃO, PELO JUDICIÁRIO, DE ATO NORMATIVO: DESCABIMENTO.

1. *O contribuinte de fato, por suportar o encargo financeiro do ICMS, tem legitimidade para questionar judicialmente a alíquota do imposto.*

(...)

5. Recurso ordinário improvido. Recurso especial provido.¹⁵⁵ (Grifos nossos)

PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. TRIBUTÁRIO. IPI. DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. LEGITIMIDADE ATIVA. ART. 166 DO CTN.

1. (...)

2. A distribuidora de bebidas, ao adquirir o produto industrializado da fabricante para posterior revenda ao consumidor final, suporta o encargo financeiro do IPI, cujo valor vem, inclusive, destacado na nota fiscal da operação. A fabricante, portanto, ostenta a condição de contribuinte de direito (responsável tributário) e a distribuidora a de contribuinte de fato. Nessa condição, a distribuidora *tem legitimidade para questionar judicialmente a composição da base de cálculo do*

¹⁵³ A alusão dos julgados ao contribuinte de fato corresponde ao conceito de terceiro legitimado, aqui adotado.

¹⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma; REsp 868.178/PE; Recorrente: LITORÂNEA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA; Recorrido: FAZENDA NACIONAL; Rel. Min. FRANCISO FALCÃO; Data 26/09/2006; Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200601512701>>; Acesso em: 28/8/2009.

¹⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira turma. RMS 28745/AM; RECORRENTE : CIDADE COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E SERVIÇOS LTDA E FILIAL(IS); RECORRIDO : ESTADO DO AMAZONAS; Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; DJe 01/6/2009; Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=contribuinte+prox+de+prox+fato&&b=ACOR&p=truede&t=&l=10&i=4>. Acesso em: 7/8/2009.

tributo, bem como para pleitear a repetição dos valores pagos indevidamente a tal título.

3. Recurso especial a que se dá provimento.¹⁵⁶ (Grifo nosso)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IPI – LEGITIMIDADE DAS DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS – CONTRIBUINTE DE FATO – PRECEDENTES DO STJ.

1. A recorrente é distribuidora de bebidas, e esta, conforme afirma a jurisprudência desta Corte, reveste-se – no tocante ao IPI –, da qualidade de contribuinte de fato, pois suporta o pagamento desse tributo. *Assim, desfruta ela de legitimidade para questionar sua obrigação tributária.*

2. (...)

Agravo regimental improvido.¹⁵⁷

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IPI. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. LEGITIMIDADE ATIVA. ARTIGOS 267, VI, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. As Primeira e Segunda Turmas deste STJ têm acordado que "A distribuidora de bebidas, ao adquirir o produto industrializado da fabricante para posterior revenda ao consumidor final, suporta o encargo financeiro do IPI, cujo valor vem, inclusive, destacado na nota fiscal da operação. A fabricante, portanto, ostenta a condição de contribuinte de direito (responsável tributário) e a distribuidora a de contribuinte de fato. Nessa condição, a distribuidora tem legitimidade para questionar judicialmente a composição da base de cálculo do tributo (para ver dela abatidos os descontos incondicionais), bem como para pleitear a repetição dos valores pagos indevidamente a tal título" (REsp 817.323/CE, Rel. Min. Teori Zavascki, DJU de 24.4.06).

2. Recurso especial provido reconhecendo a legitimidade ativa da recorrente. Retorno dos autos ao tribunal *a quo* para julgamento do mérito.¹⁵⁸

Em síntese, portanto, pode-se dizer que, sob a luz do ordenamento jurídico e da jurisprudência, terceiro legitimado é a pessoa que, nos tributos que comportam a repercussão jurídica, suportou o encargo respectivo e, em vista disso, lhe é assegurado pleitear a restituição de eventuais importâncias recolhidas indevidamente, bem como insurgir-se contra a exigência que está sendo feita ao contribuinte, e a ele repassada.

¹⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira turma. REsp 846607/PE; Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; Recorrente: DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS JABOATÃO LTDA; Recorrido: FAZENDA NACIONAL; Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200601107925&dt_publicacao=24/8/2006; Acesso em 28/08/2009.

¹⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma; AgRg no REsp 1001537/BA; Rel. Min. HUMBERTO MARTINS; Recorrente: DISVABE DISTRIBUIDORA WALMEIDA DE BEBIDAS LTDA; Recorrido: FAZENDA NACIONAL; DJ 18/12/2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200702546200>>. Acesso em: 28/8/2009.

¹⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 1019222; Recorrente: DISTRIBUIDORA IMPORTADORA E EXPORTADORA OLIVEIRA LTDA; Recorrente: FAZENDA NACIONAL; Rel. Min. JOSÉ DELGADO; DJ 4/6/2008; Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200703085027&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 28/8/2009.

3 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Introdução

Já foi visto, em capítulo anterior, que o sujeito passivo indireto pode assumir duas conotações em direito tributário, a de substituto tributário e a do responsável propriamente dito, sendo aquele o que constitui objeto do presente estudo.

Como também dito anteriormente, a substituição tributária é um instituto extremamente complexo e, por isso mesmo, a definição de seus contornos jurídicos constitui um desafio para os cientistas do Direito. É certo que, como será mais explorado adiante, há uma tendência de boa parte da doutrina em explicar seu funcionamento de forma simplificada¹⁵⁹, um caminho que, pelo menos no nosso sentir, resulta em conclusão oposta à pretendida pelo texto constitucional, o que acaba por gerar resultados que, além de incompatíveis com o sistema jurídico, constroem verdadeiras injustiças. A situação tratada no presente trabalho é um bom exemplo disso.

Enfrenta-se a situação em que o substituto é cobrado pelo Fisco por um tributo que ele não pôde reter/repercutir em decorrência de uma medida liminar proposta pelo substituído, que veio a ser cassada. Em outras palavras, fere até mesmo o bom senso imaginar que o substituto, que em nenhum momento se insurgiu contra a exigência do tributo, possa arcar com a responsabilidade pelo pagamento de um tributo questionado pelo substituído em face do Fisco. Nesta razão é que se manifesta a relevância de dar-se ao instituto a conformação que expresse, da forma mais adequada, o verdadeiro escopo do direito positivo.

Na ciência do Direito, para garantia do seu rigor metodológico, a ambiguidade dos termos deve ser afastada, como sempre ressaltado por Paulo de Barros Carvalho¹⁶⁰. Por tal razão, busca-se, antes de tudo, identificar o significado das expressões “substituição tributária”, “substituto” e “substituído”. É o que se fará a seguir.

¹⁵⁹ Após longa exposição sobre as correntes que inserem a retenção na fonte como uma modalidade de substituição tributária, Renato Lopes Becho rechaça-as com base no seguinte argumento: “Por esse raciocínio, a capacidade contributiva está a exigir o mecanismo da repercussão, podendo ser desconsiderada para efeito de verificação da suportabilidade da carga tributária pelo substituto, o sujeito passivo. Parece-nos por demais complicada tal sistemática.” BECHO, Renato Lopes. *Op. cit.*, p. 114.

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...* p. 6.

3.2 Do significado da expressão “substituição tributária”

Para começar, lembre-se que o legislador não tem ampla liberdade para determinar, na lei de imposição, quem será o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Em outros termos, em vista da existência de um destinatário constitucional tributário, ou de um sujeito passivo constitucional, segundo o posicionamento que se adotar, em princípio¹⁶¹ só podem ser consignados em lei como sujeitos passivos aqueles que estejam diretamente vinculados à materialidade tributária descrita no texto constitucional, figura definida como o contribuinte do tributo. Como lembra Ruy Barbosa Nogueira¹⁶², esta é uma exigência da própria teoria do fato gerador, adotada em nosso sistema tributário. De acordo com esta, deve ser sujeito passivo a pessoa ligada à situação descrita como fato gerador.

Contudo, razões metajurídicas podem justificar a eleição de uma terceira pessoa para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, na condição de substituto *tributário*. Este sujeito, cumpre acrescer, por exigência do próprio conjunto de garantias constitucionais asseguradas ao contribuinte brasileiro, conforme o entendimento esposado no presente trabalho, bem como por expressa disposição do texto de lei complementar (art. 128 do Código Tributário Nacional), também deverá ser alguém vinculado àquela mesma situação fática tributável.

O termo substituição tributária passou a ser utilizado pela doutrina para definir a natureza jurídica da relação formada por essa terceira pessoa por duas razões elementares: a atribuição dessa espécie de encargo não criou novos tributos, e ela se deu, única e exclusivamente, para que o sujeito ativo tivesse a opção de exigir o objeto da prestação tributária de uma terceira pessoa¹⁶³, diversa da constitucionalmente determinada. A ideia de substituição, assim, deriva do fato de que, nessa modalidade, não há a criação de um novo tributo e essa exigência é feita contra um terceiro, em lugar daquele que está originariamente na posição passiva da relação. E é tributária porque diz respeito a tributo.

Nessa linha de raciocínio, a substituição tributária seria sinônimo da responsabilidade tributária contemplada no Código Tributário Nacional, visto que em todas as situações contempladas no diploma há a colocação de uma pessoa em lugar de outra no polo passivo da relação tributária. A diferença é que, na substituição, a atribuição da

¹⁶¹ Em princípio exclusivamente, porque, como já enfatizado, a liberdade de eleição é mais ampla no que concerne à competência residual.

¹⁶² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 144.

¹⁶³ Em razão de que se lhe apresenta com um maior grau de solvabilidade.

responsabilidade surge desde logo contra uma terceira pessoa, diversa do contribuinte. Dito de outro modo, a substituição tributária difere da responsabilidade propriamente dita, pois a obrigação tributária já nasce vinculando o terceiro obrigado, de modo que a sua submissão independe de um fato posterior. A concretização da hipótese de incidência no mundo fático, por si só, já faz nascer a responsabilidade do substituto.

Nesse sentido doutrina Alfredo Augusto Becker, para quem:

Existe substituto legal tributário toda vez que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário.¹⁶⁴

A substituição tributária, portanto, é o instituto através do qual se atribui a um terceiro, não contribuinte, a condição de sujeito passivo da obrigação tributária antes da materialização do fato jurídico tributário. O substituto, do mesmo modo, é aquele que, eleito pela lei, foi colocado na condição do sujeito passivo. O substituído é, sempre, o contribuinte.

Não se pode deixar de levar em conta o entendimento de boa parte da doutrina no sentido de que o fenômeno da substituição tributária ocorre em momento pré-jurídico, o que, naturalmente, desautorizaria a utilização dessa nomenclatura por parte da ciência do Direito. De acordo com tal corrente doutrinária, dita substituição consiste em um fenômeno que se opera em um momento pré-jurídico, antes mesmo da realização do fato jurídico-tributário, tendo em vista que a obrigação tributária já nasce formando um vínculo autônomo entre o substituto e o Estado. Destarte, para seus defensores, o indivíduo que realizou o fato gerador nunca chegou a integrar o polo passivo da relação tributária, nem sequer merecendo a denominação de contribuinte.¹⁶⁵

Com efeito, segundo Maria Rita Ferragut, a norma que cria a substituição tributária prevê, em seu antecedente, uma relação direta ou indireta firmada entre o substituto e o substituído, ou entre o substituto e o fato jurídico tributário, e, no seu consequente, a imposição ao substituto de cumprir com a obrigação tributária gerada em virtude de fato juridicamente relevante praticado pelo substituído, ao mesmo tempo que exonera este último de cumprir com tal obrigação.¹⁶⁶ Assim, segundo a autora, o fato de a obrigação tributária

¹⁶⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 552.

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 319.

¹⁶⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Op. cit.*, p. 59.

surgir com um vínculo imediato do substituto juridicamente não implicaria ter havido a cessão do polo passivo da relação jurídica tributária, de um sujeito para o outro.¹⁶⁷ Ou seja, sendo a substituição *pura*, como preleciona a autora – na qual inexistente solidariedade com o contribuinte –, “o realizador do evento descrito no fato jurídico nunca terá sido sujeito passivo da relação tributária. Portanto, a substituição é pré-jurídica, não jurídica”.¹⁶⁸

Paulo de Barros Carvalho também defende que não há substituição do polo passivo. Para o ilustre tributarista, o legislador simplesmente resolveu instituir a obrigação tributária vinculando um terceiro que não aquele que praticou o fato gerador. Como se vê: “[...] está bem claro que o legislador nada substitui, somente institui. Anteriormente à lei que aponta o sujeito passivo, inexistia, juridicamente, aquele outro sujeito que o autor chama de direto.”¹⁶⁹ Seguindo esse entendimento, o autor defende que, quando o legislador elege um terceiro vinculado indiretamente ao fato gerador para integrar o pólo passivo e exclui o participante direto daquela materialidade (contribuinte), atribui àquele indivíduo a postura de sujeito passivo da obrigação. Neste caso, não se pode falar em responsável e “impõe-se o abandono do nome de contribuinte para o ser excluído, uma vez que tudo isso se passou no momento pré-legislativo, inteiramente fora do território especulativo do Direito.”¹⁷⁰

Do mesmo modo, também entendendo que a substituição tributária é um fenômeno pré-jurídico, muito embora com a ressalva de que o substituto tem de decorrer naturalmente da materialidade descrita hipoteticamente na norma jurídica, não podendo ser uma figura aleatória, eleita por mera ficção do legislador, José Eduardo Soares de Melo afirma:

Num plano pré-jurídico, o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador, prevendo a lei, desde logo, o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto) que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla a dívida de terceiro (substituto).¹⁷¹

Não obstante a força do argumento, a razão central que nos leva a acatar a designação do fenômeno como sendo de substituição é a de que a relação entre o substituto e o sujeito ativo não é autônoma, mas derivada da originariamente estabelecida com o

¹⁶⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Op. cit.*, p. 60.

¹⁶⁸ *Idem. Ibidem*, mesma página.

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 302.

¹⁷⁰ *Idem. Ibidem*, p. 319.

¹⁷¹ MELO, José Eduardo Soares de. A desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil e reflexo no Direito Tributário. In: Grupenmacher, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o novo código civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 149.

contribuinte. Não há, no nosso entender, nenhuma situação em que a relação originária é completamente descartada. Em poucas palavras, não há autorização constitucional para se exigir um valor, a título de tributo, de uma pessoa senão em decorrência da materialização de uma hipótese de incidência prevista no Texto Maior. O único caminho para se alcançar esse objetivo é através da responsabilidade tributária, e esta pressupõe a existência de um fato jurídico tributário e de um contribuinte.

Por essa razão, esse fenômeno – a substituição - está na essência do tratamento jurídico que é dado no ordenamento ao instituto. Em termos distintos, a circunstância de ser uma relação derivada (e, portanto, de substituição) é juridicamente relevante na determinação de seus efeitos e alcance.

Pensa-se assim, portanto, que a idéia de substituição parece melhor refletir o fenômeno de que ora nos ocupamos. A larga utilização desse termo para identificá-lo, de certo modo, evidencia essa realidade.

3.3 Natureza jurídica

Realmente, não há como negar que o fenômeno que expressa a substituição tributária é bastante complexo. Ainda para os que defendem contornos mais simplificados para o instituto, com a desconsideração de alguns aspectos como integrantes dessa relação (como a relação entre substituído e Fisco), os desafios para a definição da natureza jurídica da substituição são consideráveis.

Assim, levando em conta os argumentos das diversas correntes que procuram definir os contornos jurídicos do instituto, adotar-se-á o conceito jurídico que parece, ao nosso juízo, expressar mais adequadamente a fenomenologia da substituição, bem como o nosso direito positivo. Nesse caminhar, serão abordadas as principais correntes doutrinárias sobre o tema.

3.3.1 Primeira corrente – substituição como vínculo jurídico exclusivo entre o substituto e o Estado

A corrente doutrinária encabeçada por Alfredo Augusto Becker entende que o fenômeno da substituição tributária exclui, em absoluto, a figura do contribuinte da relação jurídica tributária, fazendo desaparecer qualquer vínculo entre o substituído e o Estado. Na visão desta doutrina, existe exclusiva relação entre o substituto e o ente tributante, já que a inserção daquele no polo passivo representa a total isenção do substituído quanto a deveres tributários para com o sujeito ativo. Com efeito, analisando a sistemática da substituição tributária, Becker conclui, primeiramente, que o substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude de substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.¹⁷²

Na visão do autor, inexistente qualquer relação jurídica entre o substituído e o Estado porque em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (porquanto a prestação jurídica que realiza se reveste de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído).¹⁷³

Completando este raciocínio, o autor assevera que, no funcionamento da regra da substituição tributária, o substituto não está no exercício de nenhuma parcela do Poder Estatal porque não ostenta a qualidade jurídica de um órgão da Administração do Estado. Esse argumento é utilizado para rechaçar a alegação de alguns autores de que o substituto seria uma espécie de órgão auxiliar do sujeito ativo.

Por fim, remata o jurista, inexistente relação de ordem pública entre substituto e substituído ainda quando aquele detém direito de reembolso, pois tal vínculo seria de ordem privada, e sua existência não interessa especificamente ao direito tributário. Isso porque, segundo Becker, “o substituído não paga tributo ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto não é de natureza tributária, mas sim de natureza privada.”¹⁷⁴

Na doutrina italiana, destacam-se as lições de Gian Micheli, que diz ser necessária uma norma específica para estabelecer a responsabilidade por substituição tributária daquele a que se referem os fatos ou pressupostos legais da imposição (capacidade contributiva). Com efeito, assim se pronunciou o autor:

¹⁷² BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 529.

¹⁷³ *Idem, Ibidem*, mesma página.

¹⁷⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 529.

[...] é preciso, portanto, que uma norma legal estipule o *obbligo* de pagamento do tributo a cargo de um sujeito em lugar daquele a que se referem os fatos ou os pressupostos fixados pela lei. O substituto é devedor de um *obbligo* próprio, autônomo e não alheio, do substituído. Ele não é, portanto, definível como responsável por um *obbligo* de outrem; a sujeição à sanção executiva, se não paga, sucede ao não cumprimento das obrigações que lhe cabem e que concernem também ao *obbligo* da declaração.

[...] a ampliação da esfera dos sujeitos passivos, e, portanto, dos responsáveis pelo pagamento do tributo, cria verdadeiros obrigados e não só sujeitos instrumentais para facilitar a arrecadação do próprio tributo, no plano meramente processual.

[...]

No plano técnico-jurídico, a instrumentalidade do substituto se concretiza no direito deste último a reembolsar-se face ao substituído, ou seja, fazer este último arcar com o ônus tributário que o primeiro sustentou.¹⁷⁵

O substituto tributário, portanto, na opinião de Micheli, é devedor de um débito próprio, e não alheio. Em outros termos, com a substituição tributária, deixaria de existir vínculo entre o substituído e o Estado, mantendo o ente tributante um vínculo jurídico tributário apenas com o substituído.

No nosso entendimento, essa visão não parece refletir precisamente o que acontece na substituição tributária. A razão para rejeitá-la é uma só: se o vínculo que une o contribuinte (substituído) e o sujeito ativo desaparece na substituição tributária, então o que se exige do substituto não é tributo. Ou melhor, é qualquer exigência (que será constitucional ou não, a depender do regime jurídico do respectivo país) que não o tributo devido pelo substituído.

Um exemplo simples bem demonstra isso. Imagine-se que a fonte pagadora que está obrigada a recolher o imposto de renda dos salários de seus empregados. A norma estatui que, dado o fato de ser feito o pagamento do salário, deve ser a retenção e o correspondente pagamento do imposto sobre a renda por parte da fonte. Imagine-se também que, em determinado momento, a lei isentou um determinado empregado do pagamento do imposto sobre a renda. Caso se admita que a atribuição de responsabilidade do substituto exclui a relação existente entre o substituído e o Estado, a fonte pagadora terá de continuar a fazer a retenção na fonte desse específico empregado, isento do pagamento, exatamente porque a sua obrigação é autônoma, independentemente da relação do substituído.

A situação é idêntica quando se cogita da substituição na modalidade de antecipação, pois em muitas situações o substituído não está submetido ao recolhimento do tributo, por estar isento ou submetido a um regime de tributação diverso do ordinário, orientador da antecipação. Na verdade, essa orientação só tem sentido se se admitirmos a

¹⁷⁵ MICHELI, Gian Antônio. *Curso de Direito Tributário*. Trad. por Greco, Marco Aurélio e Marrey Jr, Pedro Luciano. São Paulo: RT, 1973, p. 135-136.

possibilidade de criação de um tributo diverso, completamente dissociada da materialidade que dá fundamento a sua instituição. É nesse sentido, aliás, a posição defendida por Marçal Juste Filho:

Já no que toca à sujeição passiva, a capacidade contributiva significa a necessidade de uma estrita e indispensável vinculação entre o sujeito indicado no aspecto pessoal da hipótese com aquele previsto na determinação subjetiva do mandamento. Se diversamente se tratasse, todos os princípios e preceitos acerca da estruturação da hipótese de incidência cairiam por terra. Isso se nos afigura límpido e cristalino. Se, de fato, a imposição atinge um sujeito que em nada se vincula à hipótese, isso significa que a hipótese de incidência é irrelevante (ou de relevância mínima). Assim, a descrição da riqueza ali contida através da eleição de um fato-signo presuntivo, a previsão de sujeitos, a indicação de momento e de espaço são totalmente destituídas de pertinência — porque, ao se impor a tributação a pessoa desvinculada do fato-signo-presuntivo, estar-se-á a tributar uma riqueza diversa e por atenção a eventos diversos, em momento e espaço inconfundíveis com os inseridos na hipótese.¹⁷⁶

Dado que, pelo menos no Brasil, os tributos somente podem ser aqueles disciplinados no texto constitucional, essa possibilidade de criação de um tributo distinto, sob o título de criação de uma substituição tributária, é inexistente. Mas, mesmo em outros sistemas, essa ideia doutrinária é equivocada simplesmente porque suas conclusões não expressam o que de fato ocorre. Não se cria um tributo para substituir outro; cria-se uma relação jurídica que, integrando-se a outra, contribui para a eficácia desta última.

3.3.2 Segunda corrente – o substituto como órgão auxiliar do sujeito ativo

De acordo com essa corrente, o substituto não é sujeito passivo da relação tributária. Esta orientação doutrinária clássica empresta à substituição tributária a função de arrecadar o tributo por conta do Estado, não o considerando como verdadeiro devedor do tributo. Encontra um de seus expoentes, na doutrina alienígena, nos trabalhos de Myrbach-Rheingeld, que qualifica o substituto tributário como mero órgão de arrecadação da Administração Financeira do Estado, que não cumpre uma obrigação de pagar como titular do tributo.¹⁷⁷

¹⁷⁶ FILHO, Marçal Justen. *Op. cit.*, p. 253.

¹⁷⁷ MYRBACH-RHEINGELD *apud* RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 95.

Em linhas gerais, entende esta parcela da doutrina que o substituto tributário opera como instituto pertencente ao direito formal, esclarecendo que a responsabilidade pelo tributo, inerente à obrigação de arrecadar, não apresenta caráter de direito material. Assim, funcionaria a substituição apenas como um veículo mais oportuno de arrecadação do qual se serve o Estado, exigindo tributo de um terceiro, cujas circunstâncias se mostrem mais favoráveis ao cumprimento da obrigação e outorgando-lhe a possibilidade de ressarcir-se, posteriormente, do legítimo devedor. O substituto, neste quadro, não funcionaria como um sujeito passivo, mas como uma espécie de órgão estatal, integrando, a bem da verdade, o polo ativo, viabilizando a arrecadação e a fiscalização do tributo.

Nesta conjuntura, a instituição da substituição tributária decorreria não de uma norma tributária, mas de uma regra administrativa, pois, segundo esta corrente, não haveria relação jurídico-tributária entre o substituto e o Estado. A obrigação que o substituto assume não decorreria da titularidade do patrimônio representado no fato-signo presuntivo de riqueza – requisito indispensável à obrigação tributária – e sim de uma relação de poder sobre a riqueza representada pelo fato gerador praticado pelo contribuinte/substituído.

Por outro lado, não se poderia atribuir caráter tributário à relação entre o substituto e o Fisco, uma vez que o substituto não exerce conduta representativa de poder econômico e não tem a obrigação de contribuir com o seu patrimônio para o erário: quem entrega parte de seu patrimônio ao erário é o contribuinte/substituído, já que a riqueza tributada é exclusivamente a sua. A relação do substituto com a Administração Tributária seria simplesmente de agente arrecadador, pois é utilizado como instrumento da arrecadação tributária em razão de sua influência sobre a riqueza titularizada pelo contribuinte/substituído.

A substituição tributária, portanto, representaria uma relação administrativa atrelada à relação tributária decorrente da prática do fato gerador pelo contribuinte/substituído. A função desempenhada pelo substituto tributário, neste conjunto de relações, muito se aproxima de um órgão estatal, estando mais integrada, pela sua essência, ao polo ativo do que ao polo passivo.

O contribuinte faz parte de uma relação tributária, enquanto o substituto integra uma relação administrativa. Uma vez praticada a conduta pelo contribuinte/substituído, nasce para o substituto, em vez de uma obrigação tributária, uma obrigação administrativa, que consiste no dever de entregar o tributo para o Fisco no lugar daquele, todavia, utilizando-se do dinheiro do contribuinte/substituído, que se encontra sob o seu poder.

Luis César de Queiroz, ao questionar a natureza da norma de substituição tributária, aduz:

[...] trata-se de uma norma cuja natureza é meramente administrativa. O instituto da substituição tributária tem por fundamento o atendimento do interesse da chamada “Administração Tributária”. Muitas vezes é difícil para a Administração efetuar a arrecadação e a fiscalização dos tributos. Daí surgir o regime jurídico da substituição tributária que se justifica, basicamente, por três importantes motivos:

- a) pela dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados;
- b) pela necessidade de evitar, mediante a concentração da fiscalização, a evasão fiscal ilícita; e
- c) como medida indicada para agilizar a arrecadação e, conseqüentemente, acelerar a disponibilidade dos recursos.¹⁷⁸

Por fim, segundo o autor, aquilata-se a diferença entre a relação tributária, travada entre Fisco e contribuinte/substituído, e a relação de natureza administrativa estabelecida entre o Fisco e o substituto:

Para finalizar, cabe dizer que, no fenômeno que envolve a substituição tributária, existem duas relações jurídico-formais de naturezas diversas e inconfundíveis:

- uma – a que corresponde à relação jurídica tributária que surgirá entre o contribuinte e o Estado (representado pelo seu *agente arrecadador*, o substituto) – relação jurídico-formal de natureza tributária; e
- outra – a que corresponde à relação jurídica administrativo-fiscal que nascerá entre o substituto e o Estado, onde o substituto (*órgão meramente arrecadador*) é obrigado a entregar (repassar) ao Estado o dinheiro recebido ou retido do contribuinte – relação jurídico-formal de natureza administrativo-fiscal.¹⁷⁹

Em consequência, na substituição haveria somente mera alteração da pessoa que entrega, aos cofres do erário, o *quantum* relativo ao tributo devido, pois quem arca com a carga tributária continuaria sendo o contribuinte substituído. O substituto, portanto, é responsável somente pelo recolhimento do tributo devido e deve fazê-lo repassando ao Fisco a parcela correspondente da riqueza do contribuinte/substituído que se encontra sob seu poder.

Renato Lopes Becho, embora manifestando nítido desprestígio às tentativas de justificar a substituição como instrumento facilitador da atuação do Fisco, dedica-se a criticar o posicionamento corrente na doutrina nacional quanto à inserção da técnica da tributação na fonte, entre outras, como modais de substituição tributária. Segundo o seu entendimento, somente são legalmente admitidas como substituições tributárias a progressiva e o diferimento do imposto.

¹⁷⁸ QUEIROZ, Luis Cesar Souza. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 199.

¹⁷⁹ *Idem. Ibidem*, p. 201.

Para o autor paulista, portanto, a retenção na fonte não constitui modal de substituição tributária¹⁸⁰, como quer a doutrina, exercendo o retentor, nesta hipótese, uma legítima função de auxiliar tributário do Estado, estando suas relações reguladas pelo Direito Administrativo. Sob o seu ponto de vista, destarte, a prática da retenção na fonte contém a natureza jurídica descrita pela corrente doutrinária em estudo: o agente retentor – que para boa parte da doutrina constitui substituto tributário – age como sujeito ativo auxiliar do Fisco na tributação na fonte. Veja-se.

A doutrina, no mais das vezes, tem apontado, como vimos, essa sistemática como sendo a substituição tributária. Entendemos que a sistemática da retenção na fonte não seja um exemplo de substituição tributária. Abstraindo-se do texto legal, procurando compreendê-lo sistematicamente, acreditamos que a retenção na fonte transforma o retentor (substituto, para a doutrina acima) em sujeito ativo auxiliar, nunca em sujeito passivo¹⁸¹.

O retentor não é sujeito passivo dos tributos que retém, em que pesem as palavras diversas utilizadas pelo legislador (artigos 45 e 128 do Código Tributário Nacional, v.g.), ele é figura auxiliar do sujeito ativo, e o Direito Administrativo estuda suas relações (particulares em colaboração com a Administração). Quando muito, fazendo concessões, poderíamos estudá-lo no Direito Tributário no polo ativo, nunca no polo passivo¹⁸².

Assim, a atuação do substituto tributário – segundo Renato Lopes, apenas na técnica de tributação na fonte – interessa ao Direito Administrativo, e não ao Direito Tributário, tendo em vista que concorre como agente intermediário da arrecadação e fiscalização do Estado, sem integrar a relação jurídico-tributária.

O entendimento defendido nessa segunda corrente, talvez para simplificar a compreensão de toda a fenomenologia existente, valoriza apenas uma das relações, no que incorre, nessa medida, em equívoco semelhante ao da corrente anterior. De todo modo, o entendimento esposado apresenta a vantagem em relação à anterior por valorizar, dentro da substituição, a relação jurídica existente entre o substituído e o ente estatal. Afinal de contas, essa é, sem sombra de dúvidas, a principal relação. Por outro lado, distancia-se demasiadamente da realidade jurídica ao pretender atribuir ao substituto uma condição oposta à que de fato ele ocupa, qual seja a de sujeito passivo. Realmente, o fato de o substituto

¹⁸⁰ Também comungam deste entendimento: CASTRO, Alexandre Barros. *Sujeição Passiva no Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 370; IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A retenção na fonte como obrigação instrumental*. Rio de Janeiro: Impetus, 2008, p. 71.

¹⁸¹ BECHO, Renato Lopes. Op. cit., p. 122.

¹⁸² *Idem. Ibidem*, p. 129.

recolher um tributo que, por ter sido retido de um terceiro, não afetou seu patrimônio, confere uma aparente razoabilidade a esse raciocínio. Mas não passa disso.

Embora essa teoria ofereça algumas soluções para os problemas verificados na substituição tributária, nos parece que a valorização da condição de “agente de retenção” para o substituto acabe comprometendo a identificação de importantes aspectos atinentes ao instituto, como termos a oportunidade de demonstrar adiante, quando da análise das relações jurídicas existentes na substituição tributária. Afora isso, não se encontram motivos para se ignorar a circunstância de que o substituto é sujeito passivo porque se submete, em absolutamente tudo, aos deveres inerentes aos que ocupam o polo passivo de qualquer relação tributária.

Por outro lado, a afirmação de que a relação do substituto é de natureza administrativa e não tributária, além de equivocada, em nada contribui para compreensão da fenomenologia do instituto. Ora, o substituto tem sua obrigação estatuída em uma norma que instituiu um tributo; recolhe valores em face da ocorrência de um fato jurídico tributário; no prazo que assina uma lei tributária; faz a retenção em um documento em atenção a um dever instrumental tributário e submete-se ao pagamento de multa e demais acréscimos estatuídos em norma sancionatória, fixados na lei tributária, caso não recolha, segundo o formulário próprio previsto na legislação tributária, o tributo (sic) no prazo legal. Por tais razões, dizer que essa obrigação não tem natureza tributária não parece ser o mais acertado.

Não se trata aqui de discutir a amplitude do conceito de obrigação tributária ou mesmo de tributo. A questão aqui é que essa relação jurídica entre o substituto e o sujeito ativo, por um lado, está umbilicalmente ligada ao dever tributário do substituído e, por outro, o fato de o substituto ter o poder de repassar o encargo ao contribuinte não tem o condão de desnaturar o valor recolhido como sendo de ordem tributária.

3.3.3 Terceira corrente – a substituição tributária como resultado da aplicação de duas normas jurídicas

Essa terceira vertente doutrinária é defendida por Marçal Justen Filho, que entende não existir uma nova relação jurídica entre o substituto e o sujeito ativo, mas apenas o

dever jurídico¹⁸³ deste. O autor parte do pressuposto de que para que ocorra a substituição tributária é necessária a coexistência de duas normas jurídicas.

Nas palavras do autor:

Afigura-se-nos que a mais perfeita construção doutrinária foi aquela proposta por ANDREA PARLATO. Dizia que, na substituição, existem duas normas. Uma delas estabelece o relacionamento típico e normal. Configura a norma tributária, diríamos, normal. A outra, secundariamente, vincula-se à primeira e elege alguns elementos específicos, produzindo o fenômeno da substituição. A norma secundária (ou integrativa) vincula-se à principal e modela peculiarmente a hipótese de incidência da primeira para detalhar certas peculiaridades, relativamente a algumas situações de fato.¹⁸⁴

A primeira, norma primária, é a regra-matriz de incidência, cuja realização, no mundo fático, faz surgir a obrigação tributária do contribuinte (este compreendido no conceito legal, do indivíduo que realiza o fato gerador). Desta norma, desponta uma relação jurídica tributária que contém, na situação jurídica de credor, o ente tributante e, na situação jurídica de devedor, o indivíduo que manifestou a riqueza realizando a materialidade tributária.

Dentro dessa concepção, há um esquema básico de tributação, que corresponde à norma tributária que diríamos principal. Ali se estabelece a hipótese de incidência e o mandamento, que obedecem a todos os princípios e regras constitucionais, inexistindo qualquer incompatibilidade interna. Através dessa norma, o destinatário constitucional e legal tributário é instituído como contribuinte.¹⁸⁵ (Grifos nossos)

Haveria, contudo, na visão do autor, uma segunda norma, que altera o polo passivo desta primeira relação tributária, excluindo o contribuinte e inserindo um terceiro na condição de devedor tributário (substituto). Esta segunda norma, portanto, faz surgir um dever jurídico para o substituto; todavia, não dá origem a uma segunda relação jurídica.

¹⁸³ José Souto Maior Borges define o que vem a ser dever jurídico, nos seguintes termos: “Finalmente, uma conduta diz-se obrigatória quando está normativamente prescrito o seu exercício como uma técnica de imunização contra a ilicitude. Ser obrigatória a conduta importa em dever ser ela exercida, sob pena de, não o sendo, dever aplicar-se à omissão da conduta prescrita, ou à prática de uma conduta em sentido contrário, um ato coativo a título de sanção jurídica. [...]. Dever jurídico há quando não apenas uma conduta é prescrita, senão quando ela é prescrita como de observância obrigatória. E de observância obrigatória porque, se não realizada, deve o órgão competente aplicar, na hipótese, uma sanção qualquer. A não-realização da conduta obrigatória é então o pressuposto para a aplicação de uma sanção jurídica. É esse precisamente o conceito do dever jurídico.” BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária*: uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 26.

¹⁸⁴ FILHO, Marçal Justen. *Op. cit.*, p. 268.

¹⁸⁵ *Idem. Ibidem*, p. 269.

Há, porém, outra norma, que diríamos acessória, que estabelece a substituição. Ou seja, que se conjuga com a norma principal para estabelecer um esquema excepcional, cujo resultado consiste em que a prestação tributária deve ser saldada não pelo destinatário legal tributário, mas pelo sujeito passivo excepcional (o chamado substituto).¹⁸⁶

Segundo o entendimento de Marçal Justen Filho, o que ocorre é uma alteração subjetiva na primeira relação, exonerando o contribuinte originário. Desta regra de substituição, portanto, não surgiria uma segunda relação jurídica – que pudesse coexistir com a primeira referenciada.

Correspondentemente a essa hipótese de incidência complexa, há um mandamento orientado exclusivamente a alterar o mandamento da norma principal, no que tange à determinação subjetiva. Ou seja, estabelece-se que, ao invés de nascer o dever tributário para um determinado sujeito, nascerá para sujeito diverso.

Nessa esquematização, admite-se que o mandamento da norma acessória não prevê, ele próprio, uma relação jurídica peculiar e inconfundível. O conteúdo do mandamento é somente este: o dever tributário, exatamente como previsto e imposto no mandamento da norma autônoma e principal, recairá não sobre o sujeito previsto na determinação subjetiva da referida norma, mas sobre sujeito diverso.

Diríamos, então, que o mandamento da norma acessória contém apenas uma determinação objetiva, que consiste na alteração da configuração da determinação subjetiva da norma principal.¹⁸⁷

Em suma, em sua visão, o substituído/contribuinte, ao realizar o fato gerador, passaria a ostentar uma relação jurídica com o Estado. Contudo, por aplicação da norma de substituição, despontaria, neste complexo universo de situações jurídicas, a figura do terceiro/substituto, que ostenta um dever jurídico em face do Estado (e não uma nova relação jurídica), exonerando o contribuinte.

Complementado seu raciocínio, o autor expõe sua adesão ao pensamento da doutrina alienígena, que não vislumbra correlação entre a substituição tributária e a teoria dualista das obrigações¹⁸⁸, por entender que tal mecanismo não representa a atribuição do débito a um sujeito e da responsabilidade a outro.

¹⁸⁶ FILHO, Marçal Justen. *Op. cit.*, p. 270.

¹⁸⁷ *Idem. Ibidem*, pp. 270-271.

¹⁸⁸ Na Teoria das Obrigações, a concepção clássica é aquela que atribui, como conteúdo da relação obrigacional, o *vínculo jurídico*, que consistiria na sujeição do devedor ao credor, para satisfação de seu crédito. Para Marco Aurélio Greco, “a essência da obrigação está no dever de o sujeito passivo realizar a prestação em razão da ocorrência de seu fato determinante ou em virtude de certa manifestação de vontade. Segundo esta teoria o momento da atuação coativa do crédito, em decorrência do inadimplemento, corresponderia a mero aspecto processual da questão, separado da obrigação enquanto tal.” In GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 136.

De outro lado desenvolveu-se a teoria dualista, que como exposto por Marco Aurélio Greco, “surgiu da elaboração dos doutrinadores alemães, a partir do estudo do antigo Direito Germânico, os quais nela passaram a identificar duas relações jurídicas”. In, Greco, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 136.

Dadas essas premissas, torna-se evidente assistir razão à unanimidade da doutrina estrangeira, que é acompanhada de uma pequena minoria da doutrina pátria. O fenômeno da substituição não tem qualquer pertinência com a teoria dualista da obrigação. Não se trata de impor a um sujeito o dever e a outro a responsabilidade. Na medida em que a norma acessória “substitui” a determinação subjetiva da norma principal, vê-se que o sujeito descrito na primeira surge como devedor e responsável. Aquele sujeito, que poderia dizer-se destinatário legal tributário, não é devedor porque não se lhe imputou o dever.¹⁸⁹

Por fim, o autor identifica a figura do substituto mediante uma situação de poder que ostenta perante o substituído, decorrente de uma relação externa à tributação, relativa ao gozo do fato-signo presuntivo de riqueza:

Portanto, o que se passa é que, por circunstâncias alheias à norma tributária, estabelecem-se situações de poder, por decorrência de que um sujeito encontra-se em posição de sujeição perante outro. De resto, essa situação de poder há de significar a sujeição do destinatário legal tributário à vontade de outro sujeito quando ao gozo do fato-signo presuntivo da riqueza. Ou seja, há não apenas uma situação de poder, mas há uma situação de poder que incide sobre aquele suposto inserido na materialidade da hipótese de incidência tributária.¹⁹⁰

Desta relação de poder decorre que o substituto pode submeter o patrimônio do substituído para recomposição de sua riqueza, que sofrera diminuição por ter arcado com o ônus tributário do qual fora exonerado o contribuinte pela dita norma acessória.

Na lição de Caio Mário da Silva Pereira, “os escritores modernos insurgem-se contra esta concepção unitária e enunciam a noção dualista, procedendo a uma análise do vínculo obrigacional, que decompõem em dois fatores: o débito e a responsabilidade. [...]. O primeiro é o dever de prestar, que facilmente se identifica, mas que não deve ser confundido com o objetivo da obrigação. Este *debitum* (Schuld) mora na sua essência mesma, e exprime o dever que tem o sujeito passivo da relação obrigacional de prestar, isto é, de realizar uma certa atividade em benefício do credor, seja ele um *dare*, um *facere* ou um *non facere*. Fundamentalmente traduz o dever jurídico que impõe ao devedor um pagamento, e que se extingue se esta prestação é executada espontaneamente.” In PEREIRA, Caio Mário. *Instituições de Direito Civil, teoria geral das obrigações*. Vol. II. 22 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 25.

A doutrina dualista, portanto, entende que a obrigação contém dois elementos. O primeiro consiste num vínculo de *débito*/crédito que tem por objeto a prestação (relação de dívida), segundo a qual o devedor teria de realizar o comportamento previsto e o dever de cumprir a obrigação sob a forma devida, enquanto o credor seria titular de uma expectativa de cumprimento daquela prestação, além do dever de receber o que lhe fosse adequadamente prestado.

Além desta primeira relação, haveria uma segunda relação, distinta e independente da primeira, embora desta decorrente, que corresponderia ao vínculo de *responsabilidade* ou de garantia (pessoal ou patrimonial), tendo por pressuposto a existência do inadimplemento do dever obrigacional. Esta relação, como ensina a doutrina, tem natureza diversa, independente da primeira, visto que a pessoa que será colocada na situação passiva de responsabilidade pode ou não coincidir com o devedor principal, titular do débito.

¹⁸⁹ FILHO, Marçal Justen. *Op. cit.*, p. 273.

¹⁹⁰ *Idem. Ibidem*, pp. 275-276.

E essa recomposição patrimonial relativamente ao substituto dependerá, segundo Marçal Justen Filho, exclusivamente de sua vontade. Na medida em que haveria um poder seu sobre a riqueza do contribuinte (cuja manifestação é erigida como fato tributável pelo legislador), dependeria exclusivamente de sua vontade reter (ou não) uma parcela dessa riqueza.¹⁹¹

Em vista desta constatação, o autor conclui, por fim, não existir um direito de reembolso na legislação tributária, tendo em vista inexistir uma relação jurídica de direito tributário entre o substituto e o contribuinte. Seria esta relação externa à seara da tributação.

Por isso, sequer cogitamos de existir exatamente um “direito de reembolso”, na acepção tradicional da expressão. Ou seja, não vislumbramos uma relação jurídica específica que vincule o destinatário tributário ao substituto e que tenha por objeto o direito subjetivo deste contra aquele acerca de um “reembolso”. Muito menos cabível seria supor que, se tal categoria de relação jurídica existisse, teria sido criada pela lei tributária.

O que se põe é, como visto, uma situação extra-tributária, que é aproveitável pelo legislador tributário.

A relação jurídica que existe é exterior ao direito tributário. Por decorrência dessa relação jurídica extra-tributária é que surge uma situação de poder para alguém. Por atenção a essa situação de poder é que a lei tributária pode instituir a substituição. Mas, exatamente porque há uma situação de poder, não há necessidade de a lei tributária instituir um direito de regresso. Não se cria, entre destinatário tributário e substituto, outra relação jurídica além daquela que já pudesse existir.

[...]

Portanto, reputamos que o dito “direito de reembolso” é, na verdade, um “poder de reembolso”. Ou seja, não vislumbramos cabimento de identificar uma específica relação jurídica entre destinatário tributário e substituto, cujo objeto fosse exclusivamente o reembolso. O que se passa é que as circunstâncias necessárias à instituição das substituições importam, necessariamente, uma possibilidade jurídica de o substituto apropriar-se de valor correspondente à prestação tributária.

O poder que é inerente à situação extra-tributária permissiva da substituição produz a possibilidade de que o substituto recomponha seu patrimônio (quando já tenha, anteriormente, desembolsado os recursos para pagamento da prestação tributária) ou se preveja de fundos preventivamente, para enfrentar a exigência creditícia futura.¹⁹²

Não obstante se reconheça a solidez dos argumentos apresentados, parece que a retenção/repercussão é elemento inerente ao mecanismo da substituição tributária. Nesse sentido, busca-se demonstrar, adiante, as premissas que respaldam essa afirmação.

3.3.4 Nossa posição

¹⁹¹ FILHO, Marçal Justen. *Op. cit.*, p. 282.

¹⁹² *Idem. Ibidem*, pp. 282-284.

Como visto, o tema da substituição tributária é objeto de rica evolução doutrinária. Tendo em conta a complexidade da questão apresentada e da necessidade de demonstração das particularidades que nos parecem relevantes para o presente estudo, entendemos que seria útil fazermos uma descrição da fenomenologia do instituto a partir das diversas correntes doutrinárias sobre o tema. Não há, naturalmente, nenhuma pretensão de ineditismo de nossa parte na conceituação do instituto, mas apenas busca-se ordenar a abordagem da matéria de acordo com a necessidade do estudo.

Assim sendo, importa consignar, por ora, que a substituição tributária é um mecanismo de que se pode utilizar o legislador ordinário para criar uma relação jurídica entre uma pessoa, que tenha algum vínculo com a materialidade de incidência de um tributo, e o sujeito ativo, de modo a impor a essa pessoa o recolhimento do tributo que é devido pelo contribuinte originário. A substituição apresenta as seguintes características principais:

- a) a relação jurídica do substituto pressupõe a existência de uma relação jurídica principal (entre substituído e Estado);
- b) com a sua implantação, não desaparece a relação jurídica entre o substituído e o Estado;
- c) sua implantação deve garantir, necessariamente, mecanismos eficazes de retenção/ressarcimento por parte do substituto e de ressarcimento do substituído.

É preciso ter em mente, conforme já defendido no presente trabalho, que a nossa Carta Constitucional estabelece os destinatários constitucionais tributários. Ela estabelece, ao mesmo tempo, os tributos que poderão ser criados legalmente e as pessoas que serão submetidas a essa obrigação. O alargamento das pessoas que poderão se submeter a tais obrigações pode ser feito por intermédio da substituição tributária, mas essa relação jurídica será, sempre, derivada da primeira, que tem um contribuinte pressuposto.

A atribuição da sujeição passiva para o substituto tributário, assim, depende necessariamente da existência daquela primeira relação jurídica, pois todos os elementos de fato e de direito que caracterizam a obrigação tributária são determinantes para a própria criação da relação jurídica de substituição.

Em outros termos, é preciso que o contribuinte concretize, no mundo fático, a hipótese de incidência – fazendo nascer o vínculo obrigacional, para que, destarte, seja substituído por outrem. Mas essa substituição se opera automaticamente, sem a dependência de um fato superveniente.

Esse é o pensamento de Roque Antonio Carrazza, que, partindo do pressuposto da existência de um sujeito passivo constitucional, que vincula o legislador na elaboração da norma de incidência, afirma que, em princípio, só pode ser inserida no polo passivo da obrigação tributária a pessoa que realiza o fato gerador.

Com efeito, a Constituição, expressa ou implicitamente, já aponta o *sujeito passivo possível* de cada tributo, isto é, a pessoa que poderá, pela lei, ser colocada na contingência de efetuar seu pagamento, após, é claro, a ocorrência do *fato imponible*. Em princípio, como vimos no início deste trabalho (item 2), deve ser colocada na contingência de pagar o tributo a pessoa que faz nascer o tributo, realizando seu *fato imponible*. Esta ideia, aliás, transparece cristalina no próprio CTN, quando, em seu art. 121, parágrafo único, I, estabelece que o contribuinte é a pessoa que tem "relação pessoal e direta" com o *fato imponible*. Apenas o realizador do *fato imponible* deve ter seu patrimônio diminuído como consequência da tributação.¹⁹³

É com base nestas ideias, segundo Carrazza, que há de ser utilizado o mecanismo da substituição.

Assim sendo, havendo responsabilização do substituto, a ele devem ser assegurados "meios ágeis e efetivos para obter, junto ao substituído, um pronto ressarcimento. Do contrário, o substituído estará pagando tributo a título alheio, o que contraria as diretrizes maiores do sistema constitucional tributário brasileiro¹⁹⁴".

Em suma, na visão do autor, só quem pode ser alcançado pela tributação é o contribuinte – ou "*sujeito passivo possível*", antevisto no texto constitucional. A substituição, portanto, não pode ser utilizada pelo legislador para mudar o sujeito passivo possível do tributo, subvertendo os limites constitucionais ou, em outros termos, a substituição não pode ser utilizada como instrumento para desvirtuamento das pessoas que deverão, de fato, suportar a incidência dos tributos em nosso sistema.

Aires Barreto e Geraldo Ataliba, já há muito, fizeram esse alerta:

Jamais pode, portanto, a substituição acabar funcionando como um mecanismo de troca de destinatários que a Constituição estabeleceu, pressupôs ou fixou. Jamais poderia funcionar como mecanismo de subversão de padrões constitucionais.¹⁹⁵

É juridicamente inaceitável, portanto, que o legislador, a título de substituição tributária, crie um tributo autônomo, desvirtuado de uma materialidade constitucionalmente

¹⁹³ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS...* p. 84.

¹⁹⁴ *Idem. Ibidem*, mesma página.

¹⁹⁵ ATALIBA; AIRES, RDT 49/77.

eleita como apta a dar nascimento a uma obrigação tributária. Por esse motivo, rechaçamos a possibilidade de utilização da chamada substituição *pura*, em que a obrigação do substituto substituiria, em caráter definitivo, as obrigações do substituído.

O que se tributa, portanto, na substituição, é a materialidade operada pelo contribuinte substituído e, por essa razão, sua implantação pressupõe, antes de mais nada, a existência de uma operação tributada em face do substituído. Afora isso, o regime jurídico aplicável é o do substituído, conforme já afirmaram, com a mais absoluta razão, os citados autores:

Vejamos o que caracteriza a substituição tributária: Em primeiro lugar, o regime jurídico aplicável à tributação será o regime do substituído e não do substituto. O substituto está pagando tributo alheio, vai pagar o que deve outro sujeito, nas condições pessoais dele, o substituído. É imperativo – para que de substituição se cuide – que o regime jurídico legal e constitucional aplicável seja o da outra pessoa.¹⁹⁶

Essa afirmação, porém, de que o regime jurídico aplicável na substituição é o do substituído há de ser adequadamente compreendida, sem que se deturpe seu significado. Para bem compreendê-la, é de se ter em mente, antes de tudo, que o substituto, na grande maioria das vezes, recolhe o tributo em montante diverso do que efetivamente será devido pelo substituído. Isso acontece com mais frequência na antecipação porque o valor recolhido pelo substituto é sempre presumido, eia que desconhecido o valor real da operação ou do fato tributável a ocorrer no futuro, mas é igualmente verificada na chamada retenção na fonte. Exemplo típico deste último caso é aquele em que a fonte pagadora recolhe imposto sobre a renda, pois o valor retido nem sempre é o realmente devido pelo substituído.

Isso leva à constatação de que a obrigação tributária a cargo do substituto se origina e tem por base o regime jurídico do substituto, mas ela se opera por uma metodologia própria. Do mesmo modo que é verdade que qualquer aspecto que influencie na determinação da obrigação tributária do substituído (isenção, redução de base de cálculo, alteração de alíquota etc.) tem aplicação automática na obrigação do substituto, interferindo diretamente na fixação do valor que será apurado e recolhido pelo substituto, igualmente o é a constatação de que o valor apurado pelo substituto não é exatamente o mesmo, e na maioria das vezes não o é, do apurado pelo substituído.

¹⁹⁶ ATALIBA; AIRES, RDT 49/77.

O valor apurado pelo substituto, via de regra, ou é feito por presunção, no caso da antecipação, ou por mera estimativa, na hipótese de retenção na fonte. O único caso em que há a maior probabilidade de coincidir os valores é no chamado diferimento, aplicável nos tributos plurifásicos, porque, nessa situação, a obrigação do substituído é perfeitamente identificável no momento da apuração da obrigação por parte do substituído.

Nesse sentido, andou bem a Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, regulamentadora do ICMS no Brasil, ao estabelecer, ainda que timidamente, que o substituto levará em conta o regime jurídico do substituído no momento de apurar o valor a recolher em regime de antecipação:

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

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

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

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

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

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.[...] ¹⁹⁷

É de notar que o dispositivo traduz o que se está afirmando: o substituto levará em conta as circunstâncias que influenciam a obrigação tributária do substituído, mas o valor que ele apura e paga é calculado por mera presunção. O valor, assim, que o substituto apura tem regras próprias, porque sua obrigação depende da do substituído, mas, paradoxalmente, é também autônoma, própria. Assim, ele, o substituto, é obrigado pessoalmente a apurar e recolher o valor segundo as regras de apuração do imposto a ser retido/antecipado.

Não se pode deixar de esclarecer, ainda, que a afirmação de que o regime jurídico, na substituição, é o do substituído, também tem outra significação, não menos importante e correta. Ela quer significar que o pagamento feito pelo substituto não é e não pode ser definitivo. Esse recolhimento feito pelo substituto funciona como uma antecipação ou como estimativa, cabendo ao substituído apurar a eventual materialização do fato jurídico tributário, bem como a sua extensão.

Em sendo assim, o aspecto quantitativo da obrigação tributária é fixada em face da materialidade operada pelo substituído e o valor que vier a ser apurado na retenção não

¹⁹⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 28 ago. 2009.

será definitivo no sentido de inviabilizar eventual pedido de restituição na hipótese de divergência entre o valor estimado/presumido e o real.

Resta dizer, ademais, que na substituição tributária são estabelecidas três relações jurídicas distintas. A primeira, dita principal, é a que vincula o substituído e o sujeito ativo; a segunda, derivada da primeira, entre o substituto e o sujeito ativo; e a terceira, entre o substituto e o substituído. Essa posição é defendida por Heleno Torres, para quem:

No mecanismo da substituição identificamos três *relações jurídicas* tributárias típicas (i. Fisco e substituto, ii. substituto e substituído, iii. Fisco e substituído), decorrentes de três *atos jurídicos* distintos (a. sobre a operação do substituto – *antecipação* -, b. a operação verificada entre o substituto substituído – *ressarcimento* -, c. e sobre a operação do substituído - *presumida*), decorrentes de três ordens de *normas jurídicas* também distintas, 1) a definidora do regime de substituição, que constitui o fato jurídico do substituto; 2) a que estabelece o regime de não-cumulatividade; e 3) a que constitui a obrigação tributária material, constitucionalmente pressuposta, sendo esta a única com o poder de conferir definitividade ao pagamento efetuado na primeira, ou garantir o afastamento daquele regime, fomentando a devolução dos valores antecipados, caso não se verifique o fato jurídico presumido.¹⁹⁸

Seguindo a posição de Heleno Torres é que se buscará demonstrar as três relações jurídicas pertinentes à substituição tributária.

a) Primeira relação jurídica – Substituído e sujeito ativo

Esta é a relação principal na substituição tributária, pois é a que dá origem à exigência do tributo e a justifica. É a relação que surge da ocorrência, no mundo fenomênico, da hipótese de incidência e vincula aquele que a materializa. O substituído é sempre o contribuinte, aquele que tem, na linguagem do Código Tributário Nacional, relação pessoal e direta com o “fato gerador”.

A imposição da substituição tributária em nada altera a extensão das obrigações do substituído, cuja relação jurídica com o Fisco continuará a ser regida segundo as normas tributárias que estejam em vigor na data da ocorrência material do fato jurídico tributário. A única diferença é que, com o ingresso no sistema da norma de substituição, a extinção, parcial ou total, da obrigação do substituído será atribuída a uma terceira pessoa. Mas o substituído

¹⁹⁸ TORRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 70, pp. 87-108, São Paulo, jul. 2001.

continuará obrigado ao cumprimento dessa obrigação (com as ressalvas que adiante constam), bem como poderá pleitear não se submeter a esse encargo ou pedir a restituição do tributo recolhido. A substituição, enfim, não o isenta da obrigação, nem inibe seu direito de a ela não se submeter. Afinal de contas, ele é o contribuinte do tributo, eleito constitucionalmente.

Ao que parece, o reconhecimento dessa relação, nos moldes propostos, constitui premissa fundamental de todo o mecanismo da substituição tributária.

O que é importante deixar registrado é que a relação jurídica entre o substituído e o Fisco é determinante para a fixação das obrigações do substituto. Em termos práticos, caso o substituído seja beneficiado por uma isenção ou a ele se aplique um regime de tributação diferenciado, tal circunstância será determinante na fixação da obrigação do substituto de reter ou antecipar o tributo.

Um exemplo bem aclara essa ideia. Atualmente, grande parte das legislações municipais atribui ao pagador de honorários profissionais a condição de substituto tributário em relação ao Imposto sobre Serviços devido por este. Em regra, os municípios adotam uma alíquota de 5% (cinco por cento) sobre o valor da base de cálculo. Por outro lado, algumas sociedades de profissionais, nos termos do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/69, pagam esse imposto mediante alíquotas fixas ou variáveis, a partir da quantidade de profissionais, de forma que não lhes cabe o pagamento do imposto mediante a aplicação da alíquota geral. Pois bem, como, no caso em apreço, o regime jurídico do substituído é de apuração e recolhimento a partir de uma sistemática específica, é incompatível adotar-se a substituição tributária para caso porque o valor recolhido pelo substituto não é feito com base na sua receita, mas por outro critério. O regime jurídico do substituído que valor fixo, assim, determinará a inaplicabilidade da substituição tributária calculada na aplicação da alíquota sobre o valor dos serviços.

Em face do que foi dito, resta nítido, de igual modo, que o substituído continuará obrigado ao cumprimento de todos os deveres instrumentais a seu cargo e o fato de o tributo ter eventualmente sido recolhido pelo substituto não altera essa condição. Dessa forma, portanto, a relação jurídica entre o substituído e o Fisco não se extingue com a imposição da substituição tributária.¹⁹⁹

¹⁹⁹ Paulo de Barros Carvalho, a esse respeito, leciona: “É preciso dizer que não se perde de vista o substituído. Ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária. Está aí a origem do princípio segundo o qual o regime jurídico da substituição é o do substituído, não o do substituto.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 164.

O que realmente chama atenção sobre o tema é que a relação jurídica entre o substituído e o sujeito ativo constitui um dado que é sempre levada em conta pela doutrina, mas, paradoxalmente, não há o reconhecimento de sua existência. Embora se reconheça que o que vai determinar a existência e extensão da obrigação tributária é a materialidade promovida pelo substituído, se ignora que o liame entre este e o fisco efetivamente exista. Esse detalhe não passou despercebido por Heleno Torres:

A doutrina, mesmo se reconheça explicitamente que as condições determinantes do nascimento e conteúdo da relação devam verificar-se sobre a pessoa do sujeito passivo (do substituído) e não do substituto, inexplicavelmente refuta a existência dessa incontestável relação obrigacional, que a nós parece indubitosa. Primeiramente, porque a própria noção de substituição tributária presume a existência de uma relação obrigacional entre Fisco e substituído. Segundo, porque a obrigação do substituto é ligada, e antes de tudo subordinada, à expectativa de constituição de relação jurídica que tome o substituído como sujeito passivo.²⁰⁰

Do que foi dito, portanto, parece-nos indubitoso que a relação jurídica entre o substituído e o Fisco não se extingue com a implantação da substituição tributária. Esta é, aliás, a mais importante porque determina o nascimento e a extensão da obrigação tributária.

b) Segunda relação jurídica – Substituto e sujeito ativo

A relação jurídica entre o substituto e o sujeito ativo é bem mais complexa do que a do substituído e Fisco. As dificuldades que se apresentam para a perfeita compreensão dessa relação, aliás, é que provocam o surgimento de inúmeras demandas envolvendo as obrigações dos substitutos.

Em primeiro lugar, é de se esclarecer que essa é uma relação eminentemente tributária, porque o valor que é recolhido ao Fisco é tributo, possuindo todas as características desse instituto. A única particularidade que a distingue das demais obrigações tributárias principais diz respeito apenas ao fato de que a materialidade considerada na fixação da obrigação é a promovida pelo substituído e não pelo substituto.

Nessa relação, aplica-se todo o regime jurídico tributário; para exemplo, os regimes de restituição, de decadência e de prescrição. Se ele, o substituto, pagar um

²⁰⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Op. cit.*

determinado valor e depois se aperceber que não restou materializada a hipótese que determinava a retenção/repercussão, terá direito a pedir a restituição.²⁰¹ Com base em tais razões, não há como negar a natureza tributária dessa relação entre o substituto e o Fisco.

Por outro lado, essa relação apresenta as seguintes particularidades em relação à do substituído, dita normal:

- a) a materialidade da incidência é praticada por outra pessoa, a quem o substituto está de algum modo ligado, podendo ser presumida;
- b) sua aplicação pressupõe a possibilidade de o substituto repassar ou reter o correspondente tributo do substituído;
- c) o valor a pagar (aspecto quantitativo) é normalmente presumido ou estimado.

Quanto à primeira característica, é mister ressaltar que a condição a que se subordina o substituto é das mais penosas, porque ele fica obrigado a conhecer todo o regime jurídico aplicável aos substituídos para determinar, com precisão, os deveres que está obrigado a cumprir. Como dito, nesse regime o que importa é o regime do substituído. É uma obrigação própria, com regras próprias (de fixação dos critérios para a presunção/estimativa), mas que deve levar em conta o regime jurídico do substituído.

Quando se diz que o substituto tem uma obrigação própria, o que se quer esclarecer é que ele tem uma obrigação autônoma perante o Fisco, porque é obrigado a pagar o tributo se verificada a situação de fato que autoriza a presunção. Em outros termos, quando todas as circunstâncias materiais que estipulam a obrigação de reter e recolher o tributo estiverem presentes (pode-se dizer, quando materializada a hipótese de incidência da norma jurídica que fixa a obrigação por presunção), o substituto estará obrigado a fazer o respectivo recolhimento do tributo.

Entre os elementos necessários para a configuração da situação fática que dá origem ao dever do substituto está a que permite e determina a este reter do substituído o montante do tributo. Eis um importante elemento a caracterizar a relação jurídica do substituto com o Fisco. A viabilidade da retenção/repercussão integra, pois, o antecedente da norma jurídica que impõe a obrigação tributária do substituto. Essa exigência traduz, nesse campo específico, a capacidade contributiva do substituto.

Por último, há de se dizer que, como a obrigação do substituto leva em conta a materialidade promovida pelo substituído, o dever que lhe é atribuído é normalmente fixado

²⁰¹ Naturalmente, nesse caso, deverá ser observado o comando do art. 166 do Código Tributário Nacional, que também será objeto de análise no presente trabalho.

por presunção ou estimativa. A sua obrigação autônoma, assim, é fixada por aplicação desses mecanismos, os quais levam em conta a obrigação do substituído, mas que, naturalmente, não necessariamente coincidem com esta.

Por todos esses motivos, reconhecemos a existência da relação jurídica entre o substituto e o sujeito ativo como sendo de índole eminentemente tributária.

c) Terceira relação jurídica – substituto e substituído

No que se refere à relação jurídica entre o substituto e o substituído, verificamos que existe uma resistência doutrinária em reconhecê-la, ao argumento de que se trata de uma relação de cunho privado a que o Direito Tributário não diria respeito.²⁰² Esse entendimento, todavia, esbarra na constatação de que a retenção/repercussão é elemento necessário para a própria implantação do mecanismo da substituição tributária. Sendo assim, ignorar que essa relação interessa ao direito Tributário traz danosas consequências.

Um dos exemplos em que a importância dessa relação para o direito fica mais evidente se dá no caso em que o substituído teve retido o tributo, na forma da legislação, e, não tendo este sido recolhido pelo substituto, o Fisco pretende receber daquele a importância. Ora, não faz nenhum sentido a exigência desse tributo do substituído, pois ele, nessa hipótese, se submeteria ao pagamento duas vezes (uma por retenção, outro diretamente ao Fisco). Se a relação entre o substituto e o substituído for irrelevante, será possível, sim, exigir-se o tributo do substituído. Essa não parece ser a melhor exegese se, como dito, a retenção/ressarcimento constitui pressuposto necessário para a instituição da substituição.

Mas o que importa ficar consignado é que esse fenômeno da substituição tributária estabelece uma relação entre substituto e o Fisco e entre este e o substituído, mas, na mesma medida, ela disciplina essa relação entre os dois sujeitos passivos. Isso acontece porque, como exaustivamente repetido, são duas relações jurídicas que visam garantir o cumprimento final de uma obrigação tributária somente.

Vista a questão sob outro ângulo, a circunstância de o substituto fazer a retenção/ressarcimento é disciplinada pelo direito tributário, inclusive porque, caso isso não

²⁰² Por todos, cf. FILHO, Marçal Justen. *Op. cit.*, p. 282; BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 562-563; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso...* p. 213; FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 90; MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio...* Vol I, p. 296.

ocorra, poderá se viabilizar, em alguns casos, a exigência do tributo do substituído (assunto acerca do qual se tratará mais adiante). Esse assunto não é apenas da esfera privada dos sujeitos passivos, interessa ao direito tributário e por ele é disciplinado.

É nesse sentido o pensamento de Heleno Torres:

Sobre o ressarcimento do substituto para um grande equívoco, que é o de dizer que a natureza do reembolso (ou retenção) pago pelo substituído não possui natureza tributária, sendo de natureza privada. De modo algum! É tanto de natureza tributária¹ quanto o crédito nas compensações que realizam a não-cumulatividade do tributo. A única diferença, em relação à não-cumulatividade ordinária, é que o Estado concentra-se no substituto, para exigir o tributo devido. E tanto é assim que se o substituto não adimplir as prestações devidas pelos substituídos, será para estes que o Estado irá se voltar, para cobrar-lhes o tributo que não foi pago pelo substituto (resguardadas as penalidades pecuniárias aplicáveis a este). Se o direito à compensação fosse um simples reflexo de um direito de regresso, que se perfaz no terreno do direito privado, sem explicar qualquer influência e vitalidade da relação obrigacional, não haveria a necessidade de regulação normativa, porquanto se bastaria com as regras de direito civil. Coisa diversa, e de direito privado, isso sim, é saber o modo pelo qual o substituto irá ressarcir-se do respectivo encargo financeiro, se por reembolso ou por retenção, junto ao substituído, mas isso não interessa ao direito tributário.²⁰³

A necessidade de a legislação que estabelece essa sistemática disciplinar o funcionamento do mecanismo de retenção/ressarcimento se evidencia à medida que se percebe que, se essa situação não fosse tratada pelo direito, seria perfeitamente possível exigir cumulativamente o tributo do substituto e do substituído. Como isso não é verdade, e felizmente disso ninguém duvida, o que um dos sujeitos passivos paga interessa ao outro.

O equívoco da doutrina nesse ponto está precisamente na confusão que se faz entre esse fenômeno da retenção/ressarcimento, próprio da substituição tributária, com a dita repercussão econômica, já explorada no presente estudo. A repercussão econômica, como visto, até mesmo no campo específico das Finanças não é um critério científico porque se reconhece que não há uma correlação segura e necessária entre a imposição de um determinado encargo e o respectivo repasse. Isso porque, embora haja uma tendência natural nesse sentido, a criação de um tributo pode ou não representar um repasse econômico correlato. Esse critério, assim, não é aceito simplesmente porque diz respeito somente à Ciência das Finanças, o que lhe retira a necessária juridicidade, mas porque ele não é cientificamente aceito.

Aqui se trata, na verdade, de uma repercussão jurídica com uma particularidade: o valor retido/ressarcido constitui forma de extinção de uma obrigação própria do substituído.

²⁰³ TORRES, Heleno Taveira. *Op. cit.*

Não se trata aqui da juridicização de uma repercussão econômica, mas da transferência, devidamente regulada pelo direito, do encargo de recolher o tributo a um terceiro que, conseqüentemente, deve ter (e tem) um mecanismo eficaz de compensar-se/ressarcir-se pela assunção dessa obrigação. Ora, toda essa fenomenologia é criada pelo Direito Tributário! E quando se diz que a relação entre esses sujeitos passivos é juridicamente relevante é porque ela importa, principalmente, na relação entre esses mesmo sujeitos e o Fisco.

Por todos esses motivos, reconhecemos como sendo de ordem tributária a relação existente entre o substituído e o substituto.

3.4 Das modalidades de substituição – regressiva, progressiva e retenção na fonte

A doutrina costuma classificar a substituição em algumas modalidades, segundo um critério temporal que tem por base a ocorrência da materialidade tributária. Assim, segundo se alega, a substituição regressiva ocorre, na prática, quando o Fisco protela o recebimento do imposto, diferindo o cumprimento da obrigação tributária para um estágio mais avançado do ciclo produtivo-distributivo. Na progressiva ocorre exatamente o contrário, com a exigência sendo feita por um “fato gerador” a ocorrer, de forma que há a antecipação do pagamento do tributo. Também se vê encaixada nessa categoria a chamada retenção na fonte, cuja diferença das demais reside exatamente na circunstância de que o encargo é exigido do terceiro concomitantemente com a ocorrência do fato jurídico tributário.

Estamos convictos de que há diferenças relevantes nas três modalidades apontadas, mas o que justifica essa classificação não tem por base simplesmente a relação comparativa entre o momento em que se exige o tributo do substituto e a materialidade da hipótese de incidência. Embora essas diferenças, de fato, existam, o que importa saber são os contornos jurídicos de cada modalidade, conforme explorado adiante.

De qualquer modo, insta esclarecer que, ao contrário de boa parte da doutrina²⁰⁴, entende-se acertado inserir a retenção na fonte como uma das modalidades de substituição

²⁰⁴ Cf. HELENO TORRES. *Op. cit.*, RENATO LOPES BECHO. *Op. cit.*, p. 122; MISABEL DERZI; *Direito Tributário Brasileiro*. Aliomar Baleeiro. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998; PAULO DE BARROS CARVALHO. *Teoria da Norma Tributária*. 3. Ed. São Paulo; Max Limonad, 1998, p. 89, nota 48; SACHA CALMON NAVARRO COELHO. *Manual...* p. 389; LUIS CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ. *Sujeição passiva...* p. 200; PAULO AIRES BARRETO. Imposto de Renda – Pessoa Jurídica. In: Santi, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Especialização em Direito tributário*: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 781.

tributária porque nela estão presentes as características dessa modalidade de atribuição de responsabilidade, segundo o modelo ora defendido. Embora se reconheça que a circunstância de boa parte da doutrina tentar conceituar e explicar a substituição tributária progressiva a partir da retenção na fonte gerou - e continua a gerar - uma série de impropriedades, como perspicazmente anotado por Heleno Torres²⁰⁵, nossa opção metodológica é a de reconhecer a identidade de características entre todas as modalidades de substituição²⁰⁶ e, ao mesmo tempo, ressaltar que entre elas há distinções que justificam uma classificação de segunda ordem.

3.4.1 Da substituição regressiva

Na substituição regressiva²⁰⁷, a lei atribui a responsabilidade a uma terceira pessoa, distinta da que deu azo à obrigação tributária, por um fato jurídico tributário já ocorrido. A razão que justifica a sua diferenciação das demais modalidades é que, no caso de que se cogita, além de já perfeitamente identificável a materialidade de incidência, o tributo é postergado para uma etapa subsequente do ciclo produção-circulação do bem. Naturalmente essa espécie de substituição é aplicada nos impostos sobre consumo e de natureza plurifásica, como é o caso, entre nós, do IPI e do ICMS.

A importante observação que se faz em relação a esse ponto, porém, é que não há nenhuma substituição tributária no exemplo mais comumente utilizado pela doutrina para demonstrar essa espécie de substituição, ou seja, as hipóteses em que a legislação do ICMS atribui ao estabelecimento industrial a responsabilidade pelo recolhimento do imposto nas aquisições de insumos de produtores que não têm organização administrativa. Segunda se alega, há substituição quando o adquirente substitui o vendedor quanto à obrigação tributária.

Não parece, porém, que seja assim. Seguindo uma coerência com a premissa de que o nosso texto constitucional já estipula o sujeito passivo constitucional e que, no caso em que o legislador constitucional escolheu uma materialidade de incidência que permite atribuir

²⁰⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Op. cit.*, p. 90.

²⁰⁶ Porque isso nos parece juridicamente correto e útil para a perfeita compreensão do instituto.

²⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos...* p. 162; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso...* p. 214; FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade...* p. 64; BECHO, Renato Lopes. *Op. cit.*, p. 137; LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição do estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 98; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual...* p. 394; DENARI, Zelmo. Sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária. In Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 188.

a qualquer das duas pessoas envolvidas a condição de contribuinte, entende-se que, no caso do ICMS, se a legislação escolher como sujeito passivo do tributo, em vez do vendedor, o adquirente, estará elegendo não um substituto, mas um dos contribuintes possíveis. Assim, quando a lei elege a cooperativa que adquire leite de produtores rurais como responsável pelo pagamento do respectivo ICMS, não está elegendo um substituto tributário, mas o próprio contribuinte.

Pode-se alegar, em contraposição a isso, que, embora o ICMS incida sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, a legislação infraconstitucional contempla a saída das mercadorias como aspecto temporal de sua hipótese de incidência e, em linha de coerência, o vendedor das mercadorias como seu contribuinte. Realmente, vista a questão sob essa ótica, a indicação do adquirente como substituto é aceitável.

Uma última característica dessa modalidade de substituição é a de que nela não há necessidade de presunção ou estimativa da base de cálculo do tributo, porque é o próprio substituído que vai apurar o tributo; e a base de cálculo e alíquota já são conhecidos porque o fato jurídico tributário e os demais elementos que determina já são conhecidas. Dessa feita, ao contrário do que ocorre na progressiva e na retenção na fonte, o valor apontado e recolhido pelo substituto corresponde exatamente ao que seria devido pelo substituído.

3.4.2 Retenção na fonte

No que tange à retenção na fonte, por sua vez, boa parte da doutrina alega inexistir uma efetiva substituição tributária porque haveria apenas um dever administrativo do “agente de retenção”.²⁰⁸

Paulo de Barros Carvalho expõe o posicionamento de que a relação que se verifica entre a pessoa que retém o tributo e o Fisco não ostenta natureza tributária. Não haveria, portanto, na hipótese de retenção na fonte, uma modalidade de substituição tributária.

²⁰⁸ Cf. HELENO TORRES. *Op. cit.*; RENATO LOPES BECHO. *Op. cit.*, p. 122; MISABEL DERZI; *Direito Tributário Brasileiro*. Aliomar Baleeiro. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998; PAULO DE BARROS CARVALHO. *Teoria* p. 89, nota 48; SACHA CALMON NAVARRO COELHO. *Manual...* p. 389; LUIS CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ. *Sujeição passiva...* p. 200; PAULO AIRES BARRETO. *Imposto de Renda...* p. 781.

Não cremos existir relação jurídica tributária entre a União e a empresa que retém, mas tão-somente uma obrigação estabelecida pelo legislador federal, com a finalidade de facilitar o cumprimento da prestação, a cargo do verdadeiro sujeito passivo (a pessoa física que teve parte de seu dinheiro retida na fonte pagadora). E por isso que é dever, de conteúdo patrimonial, há penalidades pecuniárias que garantem ao Estado o cumprimento dessa prestação por parte das pessoas jurídicas que devam promover a retenção.

É curioso notar que quase todos os autores se referem a esse tipo de vínculo como sendo de índole tributária.²⁰⁹

Sacha Calmon também comunga do entendimento de que a retenção não representa um modal de substituição tributária, criticando a posição dos autores que o defendem.

Convém repassar o enfoque ha pouco adotado sobre os esquemas de sujeição passiva tributária. Para nós, a sujeição passiva é direta e indireta. A direta ocorre em razão de fato gerador próprio ou alheio. A indireta dá-se por transferência do dever de pagar em razão de sucessão *causa mortis* ou *inter vivos*, ou por sub-rogação legal de terceiros (responsáveis). **O que retém tributos não é sujeito passivo. É um sujeitado à potestade do Estado. O seu dever é puramente administrativo.** Fazer algo para o Estado, em nome e por conta do Estado. Noutras palavras, o dever do retentor de tributos é um dever de fazer: fazer a retenção.²¹⁰ (Grifos nossos).

Helena Taveira Torres, muito embora adotando o *nomes juris* de substituição para a operação que envolve a retenção do tributo a cargo do terceiro responsabilizado, entende, contudo, que este dever ostenta natureza meramente formal, destinada a facilitar o trabalho de arrecadação estatal.

Agente de retenção é o sujeito que fica “no lugar” do *contribuinte*, pagando o tributo em nome deste, porque assim dispôs a lei, mesmo sem guardar qualquer relação pessoal ou material com o fato jurídico tributário. Trata-se de um “intermediário” legalmente interposto para os fins de *arrecadação* tributária, suportando uma obrigação tributária acessória, meramente de natureza formal, relativamente à entrega do dinheiro ao Estado, como um fazer algo no interesse da arrecadação e da fiscalização.

[...]

Tal *substituição* consiste apenas em uma singular estrutura de arrecadação do tributo (relação de dever instrumental), pela substituição do sujeito passivo real (previsto na legislação relativa ao tributo devido como sendo um contribuinte do mesmo) por um outro sujeito passivo, *apenas para os fins de arrecadação*, haja vista sua particular situação em relação ao fato gerador do tributo.²¹¹

²⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria ...* p. 89, nota 48.

²¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual...* pp. 389-390.

²¹¹ TORRES, Helena Taveira. *Op. cit.*,

Renato Lopes Becho é enfático em afirmar o equívoco da doutrina que classifica a retenção como hipótese de substituição tributária.

Pois bem. A doutrina, no mais das vezes, tem apontado, como vimos, essa sistemática como sendo a substituição tributária. Entendemos que a sistemática da retenção na fonte não seja um exemplo de substituição tributária. Abstraindo-se do texto legal, procurando compreendê-lo sistematicamente, acreditamos que a retenção na fonte transforma o retentor (substituto, para a doutrina acima) em sujeito ativo auxiliar, nunca em sujeito passivo.²¹²

Paulo Aires Barreto é signatário do entendimento de que o dever de retenção na fonte decorre de uma relação de natureza administrativa:

Segundo nosso entendimento, na sistemática de retenção na fonte, coexistem duas normas jurídicas e, por conseguinte, duas relações jurídicas distintas: uma de cunho tributário, que se instala entre o contribuinte (pessoa física ou jurídica que auferir a renda) e a União, que se faz representar pelo substituto; e outra de cunho administrativo, que vincula o substituto à União, por meio da qual o substituto fica obrigado a entregar aos cofres públicos os recursos retidos do contribuinte. Nesta última, atua o substituto como verdadeiro órgão arrecadador. O montante retido, conquanto permaneça na posse do substituto, pertence ao contribuinte.²¹³

Não parece, porém, que seja assim.

O agente de retenção, verdadeiro substituto tributário, é submetido a uma obrigação como qualquer outro substituto, segundo as premissas adotadas. Ele é um terceiro, vinculado ao contribuinte do imposto ou à própria materialidade, que tem uma obrigação própria instituída em substituição à do contribuinte, mas tendo por base a obrigação do substituído.

O que demonstra que essa obrigação se encaixa no conceito adotado é principalmente o fato de que a retenção depende e se submete ao regime jurídico do substituído. Assim, ao promover a retenção, o agente irá calcular o valor a reter de acordo com as normas que fixam a obrigação do substituído.

Na verdade, a particularidade que identifica a retenção na fonte ante as outras modalidades de substituição é simplesmente o fato de que esta se dá concomitantemente à ocorrência do fato jurídico tributário. Não há, como na substituição regressiva, postergação da obrigação para um momento posterior, nem a sua antecipação, tal como ocorre na progressiva. Dentre as modalidades adotadas, é a mais simples e, digamos assim, a que

²¹² BECHO, Renato Lopes. *Op. cit.*, p. 122.

²¹³ BARRETO, Paulo Aires. **Imposto sobre a Renda...** p. 781.

melhor expressa o fenômeno da substituição, porque procura traduzir apenas e tão somente a opção do legislador por um sujeito passivo em detrimento de outro. Nas demais modalidades, a substituição vem acompanhada da alteração substancial de outros dados da obrigação, tais como a postergação da obrigação, sua antecipação, ou mesmo a presunção da base de cálculo.

Isso não quer dizer que nessa modalidade o valor recolhido pelo substituto seja idêntico ao que seria devido pelo substituído. No caso, por exemplo, da retenção do imposto de renda na fonte do salário dos empregados, o valor retido não é o efetivamente devido pelo empregado nem a título de recolhimento mensal. Basta que ele tenha outras fontes de renda e o valor que ele deverá recolher no mês será diverso. Nesses casos, aliás, a retenção é feita com base em estimativa do valor devido pelo substituído.

Há uma nítida diferença entre a substituição tributária progressiva e a retenção porque, no primeiro caso, há a presunção da própria ocorrência do fato jurídico tributário e, no segundo, o fato tributário já é conhecido – no caso analisado, a renda. No caso de tributação exclusiva na fonte, instituto previsto na nossa legislação de imposto de renda²¹⁴, com a retenção terá havido a extinção definitiva da obrigação tributária do próprio substituído. Isso não quer dizer, porém, que a relação entre o substituído e o Estado é irrelevante, pois, caso o substituído seja imune a tal tributação, por exemplo, não deverá se submeter a essa retenção.

Na maioria dos casos, entretanto, como a materialidade (auferir renda) promovida pelo substituído depende de uma série de fatores que não somente aquela renda específica, o

²¹⁴ Título I
 TRIBUTAÇÃO NA FONTE
 Capítulo I
 RENDIMENTOS SUJEITOS À TABELA PROGRESSIVA
 Seção I
 Incidência
 Disposições Gerais

Art. 620. Os rendimentos de que trata este Capítulo estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, mediante aplicação de alíquotas progressivas, de acordo com as seguintes tabelas em Reais:

I

II

§ 1º O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês, observado o disposto no parágrafo único do art. 38 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 3º, parágrafo único).

§ 2º O imposto será retido por ocasião de cada pagamento e se, no mês, houver mais de um pagamento, a qualquer título, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos à pessoa física, ressalvado o disposto no art. 718, § 1º, compensando-se o imposto anteriormente retido no próprio mês (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º, e Lei nº 8.134, de 1990, art. 3º).

§ 3º O valor do imposto retido na fonte durante o ano-calendário será considerado redução do apurado na declaração de rendimentos, ressalvado o disposto no art. 638 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12, inciso V). BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/Livro3.htm>>. Acesso em: 2 set. 2009.

valor retido acaba não sendo – ou pode acabar não sendo exatamente o devido pelo contribuinte.

O que importa é que a atribuição de uma obrigação a uma pessoa que tenha vinculação com a materialidade ou com o contribuinte de um determinado tributo para, nos termos da legislação tributária, reter um determinado valor desse contribuinte e posteriormente recolher ao Fisco, configura modalidade típica de substituição tributária.

3.4.3 Da substituição tributária progressiva

A substituição progressiva, a seu turno, implica a antecipação do recolhimento do imposto e vem sendo adotada no Brasil, em larga escala, no âmbito do ICMS. Em poucas palavras, o legislador indica uma pessoa, na cadeia do ciclo de produção/distribuição, para ser responsável pelo recolhimento do tributo relativamente às etapas futuras do processo. Para efetuar este recolhimento antecipado, o legislador adota um critério jurídico de presunção de um fato futuro e incerto, atribuindo-lhe um valor que servirá de base de cálculo para o recolhimento prévio do imposto devido nas operações subsequentes.

Esta sistemática da modalidade progressiva apresenta inúmeros problemas de aplicação dada a dificuldade de se conciliar uma tributação pautada em presunção com um conjunto de regras de não cumulatividade, aplicáveis ao ICMS. Essas dificuldades, aliás, exclusivas da modalidade progressiva, leva alguns autores²¹⁵ a concluir que somente neste caso se está diante de uma efetiva substituição tributária. Embora se reconheça que esse é um caminho perfeitamente razoável, acredita-se que as características da substituição progressiva apenas confirmam ser ela uma espécie diversa de substituição.

Pois bem. A introdução do instituto da substituição progressiva, ou “para frente”, no direito pátrio ocorreu por meio do Código Tributário Nacional, em cujo art. 58, § 2º, II, na sua redação originária, estipulava-se que *a lei pode atribuir a condição de responsável: II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.*

²¹⁵ Cf. HELENO TORRES. *Op. cit.*; RENATO LOPES BECHO. *Op. cit.*, p. 129.

Posteriormente, o Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, alterando a lei de 1966, modificou a redação do citado dispositivo, substituindo-a pela seguinte:

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

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

b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o imposto a que se refere o art. 46, nos demais casos.²¹⁶

O Decreto-Lei nº 406/68, em seu art. 13, revogou expressamente o art. 58, com suas alterações posteriores. Após isso, a Lei Complementar nº 44, de 7 de dezembro de 1983, acrescentou parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º do Decreto-Lei nº 406/68, dispondo, novamente, sobre a substituição progressiva.

Art.2º

[...]

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

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

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

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

Art.3º

[...]

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

Art. 6º

[...]

§ 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;

²¹⁶ BRASIL. Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-66.htm>. Acesso em 2 set. 2009.

- 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.²¹⁷

A Constituição Federal de 1988, em sua redação original, não dispunha expressamente sobre a substituição tributária progressiva, contendo apenas norma genérica, em seu art. 155, § 2º, XII, "b", limitando-se a reservar à lei complementar, de modo específico, a sua disciplina.

Por força do disposto no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os Estados da Federação, reunidos no CONFAZ, estabeleceram o Convênio ICMS nº 66/88 (com força de lei complementar), o qual incluiu no seu texto basicamente as normas da Lei Complementar nº 44, de 1983.

Cumprido destacar que essa sistemática teve sua constitucionalidade extensamente questionada perante os tribunais no final da década de oitenta e início da de noventa. Na época, a ideia de inconstitucionalidade da exigência se fundamentava no argumento de que a substituição tributária materializa a exigência do imposto antes da ocorrência do fato gerador.

Ao mesmo tempo que boa parte da jurisprudência se rendia ao argumento, a arrecadação ganhava em importância para os Estados. Essa circunstância acabou motivando a investida dos Estados junto ao Congresso Nacional para que formulassem uma emenda constitucional que viesse a “constitucionalizar” o instituto. Desse trabalho resultou a Emenda Constitucional nº 03, de 1993, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Carta Constitucional, com a seguinte redação:

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.²¹⁸

²¹⁷ BRASIL. Decreto-lei nº. 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em 2 set. 2009.

²¹⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 1 set. 2009.

O Supremo Tribunal Federal, após isso, uniformizou sua jurisprudência, estabelecendo que a exigência antecipada do ICMS sempre fora compatível com o texto constitucional.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89.

O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88.

Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido.²¹⁹

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - LEGITIMIDADE. A jurisprudência da Corte, entendimento em relação ao qual guardo reservas, é no sentido da valia da substituição tributária "para frente" quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Precedente: Recurso Extraordinário 213.396-5/SP, Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão.²²⁰

Por outro lado, foi editada a Lei Complementar 87/96, estabelecendo mecanismos de implantação da substituição tributária no ICMS a serem observados pelos Estados²²¹.

²¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 213.396/SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Diasa Distribuidora e Importadora de Automóveis S/A. Relator: Ministro Ilmar Galvão. DJ 1-12-2000 PP-00097. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(RE\\$.SCLA.%20E%20213396.NUME.\)%20OU%20\(RE.ACMS.%20ADJ2%20213396.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(RE$.SCLA.%20E%20213396.NUME.)%20OU%20(RE.ACMS.%20ADJ2%20213396.ACMS.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em 1 set. 2009.

²²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 220.308/PR. Recorrente: Estado do Paraná. Recorrido: Naciodiesel – Distribuidora de derivados de Petróleo LTDA. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJ 5-5-2000 PP-00038. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(220308.NUME.%20OU%20220308.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(220308.NUME.%20OU%20220308.ACMS.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em 1 set. 2009.

²²¹ 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 subseqüentes, 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. (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 subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

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

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

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

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

II - da saída subseqüente 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 subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

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

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

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

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.²²¹ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 28 ago. 2009.

A substituição tributária progressiva, assim, constitui-se num mecanismo utilizado no ICMS, através do qual é atribuída a uma pessoa que se situa no início do ciclo produção-circulação da mercadoria a obrigação de recolher o imposto que possivelmente será devido nas etapas subsequentes e, para tanto, presume-se, pela adoção dos critérios estabelecidos em lei, o valor da base de cálculo.

Insta esclarecer, por oportuno, que a possibilidade de atribuição dessa responsabilidade pelo imposto relativo às operações subsequentes, em relação às quais o substituto não tem qualquer vinculação direta, somente se admite por se entender que a cláusula de vinculação, constante do art. 128 do CTN, é atendida nessa hipótese por ter o substituto condições materiais de se ressarcir do imposto cobrado. É que ele embute, ou pelo menos pode embutir, no preço das mercadorias o valor do imposto antecipado, de forma que este será normalmente repassado para os subsequentes adquirentes.

3.4.3.1 Da necessidade de compatibilização do recolhimento antecipado com a estrutura do ICMS

A substituição progressiva, como anunciado, implica o recolhimento antecipado do imposto mediante a fixação, por presunção, da base de cálculo. O estabelecimento industrial, por exemplo, apura o imposto que é devido em sua operação, bem como aquele presumidamente incidente nas operações subsequentes com a mesma mercadoria.

Há sérias dificuldades para se conciliar a substituição tributária do ICMS com a sistemática do próprio imposto. Em primeiro lugar há o problema, amplamente debatido na doutrina²²², da restituição da diferença entre a base de cálculo utilizada para o recolhimento

²²² Sobre as diversas críticas e contribuições a respeito, cfr: COSTA, Alcides Jorge. ICM – substituição tributária – responsabilidade por retenção e recolhimento por operações ainda não realizadas. *Revista de direito tributário*. SP: RT, 44/38-45; _____. ICMS e substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 2/70-95; BRITO, Edvaldo. A substituição tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 1/24-31; _____. ICMS: inconstitucionalidades da Lei Complementar 87/96. Substituição tributária. Aplicabilidade do Decreto-lei 406/68. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 16/59-75; GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS, COFINS*. SP: IOB, 1998, 188 p.; MACHADO, Hugo de Brito. A substituição tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 27/37; _____. ICMS – Substituição tributária – jurisdição cautelar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 79/96; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição tributária sem ocorrência do fato gerador – inconstitucionalidade por violar a EC nº 3/93, cláusula pétrea vinculada ao princípio da legalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 13/64-75; _____. O princípio da não-cumulatividade – o direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 14/76-87; TRONCOSO, João Troncoso y; CORRÊA, Viviane. A

antecipado e o valor real praticado pelo substituído. Ora, como exaustivamente defendido no presente trabalho, na substituição, a obrigação tributária é determinada a partir da relação jurídica entre o substituído e o Fisco. A imposição dessa modalidade de responsabilidade tributária não pode, sob pena de subversão de caros valores constitucionais, implicar a elevação artificial da carga suportada pelo substituído.

Assim, a cláusula de imediata e preferencial restituição contida no art. 150, § 7º, da Carta Constitucional somente pode ser entendida como a albergar não só a hipótese de inocorrência do fato gerador presumido, mas também as situações em que o valor recolhido antecipadamente é superior ao efetivamente apurado pelo substituído.

É realmente lamentável, assim, sob todos os pontos de vista, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

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-

substituição tributária. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. SP: RT, 26/85-98; KARAN, Silvana Mancini. Substituição tributária do consumidor final nas operações interestaduais com derivados de petróleo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 16/42-49; MELO, José Eduardo Soares de. Substituição tributária progressiva e Emenda Constitucional 3/93. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 63/253-63; SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira. Relações entre fato gerador e substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 48/136-43; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A imediata restituição do tributo indevidamente pago por substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 21/23-33; PACHECO, Angela Maria da Motta. Sujeição passiva e responsáveis tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 3/12-30.

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.
223

Felizmente, ao que tudo indica, o próprio STF caminha no sentido de rever essa posição no exame conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.675/PE e 2.777/SP, em julgamento²²⁴. O que importa, pois, é que não se pode concordar com a posição adotada na ADIN nº 1.851/AL, pois esse entendimento acaba por representar a completa desestruturação do regime de substituição tributária. Defende-se, como se fez aqui, que há a necessidade de compatibilizar a implantação da substituição tributária com a preservação da carga tributária constitucionalmente fixada para o substituído (contribuinte) e com a sistemática da não cumulatividade. E isso se faz ao se reconhecer que, caso o substituído promova operação com a mercadoria que serviu para antecipação em montante inferior ao valor presumido, lhe é garantida, por expressa norma constitucional (art. 150, § 7º), a restituição da diferença, de forma imediata e preferencial.

Referido direito de restituição, entretanto, tem uma aplicação ainda maior. Isso porque, de acordo com a sistemática constitucional do ICMS, o valor que o contribuinte recolhe ao Fisco é resultado de um sistema complexo de apuração/compensação em que são levadas em conta as várias materialidades que essa sigla alberga, ora criando débitos, ora créditos. O valor devido de ICMS é resultado do confronto desses valores num regime de não cumulatividade.

Por essa razão, sabido que a substituição tributária não pode importar no recolhimento do imposto em montante superior ao devido através da apuração normal²²⁵, o

²²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.851/AL. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Governador do Estado de Alagoas e outros. Relator: Ministro Ilmar Galvão. DJ 22-11-2002 PP-00055. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(1851.NUME.%20OU%201851.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(1851.NUME.%20OU%201851.ACMS.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 1 set. 2009.

²²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo de Jurisprudência nº. 455. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/informativo/verInformativo.asp?s1=substituição%20tributária&numero=455&pagina=10&base=INFO>>. Acesso em 29 ago. 2009.

²²⁵ A este respeito, Aroldo Gomes de Mattos foi incisivo: “Nessas condições, segue-se que a inescusável obrigação legal e moral de a Fazenda Pública restituir os excessos de ICMS cobrados prematuramente através do regime de substituição tributária ‘para frente’ está unida aos seguintes princípios constitucionais: 1º) princípio da não-cumulatividade [...]; 2º) princípio do não-confisco [...]; 3º) princípio da moralidade pública [...]; 4º) princípio da isonomia [...]; 5º) princípio do enriquecimento sem causa [...]. Daí decorre, a toda a evidência, que as disposições constantes da EC nº 3/93, codificadas pela LC nº 87/96 em relação ao ICMS, interpretam-se imperiosamente ‘conforme a Constituição’, através dos princípios retores acima elencados, devendo, conseqüentemente, o ICMS cobrado através do regime em questão ser restituído nas duas hipóteses aqui ventiladas, a saber: 1º) na falta de realização do fato gerador, ou 2º) se for realizado por valor inferior ao

desafio da implantação da antecipação do ICMS não está apenas no problema do correto dimensionamento da base de cálculo, mas também na viabilização da sistemática da não cumulatividade. O substituto até pode estimar, por presunção, quanto será o débito de ICMS na operação do substituído, mas lhe será impossível apurar, de antemão, os correlatos créditos do mesmo contribuinte. Nesse sentido, a lei Complementar 87/96 contém uma regra que busca, parcialmente, garantir efetividade à não cumulatividade do ICMS:

Art. 8º (...)

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.**²²⁶ (Grifo nosso)

O problema está em que o valor do imposto “devido pela operação ou prestação própria do substituto”, que é considerado por este como valor a ser abatido do montante a recolher em nome do substituído, é apenas um dos créditos a que tem direito o substituído. Ordinariamente, o montante que o substituído recolhe na sua operação leva em conta os créditos em face dos demais insumos/custos (transporte, energia elétrica, aquisições para o ativo etc.) por ele utilizados. Tais créditos, sob pena de malferimento à sistemática da não cumulatividade, devem ser aproveitados pelo substituído também na sistemática da substituição tributária.

Assim, caso a legislação ordinária que imponha a substituição não permita, desde já, que o substituído repasse ao substituto os créditos a que tem direito, o valor recolhido por antecipação é superior ao efetivamente devido, o que aciona a cláusula de restituição prevista na parte final do art. 150, § 7º, da Carta da República. Essa restituição deve se dar no âmbito da relação jurídica entre substituto e substituído, conforme demonstrado por Heleno Torres²²⁷.

estimado pelo fisco.” MATTOS, Aroldo Gomes de. Restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária e as decisões da Suprema Corte. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, N. 66, PP. 17-24, São Paulo, Mar. 2001.

²²⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 28 ago. 2009.

²²⁷ “Mas é claro que o direito ao ressarcimento, pura e simplesmente, não determina a presença de um modelo de substituição tributária. Mister que o sujeito com o direito de crédito encontre-se submetido a uma tributação própria (substituto), com o fim de antecipação, e o sujeito devedor esteja numa etapa seguinte do ciclo plurifásico, definido como efetivo contribuinte do imposto devido. Eis por que o direito de compensação ou restituição é pressuposto inafastável²²⁷ para manutenção do terceiro vínculo obrigatório – primeiro, em ordem lógica, o único que garante a definitividade da tributação operada.

E isso deve ser assim porque o substituto sempre deve ter um meio de receber ou cobrar do substituído o que recolheu. É por essa razão que se exige tenha o substituto vínculo com o substituído ou com a situação que constitui o respectivo fato jurídico tributário. Isto porque, sendo o substituto um terceiro (que não realiza o fato

Pelo dito, portanto, a substituição tributária progressiva no ICMS apresenta uma estrutura bem mais complexa do que a presente nas demais modalidades. Ela deverá ser, antes de mais nada, compatível com a própria estrutura do imposto.

jurídico tributário), parece evidente e claro que este deve ter a possibilidade de ressarcir-se do imposto de quem seria o natural sujeito passivo da obrigação tributária, de sorte a ser observado o princípio da capacidade contributiva.” TORRES, Heleno Taveira. *Op. cit.*

4 DO FENÔMENO DA RETENÇÃO/REPERCUSSÃO - EFEITOS JURÍDICOS

Tema da mais alta relevância na substituição tributária, e que não parece ter ainda sido satisfatoriamente explorado na doutrina, diz respeito à necessidade da perfeita correlação entre as obrigações do substituto e do substituído com o objetivo de evitar, em determinadas situações, o não cumprimento da obrigação e, em outras, a sua exigência indevida de determinado contribuinte. Essa situação é extremamente comum e tem impulsionado diversas demandas no Judiciário.

Como já exhaustivamente exposto, entende-se que a relação jurídica existente entre o substituto e o Estado é derivada de outra, dita principal, instaurada entre o substituído e o mesmo sujeito ativo. Ao substituto é estabelecida uma obrigação tributária que se origina do fato jurídico tributário materializado ou a materializar pelo substituído. O cumprimento dessa obrigação (do substituto) pode representar a extinção, parcial ou total, da outra (do substituído). O problema é que isso também pode ocorrer pelo adimplemento do próprio substituído.

Mas a determinação dos efeitos que o entrelaçamento dessas obrigações gera é determinada, basicamente, pelo fato de ter havido, ou não, a retenção/repercussão por parte do substituto. Nesse sentido é que se busca demonstrar as consequências que a efetivação da retenção/repercussão ocasiona nas relações jurídicas entre os sujeitos passivos e o Fisco.

4.1 Do poder de retenção/repercussão como conteúdo do vínculo entre o substituto e o substituído

Como já explanado, para que determinada pessoa possa ser eleita como substituta tributária é necessário que haja uma vinculação entre ela e o destinatário constitucional tributário. Essa é uma exigência constitucional para a implantação da substituição tributária.

Tal circunstância já havia sido lapidarmente observada por Geraldo Ataliba e Aires Barreto, ao dizerem da necessidade de conexão entre o substituto e o fato impositivo

realizado pelo substituído, bem como da exigência de que o reembolso, por parte do substituto, seja expedito, ágil e célere²²⁸:

Ora, é natural que tais implicações (da chamada ‘sujeição passiva indireta’) obrigam revestir seu regime jurídico de extremas limitações e restritíssimo âmbito de aplicação. Daí que, assegurando a observância desses princípios fundamentais do exercício da tributação – tenha disposto o art. 128 do CTN – só pode ser imputada ‘responsabilidade tributária’ a quem esteja vinculado ao fato imponível (o chamado ‘fato gerador’). Isto é, somente pessoas que – pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência – possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de ‘responsáveis’. Nesse restrito quadro fático, necessariamente, terão controle sobre os dados objetivos contidos no fato acontecido; conhecerão as notas subjetivas eventualmente influentes da obrigação de que são titulares passivos; poderão, eficazmente, exercer as faculdades regressivas implicadas no regime. Terão, enfim, adequadas condições de exercer todos os direitos subjetivos que, no campo da tributação – atividade rigidamente vinculada – são constitucionalmente reconhecidos aos que devem pagar tributos, seja a título próprio, seja por conta de terceiros.²²⁹

Paulo de Barros Carvalho compreende a necessidade de vinculação do sujeito passivo (seja o próprio contribuinte, seja o substituto ou responsável) sob a ótica dos limites da competência tributária constitucionalmente conferida ao legislador:

Não é demais repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, seja direta ou indiretamente unido ao núcleo objetivo da situação tributada. A ênfase afirmativa está fundamentada num argumento singelo, mas poderoso: o legislador tributário não pode refugir dos limites constitucionais da sua competência, que é oferecida de maneira discreta, mediante a indicação de meros eventos ou de bens. Aproveitando-se dessas referências, a autoridade legislativa exerce suas funções, autolimitando-se ao compor a descrição normativa. Feito isso, não pode transpor as fronteiras do fato que ele mesmo (legislador ordinário) demarcou, a não ser que venha a refazer a regra-matriz, mexendo no arcabouço do tributo, o que também só é possível se mantiver o núcleo de referência que a Constituição lhe atribuiu.²³⁰

Hector Villegas, com olhos no sistema jurídico tributário argentino, declara que se o Fisco atribui ao substituto a condição de sujeito passivo, não pode fazê-lo com total discricionariedade. Sendo assim, mesmo entendendo que o substituto esteja *totalmente alheio ao fato imponível*, adverte que esse indivíduo deve ter algum nexo econômico ou jurídico com o *destinatário legal tributário*, como é o caso da atividade que permita a retenção ou

²²⁸ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. *Sujeição Passiva*. Op. cit., p. 245-251.

²²⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese*.... p. 92.

²³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso*... p. 320.

percepção na fonte. Para o autor, portanto, a vinculação, de que se fala, não se manifesta entre o substituto e o fato gerador, mas entre aquele e o contribuinte/substituído.²³¹

Sacha Calmon Navarro Coelho, corroborando a necessidade do vínculo jurídico entre o substituto e o substituído para imposição dessa modalidade de responsabilidade, adota fundamento diverso, pautando-se na premissa de que o substituto tem um *poder* perante o substituído.²³²

A necessidade de vinculação do substituto tributário ao fato gerador, ou ao contribuinte, também não passou despercebida por Maria Rita Ferragut:

Entendemos que o legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aquelas pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou.

Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a preservação do direito de propriedade e do não-confisco.²³³

A necessidade de vinculação também é ressaltada por Hugo de Brito Machado, para quem:

Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 228). Não uma vinculação pessoal e direta, pois em assim sendo configurada está a condição de contribuinte. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação com o fato gerador, para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto.²³⁴

A premissa de que deve haver vinculação entre o substituto ao fato gerador ou ao contribuinte, portanto, não representa ponto de discórdia na doutrina, até mesmo porque é prevista no Código Tributário Nacional, em seu art. 128. A problemática quanto ao tema, ao

²³¹ VILLEGAS, Héctor. *Op. cit.*, p. 114.

²³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Responsabilidade Tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n° 5:181 - 209: "A Natureza Jurídica do Diferimento na Área do ICM". RDT21/22:5-27 e Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária, pp. 169-203.

²³³ FERRAGUT, Maria Rita. *Op. cit.*, p. 38.

²³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 78.

que parece, é delimitar precisamente o significado do comando vinculante. Nesse sentido, Marçal Justen Filho registra a opinião de Henry Tilbery, nos seguintes termos:

Observa que a necessidade da vinculação do contribuinte ou do responsável à matéria tributada decorre do princípio da justiça tributária, para evitar olvidar-se a capacidade contributiva. E afirma que “a própria natureza da sujeição passiva indireta já por si indica que a cobrança do tributo de uma pessoa diferente de quem foi beneficiada pela vantagem econômica, proveniente do fato tributado, não deve implicar a obrigação do substituto para suportar o ônus”²³⁵.

Dejalma de Campos, por sua vez, comentando o art. 128 do Código Tributário Nacional, fala em vantagem econômica, como a justificar a vinculação do sujeito passivo ao dito “fato gerador”:

Assim, compreende-se que o artigo 128 do C.T.N. permite a criação de responsabilidade da fonte pagadora, por obrigação alheia, para qualquer tributo, sendo que para isso deve haver vinculação do responsável com o fato gerador, decorrendo dessa vinculação uma vantagem econômica.²³⁶

Para nós, a vinculação a que se refere o CTN traduz um liame jurídico objetivando a observância aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco. Um vínculo que faz com que o substituto possa reter/repercutir o tributo. Nessa linha, quem melhor traduziu o significado dessa vinculação foi Sacha Calmon Navarro Coelho, ao comentar o desdobramento do processo de elaboração do art. 128 do Código. Diz o professor mineiro:

Aliás, nenhum artigo do CTN se presta tanto como este ao conceito de *lex legum*, ou lei sobre como fazer leis, como dizia Pontes de Miranda. Com efeito, pode o legislador ordinário estabelecer casos de responsabilidade “por substituição”, desde que observados os preceitos condicionantes do art. 128:

A) que a responsabilidade decorra de lei (lei estrita);

B) que seja expressa;

C) que envolva pessoa ligada obrigatoriamente ao fato jurídico do “substituído” (liame jurídico ou econômico).

A observância da condicionante referida na letra “c” leva-nos diretamente para o campo do princípio da capacidade contributiva.

Por qual razão teria o legislador do Código Tributário Nacional inserido tal disposição no Digesto?

A indagação é profundamente ética sobre ser jurídica.

²³⁵ FILHO, Marçal Justen. *Op. cit.*, p. 180.

²³⁶ CAMPOS, Dejalma. Responsabilidade no Direito Tributário brasileiro. In: Martins, Yves Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias: Responsabilidade Tributária*. nº 5. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1980, p. 101.

No anteprojeto do Código (1953), de autoria de Rubens Gomes de Souza, a questão estava posta no art. 163:

“Sem prejuízo do disposto no Capítulo V do Título VI do Livro V, a lei tributária poderá atribuir de modo expresso a responsabilidade pela obrigação tributária principal a terceira pessoa, expressamente definida, com exclusão da responsabilidade do sujeito passivo, ou em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação por parte deste”.

Na Comissão do IBDF, Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, hoje ABDF (Associação Brasileira de Direito Financeiro), por inspiração do notável tributarista carioca. Dr. Gilberto de Ulhôa Canto,²³⁷ foi formulada uma modificação no corpo do artigo, ao argumento de que “como está redigido não nos parece que possa subsistir. Permitiria a transferência do ônus tributário a qualquer terceiro sem nenhuma justificativa, e facultaria a discriminação. E mister, para que se torne razoável, condicionar-lhe a aplicação aos casos em que o terceiro tenha alguma vinculação ao fato gerador ou aos atos, negócios ou relações que lhe dão origem. Acrescente-se: ... desde que seja parte interveniente na situação ou ato definidos como fato gerador da obrigação”.

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

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

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

De um lado, asseguram-se ao Fisco, ao Estado, condições de eficácia e funcionalidade. De outro, garante-se ao cidadão contribuinte o direito de ressarcimento, de modo a evitar desfalque em seu patrimônio econômico e jurídico.²³⁷

E arremata o autor, com precisão: a “‘capacidade contributiva’ que deve ser atingida é a da pessoa que pratica o fato gerador, e não a do ‘substituto’. Aqui está o coração do problema”. Em outras palavras, a vinculação deriva da viabilização da retenção/repercussão, que, por sua vez, deriva da capacidade contributiva e do não confisco.

Rui Barbosa Nogueira, a seu turno, também ressalta ser esta vinculação decorrência do princípio da capacidade contributiva, compreendendo-o como exigência da justiça fiscal:

Se pensarmos no aspecto econômico da tributação, é fácil compreendermos a razão ou necessidade desta vinculação do contribuinte ou responsável ao fato econômico tributado, não só porque a vantagem ou resultado dele decorrente é que vai possibilitar o pagamento do tributo ao Fisco, mais ainda porque assim a lei atenderá ao princípio fundamental de justiça tributária, segundo o qual se deve atingir a capacidade econômica do contribuinte, capacidade contributiva.²³⁸

²³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual...* p. 383.

²³⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa *apud* TILBERY, Henry. *Direito Tributário 2 - Responsabilidade Tributária*, São Paulo: Ed. Jose Bushatsky, 1972, p. 78.

Geraldo Ataliba, partindo do pressuposto de que há exigência constitucional implícita de que um imposto somente possa ser cobrado daquela pessoa cuja capacidade contributiva seja revelada pelo acontecimento do fato imponível, também define que a vinculação, ainda que indireta, do substituto ao fato gerador, com a consequência de lhe serem atribuídos mecanismos eficientes de ressarcimento, decorre dos princípios estatuídos no sistema constitucional tributário. Sendo assim, advém esta necessária ligação do substituto à materialidade tributária da previsão de um sujeito passivo constitucional, dos princípios da igualdade, do não confisco e da capacidade contributiva.

Em último lugar, requer a Constituição que a lei estabeleça mecanismos expeditos, ágeis, prontos e eficazes de ressarcimento do substituto, sob pena de comprometimento da validade da substituição.

Isto por força de três exigências constitucionais. A primeira, o princípio da igualdade de todos perante a lei, em cujas dobras se contém o princípio da capacidade contributiva. Se o fato imponível é imputável ao substituído, dele é a manifestação de capacidade contributiva, revelada pela sua ocorrência, como sublinha Amílcar Falcão.

A segunda, o princípio constitucional que proíbe o confisco. Se não houver ressarcimento do substituto, pelo substituído, de modo ágil, eficaz, imediato e expedito, o substituto estará pagando o tributo cujo destinatário é outrem. Estará arcando com carga tributária correspondente a uma capacidade econômica (revelada pelo fato imponível) que não revelou, e que, portanto, somente a outrem (e não a ele) poderia ser imputada.

A terceira – estes argumentos se harmonizam no contexto constitucional – porque a Constituição sempre designa implicitamente quem é o sujeito passivo do tributo. A designação é implícita, porém nem por isso é menos categórica.²³⁹

Bernardo Ribeiro de Moraes, adotando premissa diversa da de Ataliba – a de que a Constituição não apontaria quem deva ser o sujeito passivo tributário –, chega à mesma constatação: a atribuição legal da responsabilidade tributária (em sentido lato, incluindo a substituição) só se legitima na medida em que o terceiro tenha vinculação com o fato gerador da obrigação, ou com o contribuinte, por exigência dos princípios constitucionais.

Todavia, é de se ver que não é qualquer pessoa que pode ser definida como ‘responsável’. Somente se justifica a condição de ‘responsável’, adquirindo uma posição jurídica equivalente à do devedor principal, na hipótese da pessoa ter relações com o próprio devedor ou com o fato gerador da obrigação tributária.²⁴⁰

[...]

Consequentemente, para uma terceira pessoa ser definida como sujeito passivo indireto, eleita como responsável, deverá haver um vínculo entre essa terceira pessoa e o contribuinte ou a matéria tributada, sob pena de ofensa ao princípio de justiça

²³⁹ ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 93.

²⁴⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio...* Vol II, p. 287.

tributária e da capacidade contributiva do devedor. Terceiros não devem suportar encargos ou ônus do titular, em especial quando esse titular seja contribuinte, pessoa beneficiada economicamente em decorrência da situação fática tributada (oferecedora de indício de riqueza).²⁴¹

Parece claro o seguinte: a exigência, que está no CTN, mas que deriva da Constituição, de que o substituto esteja vinculado à materialização da hipótese de incidência significa claramente a viabilização da repercussão do tributo ao substituído. Se for possível ao substituto reter ou repercutir o valor do tributo ao substituído, será viável a imposição de responsabilidade. Caso isso não seja possível, a substituição é ilegítima.

Esse é o motivo, aliás, para que no âmbito da substituição tributária progressiva no ICMS²⁴² tenha-se atribuído, sem maiores questionamentos, a um determinado substituto a obrigação pelo recolhimento do imposto não só em relação à operação subsequente, com a qual este tem alguma ligação com o substituído, mas às outras que lhe são posteriores e em relação às quais, não há nenhuma dúvida, o substituto não tem qualquer ligação jurídica, seja em relação ao fato, seja em relação ao substituído. É que o substituto, nesse caso, embute no preço da mercadoria o imposto cobrado relativo às operações subsequentes.²⁴³ A atribuição da responsabilidade é legítima não porque ele tenha um vínculo com um substituído, mas simplesmente porque lhe é possível exercer a repercussão. A exigência constitucional de vinculação, portanto, é atendida na medida em que o substituto possa repercutir o valor do tributo ao substituído.

Mas como é que se processa, na prática, esse fenômeno? Duas são as formas através das quais o substituto operacionaliza a repercussão/retenção.

A primeira é a mais simples e ocorre quando o substituto vai fazer um pagamento ao substituído. Assim, tendo em conta que o pagamento a ser feito tem alguma pertinência com a materialidade de incidência do tributo devido pelo substituído (salário, prestação de serviço etc.), o substituto abate do valor a pagar ao substituído a quantia correspondente ao tributo, fazendo a retenção. Na segunda hipótese, comum nos impostos plurifásicos, o substituto promove uma operação com o substituído e acrescenta ao preço do produto o

²⁴¹ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio...* Vol II, p. 289.

²⁴² A título de exemplo, a Lei Complementar 87/96, que regulamenta o ICMS no Brasil, estatui em seu art. 6º o seguinte: “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 subseqüentes, 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.” (Grifo nosso)

²⁴³ Quanto à repercussão jurídica, v. capítulo 2º deste trabalho.

montante correspondente ao tributo que é repercutido (caso da substituição progressiva) ou abate do valor a pagar ao substituído o montante que ele, o substituto, terá de pagar ao Fisco (na substituição regressiva).

Nos dois casos, a retenção e a repercussão deverão ser possíveis no exato instante em que acontece, no mundo fenomênico, a hipótese de incidência da norma que estabelece essa obrigação, situação na qual tem o substituto condições de, incidindo sobre o patrimônio do substituído, ressarcir-se do valor recolhido ao erário.

Em termos mais formais, a retenção/repercussão está no antecedente da norma jurídica. Ela traduz, como já afirmado, a capacidade contributiva do substituto. À semelhança do que acontece com as demais normas que estabelecem a hipótese de incidência tributária, caso não materializada sua previsão normativa, não há a incidência da norma e, via de consequência, não se dá a propagação dos efeitos que lhe são próprios.

Por esse motivo, afirma-se que a obrigação do substituto somente existe no exato momento da ocorrência do fato tributário da retenção/repercussão, de maneira que, passado esse momento, é inviável a atribuição dessa responsabilidade, tendo sido desfeito o vínculo entre esse terceiro e o contribuinte, o que inviabiliza a realização concreta da norma prescritiva da substituição.

4.2 Da retenção/repercussão. Efeitos da solidariedade na substituição tributária

No art. 125 do CTN encontram-se determinados os efeitos da solidariedade (de fato ou de direito) em direito tributário: a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita os demais; b) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; c) a interrupção da prescrição em favor ou contra um dos obrigados favorece ou prejudica os demais.

Vislumbrando este quadro geral da solidariedade, infere-se que não se pode imprimir, genericamente, à substituição tributária este atributo, mostrando-se impossível a inserção da substituição tributária dentre as modalidades ora estudadas. Ocorre que falta, nas relações jurídicas decorrentes da substituição, a característica básica da simultaneidade que se emprega àquele instituto.

Isso porque a modificação do polo passivo, com a substituição do contribuinte por um terceiro, não implica a atribuição da condição de codevedores a esses sujeitos. Não haverá, portanto, a simultaneidade, ou correalidade, entre o substituto e substituído, o que significa dizer que o Estado, optando pela substituição do sujeito passivo, não poderá demandar, simultaneamente, esses sujeitos para o cumprimento da obrigação tributária. Quem deve cumprir a obrigação de retenção/antecipação é o substituto.

Há, tão somente, um único ponto de convergência entre a solidariedade e substituição tributária, que reside na pluralidade de sujeitos no polo passivo. Isto, contudo, muito embora possa permitir algumas aproximações entre estes institutos²⁴⁴, não pode induzir o intérprete à conclusão de que há confluência entre o regime de um e de outro.

São, a bem da verdade, institutos que, em essência, mostram-se excludentes, tendo em vista ser absolutamente estranha à natureza da substituição tributária a correalidade – ou seja, a possibilidade de o Fisco ter, à sua disposição, uma pluralidade de devedores dentre os quais possa, discricionariamente, optar por aquele contra quem lhe seja mais favorável demandar o cumprimento obrigacional –, que constitui o elemento fulcral da solidariedade.

A regra da substituição tem como consequência elementar a condição de que, com a ocorrência do fato gerador, apenas pode ser exigido do substituto o cumprimento do dever jurídico de recolher o tributo, pois a vinculação desse sujeito ao Estado exonera, *a priori*, o contribuinte deste mesmo dever, o que não significa, como já abordado, total exclusão de responsabilidade do substituído, que permanece vinculado ao sujeito ativo. Este viés da substituição tributária, portanto, mostra a incompatibilidade da sua estrutura com aquela inerente à solidariedade, de maneira que não se pode definir a substituição tributária por um qualificativo solidário no polo passivo da relação obrigacional tributária.

Entretanto, situações há em que, por exclusiva decorrência do cumprimento, ou não, do dever de retenção/transferência, se aplicam, em certa medida, alguns efeitos da solidariedade já estudados. São estas as excepcionais situações em que se aproximam solidariedade e substituição, sobre as quais se passa a discorrer, doravante.

4.2.1 O pagamento do tributo por parte do substituto, ou do substituído, extingue a obrigação principal

²⁴⁴ Aqui são referidas as situações em que podem ser aplicados efeitos da solidariedade nas relações decorrentes da substituição tributária, sobre as quais se discorrerá no ponto seguinte.

Neste ponto, destaca-se, dentro da estrutura das relações decorrentes da incidência da substituição tributária, que sendo o objeto da obrigação cumprido por um dos sujeitos integrantes do polo passivo – substituto, ou substituído – tem-se por extinta a obrigação principal, exonerando ambos os sujeitos.

Importa destacar que esta constatação parte da premissa adotada, de que a substituição tributária decorre da aplicação de uma norma cuja incidência faz despontar um complexo de relações jurídicas, vinculando em diversas medidas os indivíduos envolvidos.

Como já esclarecido, para que se possa falar em substituição se faz necessária a atuação do contribuinte (destinatário constitucional tributário), que é o indivíduo a quem se destina a realização da materialidade do tributo. Esta atuação faz incidir a regra-matriz de incidência, fazendo surgir, em primeiro plano, a relação entre o Fisco e o contribuinte.

Por aplicação da regra que determina a substituição tributária, contudo, se forma uma segunda relação jurídica, vinculando o Estado e o substituto, que, sobre ser autônoma, é limitada pela materialidade e pelo regime jurídico decorrente da relação anteriormente descrita. Esta limitação é imposta, como exaustivamente mencionado, pelos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco.

Esta relação, que, por estar umbilicalmente vinculada ao regime jurídico instaurado com a incidência da regra-matriz, se diz derivada, tendo em vista também o fato de que a norma que a introduz não faz surgir um novo tributo, mas apenas destina o dever de cumprir com aquela obrigação tributária a outro sujeito.

Contudo, o que importa ressaltar, a par dessas particularidades da relação entre o substituto e o Estado, é que ela decorre necessariamente da relação inaugurada entre esse mesmo sujeito ativo e o contribuinte, em virtude da realização do fato gerador. Em outros termos, se, por imperiosa exigência dos princípios constitucionais da tributação, somente pode ser exigido tributo do indivíduo que manifeste a capacidade contributiva (contribuinte), a norma que institui a substituição tributária não tem o condão de extinguir a relação que se forma entre ele e o Fisco, por incidência da regra-matriz.

São, portanto, coexistentes – e não excludentes, como querem alguns – as duas relações mencionadas. Com efeito, como adverte Heleno Tôrres, o contribuinte nunca deverá ser excluído do vínculo obrigacional, ainda que a responsabilidade tributária pelo cumprimento da obrigação seja atribuída a um terceiro. Subsiste, pois, a sua vinculação ao sujeito ativo. Segundo o autor, “não há qualquer espécie de transferência do dever jurídico

tributário com o afastamento do contribuinte do vínculo obrigacional. O contribuinte nunca é afastado da relação jurídica tributária.”²⁴⁵

Em sendo assim, tratando-se de vínculos que comungam identidade na origem e perseguem o fim único, resulta que, satisfeito o dever de pagar o tributo ao Estado, será extinta a obrigação principal, livrando-se os sujeitos envolvidos – substituto e substituído –, independentemente de quem tenha arcado com esse ônus.

É evidente que, satisfeita, por um dos sujeitos, a prestação compulsória, conteúdo da obrigação principal, extingue-se o crédito tributário, não subsistindo mais para o Estado o interesse em demandá-los para tal cumprimento, por perda de objeto.

Tal constatação deixa claro que, na hipótese de ocorrer a extinção do crédito, mediante o pagamento, aplica-se às relações jurídicas envolvendo Estado, substituto e contribuinte o efeito inerente às obrigações solidárias, encartado no art. 125, inciso I, do CTN.

Este efeito manifesta-se de maneira inarredável à hipótese em comento. Entender de modo diverso, ou seja, que o pagamento do crédito não extingue a obrigação principal, cujo conteúdo reside no dever de pagar o tributo, significaria legitimar a abusiva ingerência do Fisco no patrimônio dos particulares para cobrar importâncias já quitadas por um dos obrigados.

Demonstra-se, neste ponto, uma primeira aproximação da substituição tributária com o instituto da solidariedade, o que não significa, em absoluto, que se quer atribuir-lhe o qualificativo de obrigação solidária. Isto não impede, contudo, que em nome dos princípios do não confisco e da vedação ao *bis in idem*, se lhe atribua efeito que é próprio do vínculo solidário.

Assim sendo, caso o substituto retenha o tributo (liberando o contribuinte) e o recolha ao Fisco, problemas não há em admitir a obviedade: foi cumprida a obrigação principal, extinguindo o crédito tributário e, destarte, o vínculo existente entre os sujeitos passivos e o ente tributante.

Noutro caso, se o substituto não reter a importância (não a repassando ao contribuinte do ônus tributário), mas recolher o tributo ao Fisco, em prejuízo do seu próprio patrimônio, também se dá por extinta a obrigação tributária, liberando ambos os sujeitos do vínculo de ordem tributária com o Estado. Neste caso, tendo o substituto arcado com o ônus financeiro, cabe a ele ressarcir-se do contribuinte da maneira que se lhe mostrar mais conveniente, repercussão que não interessam ao direito tributário.

²⁴⁵ TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária – Regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 70, p. 87-108, jul.2001.

Numa terceira simulação, por fim, se o substituto não reter a importância nem recolher aos cofres públicos o tributo, o qual vem a ser pago posteriormente pelo contribuinte, também se verifica a extinção da obrigação pecuniária, livrando-se então todos os sujeitos.

O que se quer dizer, enfim, é que o ponto de convergência entre a solidariedade e a substituição tributária, neste caso, decorre do efeito que o pagamento promovido por um dos sujeitos passivos produz em relação ao outro.

4.2.2 Da possibilidade de atribuição de solidariedade quando inexistente a retenção/repercussão.

Uma segunda aproximação que se pode fazer entre o instituto da solidariedade e a substituição tributária se vislumbra na hipótese de não retenção/antecipação e não pagamento. Isto é, há um segundo ponto de convergência, representado pelo comum inadimplemento por parte de substituto e substituído, diante do qual se apresenta o seguinte questionamento: poderia o legislador, em tais circunstâncias, atribuir efeitos da solidariedade entre esses sujeitos?

Entende-se que sim, partindo do pressuposto de que o contribuinte nunca se desvincula da relação obrigacional tributária, ainda que seja substituído no que tange ao dever jurídico de recolher tributos diretamente ao Fisco. Permanecendo vinculado ao sujeito ativo, por realizar o fato gerador, não há ilicitude em lhe ser atribuída a responsabilidade pelo cumprimento da mesma obrigação quando desobedecido o mandamento da retenção. Também não se poderia cogitar da inconstitucionalidade desta atribuição legal, porque ela mais se coaduna com as pretensões do constituinte originário que, segundo o posicionamento que se adota, o estabeleceu implicitamente como o destinatário da imposição tributária, na forma do sujeito passivo constitucional.

Nesta conjuntura, uma vez não satisfeito o dever de retenção/pagamento do tributo por ambas as partes envolvidas (contribuinte e o terceiro que o substitui), é perfeitamente lícito ao legislador atribuir responsabilidade solidária entre substituto e substituído.

A não retenção permite, assim, que o legislador institua uma excepcional solidariedade entre aqueles sujeitos (que já integram o polo passivo), cujas implicações devem estar necessariamente previstas em lei, ou seja, não se presumem. Como ensina Héctor Villegas, a instituição do vínculo de solidariedade entre o contribuinte e um terceiro, alheio ao

fato imponível, somente pode advir de lei.²⁴⁶ A possibilidade de se atribuir vínculo de solidariedade entre aqueles sujeitos, portanto, se torna legítima desde que prevista em lei, pois que assim o exige a regra geral de responsabilidade encartada no art. 128 do CTN.

Importa enfatizar, neste ponto, que a previsão desta regra de solidariedade, como já restou claro, não pode se referir ao cumprimento do dever de reter o tributo imediato à ocorrência do fato gerador, tendo em vista que nesta situação, tal dever compete ao substituto. Isto porque, conforme já afirmamos, a substituição tributária não implica imediata relação solidária, por lhe ser ausente o requisito da correalidade.

A lei, entretanto, poderia atribuir uma relação solidária entre o substituto e o contribuinte/substituído somente quando em face da não retenção e do não pagamento, ou seja, quando ambos os sujeitos forem inadimplentes, por não terem cumprido os deveres a eles impostos pela lei tributária.²⁴⁷

Noutra linguagem, é possível que a lei atribua solidariedade entre substituto e substituído podendo, legitimamente, ser o Estado autorizado pelo legislador a demandar o cumprimento da obrigação de um, outro, ou dos dois sujeitos, ora colocados no mesmo patamar de codevedores, com todos os efeitos decorrentes deste vínculo.

4.3 Da exclusão do substituído na relação jurídica e da definitividade do recolhimento do substituto

Como já exaustivamente exposto, a imposição da substituição tributária não elimina o vínculo entre o substituído e o Estado. Por essa razão, a afirmação doutrinária sobre a existência da chamada substituição *pura* deve ser recebida com muitos temperamentos pois pode provocar uma percepção inadequada sobre o tema. Ela causa muito mais impropriedades do que avanços no tema. Sobre esse conceito, Zelmo Denari afirma, por exemplo, haveria substituição pura ou simples quando o substituto integra o polo passivo da obrigação tributária por meio da exclusão do contribuinte, exonerando-a de qualquer responsabilidade.

O segundo modelo de substituição, que podemos designar substituição pura e simples, ocorre quando o substituto ocupa o lugar reservado ao contribuinte na

²⁴⁶ VILLEGAS, Héctor. *Op. cit.*, p. 116

²⁴⁷ Hugo de Brito Machado corrobora este mesmo posicionamento. MACHADO, Hugo de Brito. Solidariedade e substituição tributária no ICMS. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 167, São Paulo, p. 68-86, ago. 2009.

relação jurídica tributária, assumindo autonomamente a respectiva obrigação junto à Administração Pública. Nesta hipótese, nos termos do art. 128, *in fine*, ocorre exclusão da responsabilidade do contribuinte, que cessa de ser sujeito passivo da respectiva obrigação tributária.²⁴⁸

Para bem se compreender essa conceituação, é importante levar em conta que uma coisa é a possibilidade de a lei dispensar o substituído da obrigação, o que é perfeitamente possível (pois a lei pode até mesmo isentá-lo), e outra, completamente diversa, é desconsiderar a materialidade promovida pelo substituído para fins de determinação da própria obrigação do substituto, o que é inviável. Igualmente inaceitável é se pensar que, ao se “excluir” o substituído, a este seria impossível até mesmo se insurgir contra o tributo cobrado.²⁴⁹

Em outros termos, não é possível, principalmente na substituição progressiva, que a obrigação imposta ao substituto, calculada por presunção ou estimativa, substitua completamente a do contribuinte. Quando se fala em substituição pura o que se quer dizer é que o substituído não terá mais nenhuma obrigação ante ao Fisco. Mas toda a sistemática imposta na substituição continua perfeitamente operante, seja no que se refere ao mecanismo de retenção/ressarcimento, ao dimensionamento da materialidade, seja no que se refere à legitimidade do próprio substituído para questionar o tributo. O único detalhe é que ele, o substituído, porque a lei assim o quis, resolveu dispensá-lo de efetuar qualquer recolhimento.

Por esses motivos, o art. 128 do Código Tributário Nacional deve ser entendido nos exatos limites em que está disposto:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.²⁵⁰

²⁴⁸ DENARI, Zelmo. *Op. cit.*, p. 185.

²⁴⁹ A respeito, cf. CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 3. ed. São Paulo: RT, 2001; MACHADO, Hugo de Brito. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº. 67, p. 57-72, abr. 2001; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Substituição Tributária e realidades afins – legitimidade “ad causam”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 78, p. 61-76, maio, 2001; MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: Substituição Tributária Progressiva após a ADIN 1.851-4/AL – a questão da legitimidade dos substituídos para questionar a base de cálculo presumida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº. 102, pp. 7-21.

²⁵⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº. 5.176, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 2 set. 2009.

O dispositivo do Código não fala, até mesmo porque não poderia fazê-lo, sob pena de inconstitucionalidade, que é possível que o regime jurídico aplicável seja o do substituto. O que disse foi que pode haver a exclusão da responsabilidade do contribuinte (substituído).

Coisa diversa, mas que envolve a mesma temática, é a possibilidade de o legislador prever que o recolhimento efetuado pelo substituto é considerado suficiente para a satisfação do credor, do sujeito ativo, mesmo que as circunstâncias materiais da materialidade praticada pelo substituído indiquem a possibilidade de exigência complementar de tributo. São os casos, por exemplo, em que, tendo sido feito o recolhimento por antecipação, a legislação prevê a dispensa de recolhimento suplementar por parte do substituído.

Nesse caso específico, a atribuição da responsabilidade é acompanhada da fixação definitiva da base de cálculo, por presunção. Essa hipótese, em face das premissas desenvolvidas até o momento, somente pode ser cogitada como uma dispensa parcial da carga tributária por parte do Fisco, ou seja, quando o sujeito passivo resolve abrir mão da eventual diferença que lhe caberia na hipótese de o evento tributário efetivo ser superior ao arbitrado. O inverso, porém, é completamente inaceitável porque o contribuinte não pode ser compelido a pagar em descompasso com a materialidade efetiva. Ela não pode, naturalmente, ser posta como uma inibição ao direito de ressarcimento do contribuinte, em face da verificação da discrepância entre o valor recolhido por presunção e o real, efetivamente devido.

Em suma, portanto, é lícito ao legislador dispensar o substituído de efetuar qualquer recolhimento adicional, mas não pode obrigá-lo a se submeter a uma tributação definitiva calcada em presunção. Neste ponto é importante ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, no que se refere à cobrança progressiva, contemplada no art. 150, § 7º, da Carta da República, decidiu ser legítima a tributação definitiva na substituição tributária, o que contraria a posição ora defendida (ver sobre o assunto, o capítulo 3º). De qualquer modo, a matéria está novamente sendo analisada pela Corte²⁵¹ e, até o momento, não é possível afirmar se o entendimento será confirmado.

²⁵¹ADI 2675/PE, rel. Min. Carlos Velloso, 7.2.2007; e ADI 2777/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 7.2.2007. Informativo STF nº. 455, Brasília, 5 a 9 de fevereiro de 2007: “O Tribunal retomou julgamento de duas ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas pelos Governadores dos Estados de Pernambuco e de São Paulo contra o art. 19 da Lei 11.408/96 e art. 66-B, II, da Lei 6.374/89, com a redação dada pela Lei 9.176/95, respectivamente dos referidos Estados, que asseguram a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação for inferior à presumida - v. Informativos 331, 332, 397 e 443. O Min. Cezar Peluso, em relação à ADI 2675/PE, também votou pela improcedência do pedido, reiterando os fundamentos de seu voto na ADI 2777/SP. Em seguida, após o voto-vista do Min. Eros Grau e dos votos dos Ministros Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie, acompanhando a divergência iniciada pelo Min. Nelson Jobim, pela procedência dos pedidos formulados em ambas as ações diretas, e, ainda, dos votos dos Ministros Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello, que

acompanhavam o voto dos relatores pela improcedência dos pedidos, o julgamento foi suspenso para colher o voto de desempate do Min. Carlos Britto. Não vota, na ADI 2675/PE, o Min. Ricardo Lewandowski, por suceder ao Min. Carlos Velloso, e não vota, em ambas as ações diretas, a Min. Cármen Lúcia, por suceder ao Min. Nelson Jobim.”. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo455.htm>>. Acesso em: 30/8/2009.

5 DOS EFEITOS DA PERDA DE EFICÁCIA DA MEDIDA JUDICIAL PARA IMPEDIR A RETENÇÃO/REPERCUSSÃO

5.1 Do problema apresentado

A questão posta no presente trabalho é a de se verificar a possibilidade de se atribuir ao substituto o dever jurídico de recolher tributo que deixou de ser retido/repercutido em face de medida judicial proposta pelo substituído. Tais situações ocorrem mais comumente com a concessão de medida liminar em que o juiz da causa expede ordem judicial para que o substituto se abstenha de promover a substituição tributária nas relações que estabelece com o contribuinte, autor da ação, mas também acontece quando se discute a perda dos efeitos de decisão judicial transitada em julgado, que contenha semelhante determinação.

O problema é que, na situação apresentada, realmente não faz sentido a responsabilização do substituto, que não fez a retenção/repercussão simplesmente porque não poderia fazê-lo, mas são inúmeros os casos em que o Fisco faz tal exigência. Uma dessas demandas resultou em acórdão do Superior Tribunal de Justiça, objeto do Recurso Especial nº 713276, originário do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, e está vazado nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. RECOLHIMENTO PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. SENTENÇA CONCESSIVA. REFORMA POSTERIOR PELO TRIBUNAL CASSANDO A SEGURANÇA. TRÂNSITO EM JULGADO. AUTUAÇÃO PELO FISCO. REGULARIDADE. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 12, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 1.533/51 E 458 E 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA.

I - O ponto nodal da controvérsia reside em ser atribuída ou não a responsabilidade à recorrente, a título de substituta tributária, pelo recolhimento de ICMS relativo à compra e venda de combustíveis de determinada empresa que impetrara mandado de segurança com o fito de se isentar da referida exação.

II - O Tribunal de origem reconheceu que a segurança inicialmente concedida justificava a suspensão temporária do recolhimento do ICMS pela recorrente, o que afasta a pretensa afronta ao art. 12, parágrafo único, da Lei nº 1.533/51.

III - Todavia, aquele Sodalício também constatou que, posteriormente, a segurança fora cassada quando do julgamento da apelação, onde se reconheceu a validade do regramento estadual que atribuía ao substituto tributário a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, tendo tal decisão colegiada transitado em julgado.

IV - Ainda, o Tribunal a quo verificou que, passados mais de dois anos do trânsito em julgado da referida decisão colegiada, a recorrente quedou-se inerte, deixando de recolher o ICMS correspondente ao período em que vigeu o ditame da sentença concessiva de segurança, sendo, pois, regular a execução fiscal referente àquele valor.

V - Nesse panorama, não há que se falar em afronta aos arts. 485 e 535 do CPC, haja vista que a questão supostamente omissa mostrou-se despcienda à solução da balda.
VI - Recurso especial a que se nega provimento.

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros LUIZ FUX, TEORI ALBINO ZAVASCKI, DENISE ARRUDA e JOSÉ DELGADO votaram com o Sr. Ministro Relator.

(STJ, 1ª T, DJU de 6/3/2006, p. 201)²⁵²

Como visto, no precedente transcrito, proferido em demanda que se exigia ICMS de um substituto que deixou de fazer a repercussão em face de medida proposta pelo substituído, o tribunal acabou concluindo pela possibilidade de responsabilizar o substituto na hipótese ventilada. As premissas desenvolvidas no presente trabalho, conduzem a uma conclusão diametralmente oposta à alcançada pelo STJ.

Ao que nos parece, a decisão parte, erroneamente, da análise processual acerca dos efeitos da medida liminar que havia suspenso a exigibilidade do tributo, deixando de lado a análise da própria estrutura da substituição tributária, tal qual é imposto pelo nosso direito positivo. Não obstante se tenha o mais profundo respeito pela posição explicitada no julgado, entendemos que a decisão se distancia da realidade jurídica que permeia o instituto da substituição tributária.

Procurar-se-á, pois, demonstrar a validade das premissas desenvolvidas no presente trabalho através do alcance de uma resposta satisfatória à questão apresentada.

5.2 Da responsabilidade do substituto por tributo que deixou de ser recolhido em face de medida judicial proposta pelo substituído

Uma resposta satisfatória para o questionamento levantado no presente trabalho não seria alcançada se não tivéssemos compreendido adequadamente a fenomenologia da substituição tributária. Temos a firme convicção de que o caso em estudo põe à mostra, como pano de fundo, a necessidade de observância dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco em qualquer modalidade impositiva tributária. A só possibilidade de se cogitar

²⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp nº. 713.276/RS. Recorrente: Chevron Brasil LTDA. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Francisco Falcão. DJ 6/3/2006. Disponível: <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200401828545&pv=01000000000&tp=51>>. Acesso em: 3 set. 2009.

que o substituto teria de promover o recolhimento que deixou de ser retido sem ter a oportunidade de fazer a correlata retenção/repercussão é um claro sinal de que tais princípios precisam ser ponderados na análise da questão.

Em igual medida, parece claro que uma solução para o caso expõe que realmente existem três relações jurídicas bem nítidas na substituição tributária. A uma porque a relação jurídica entre substituído e o sujeito ativo é que permite a este buscar o Judiciário para suspender a retenção/repercussão. Se ela não existisse, sequer haveria motivos para se falar em suspensão do imposto, pressuposto para a própria questão.

A duas porque a perfeita compreensão da relação entre substituto e o fisco é a que permite identificar os efeitos jurídicos que a suspensão da retenção ocasiona, como será abordado logo adiante. A identificação da materialidade dessa obrigação estatuída ao substituto consistiu pressuposto necessário para compreender o que acontece quando o tributo volta a ser exigível do substituído. É no cerne dessa relação jurídica, aliás, que está a solução para a questão posta. Por isso, não poderíamos chegar a uma solução adequada se não compreendêssemos essa relação.

Por fim e não menos importante está a necessidade de compreensão da relação jurídica entre substituto e substituído. A identificação do vínculo que os une e os efeitos jurídicos correlatos é que permite, em primeiro lugar, compreender a razão pela qual a própria retenção é suspensa em face da medida proposta pelo substituído e, ademais, para quem pode ser direcionada a cobrança do tributo suspenso.

Esses importantes aspectos, devidamente desenvolvidos no decorrer do presente trabalho, como é natural, servirão para enfrentamento e resolução da questão levantada. É a partir de tais pressupostos, portanto, que iremos chegar ao resultado pretendido.

Antes disso, porém, parece-nos oportuno expor mais claramente as razões pelas quais reputamos indevida a abordagem da questão sob o prisma processual, ou seja, quais os motivos que nos incentivam a acreditar que o estudo não deve ser voltado à análise dos “efeitos da revogação da liminar” que determinou a suspensão da retenção/repercussão do tributo.

5.2.1 Da equivocada visão processual da questão

De logo, é de se esclarecer que a questão relativa à legitimidade ou não do substituído para pleitear judicialmente a suspensão da sistemática de tributação não é objeto de nossa abordagem. A circunstância de ter sido proferida decisão nesse sentido e de ela ter, posteriormente, perdido sua eficácia, na verdade é um ponto inicial a partir do qual se desenvolve o estudo. Sem que tenha havido essa situação, não há qualquer sentido em se cogitar das consequências jurídicas dela decorrentes.

Um único ponto a ser levado em conta, quanto a esse aspecto, é o de que, como os dois sujeitos passivos detêm legitimidade para questionar a exigência fiscal, na medida de suas obrigações, o exercício do direito de ação de um dos sujeitos passivos reflete no cumprimento das obrigações do outro.

Isso ocorre porque, como a materialidade considerada na substituição é apenas uma, a desencadeada pelo substituído, caso se reconheça a inexistência dessa obrigação, ela terá reflexos nas duas relações jurídicas instauradas. Igualmente, ao tempo que se podem questionar as suas obrigações, no que tange a sua extensão, tanto o substituto como o substituído podem impugnar a validade da própria substituição, se ela for cabível. Em outros termos, tanto o substituto pode pretender não fazer a retenção/repercussão como ao substituído é lícito pretender a ela não se submeter.

O objeto do presente trabalho é encontrar resposta para uma das questões derivadas de uma situação desta natureza, a que abrange a hipótese em que o substituído obteve medida judicial para evitar a retenção/repercussão e, posteriormente, por qualquer motivo, essa decisão perdeu seus efeitos. A questão é precisamente saber se, voltando a ser exigível o tributo, é possível atribuir ao substituto a responsabilidade pelo recolhimento ou se essa obrigação somente recairá sobre o substituído.

Como já ressaltado, a questão aqui dista de ser de cunho processual, mas é eminentemente de direito material. Isso porque a solução para o problema não está na análise dos efeitos da decisão judicial de caráter provisório, mas na própria estrutura da relação jurídica da substituição tributária.

Quando se fala nos efeitos da cassação de medida liminar, seja em mandado de segurança ou em outra espécie de medida judicial, a conclusão imediata é a de que, quando isso ocorre, há a completa perda de sua eficácia, não lhe subsistindo quaisquer efeitos. É uma conclusão, diga-se assim, óbvia, dada a natureza do provimento liminar. Nesse sentido, aliás, especificamente em relação ao mandado de segurança, é a Súmula 405 do Supremo Tribunal Federal vazada nos seguintes termos: “Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou

no julgamento do agravo, dele interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária.”²⁵³

Assim sendo, tendo a liminar que impedia a retenção/repercussão sido cassada por qualquer motivo, a norma que previa a retenção voltaria a produzir efeitos de modo a impor ao substituto a obrigação de efetuar o recolhimento do imposto que deixara de ser retido. Esse raciocínio relativamente simplório, porém, estaria adequado não fosse a especificidade que marca as relações tributárias atinentes à substituição tributária. O que se deve levar em conta no momento de se determinar se o substituto é obrigado a promover a retenção/repercussão é a circunstância de se haver concretizado a hipótese de incidência que a justifica e impõe. Caso isso tenha se verificado, será cabível a exigência do substituto.

Assim é que aspectos relacionados aos efeitos da cassação da medida proposta pelo substituído em nada contribuem para a resolução do problema. Embora deles discorde, Ricardo Mariz de Oliveira aponta alguns argumentos desse jaez utilizados para fundamentar a possibilidade de exigência de tributo do substituído, na hipótese ventilada: a decisão final retroage, conforme a súmula 405; a medida liminar cassada tem total perda de eficácia e dela nenhum efeito pode subsistir; a liminar não pode ser satisfativa, o que segundo a jurisprudência não pode acontecer exatamente em virtude da natureza e da precariedade desse tipo de despacho judicial; a liminar não pode alterar a lei que fixa o sujeito passivo da obrigação tributária, de sorte a que este passe a ser outra pessoa, ainda que o titular da renda; o Judiciário, segundo o Supremo Tribunal Federal, atua somente como legislador negativo, e não como legislador ativo, o que ocorreria se a liminar pudesse alterar a norma legal que estabelece quem é o sujeito passivo da obrigação tributária²⁵⁴.

O equívoco na abordagem do problema sob a ótica processual está no fato de que não se pode pretender avaliar os efeitos da medida judicial em face de quem não é parte no processo. A questão não é relativizar os efeitos da cassação da liminar em relação ao substituto, por um critério de justiça. O substituto que cumpriu a ordem judicial nunca foi parte no processo²⁵⁵ e, em relação a ele, não houve sequer suspensão da exigibilidade do

²⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.º 405. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_401_500>. Acesso em 4 set. 2009.

²⁵⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A sujeição passiva da fonte pagadora de rendimento, quanto ao imposto de renda devido na fonte, *Revista dialética de direito tributário*, n.º 49, pp. 88/105, out. 1999.

²⁵⁵ Nessa linha, Ricardo Mariz de Oliveira, ao versar sobre o tema em relação ao mandado de segurança, observa: “Entretanto, tudo quanto até aqui foi dito é válido em relação ao impetrante do mandado de segurança e à autoridade impetrada, que são partes da ação. Já no caso da impetração do mandado pela parte interessada, e não pela fonte, esta não é parte na demanda e não pode ser considerada como atingida pelos efeitos da decisão final negativa, que segundo a Súmula n.º 405, são os de repor as partes ao ‘status quo ante’” RDDT 49/98.

tributo. O que houve em relação a ele foi apenas e tão somente a subtração de um elemento integrante do antecedente da norma de substituição, o poder/dever de retenção/repercussão.

5.2.2 Da inocorrência da materialidade da retenção/repercussão

A razão de tantas perplexidades acerca dos efeitos da perda de eficácia na hipótese ventilada está precisamente na incorreta compreensão da natureza jurídica dos vínculos existentes na substituição tributária. Como já exposto no presente trabalho, o substituto mantém perante o fisco uma relação jurídica distinta da existente entre este e o substituído. No que interessa precisamente ao tema da retenção/repercussão, os dois sujeitos submetem-se ao seguinte:

- a) o substituto é obrigado a reter/repercutir o tributo e recolher o correspondente valor ao Estado;
- b) o substituído é obrigado a se submeter à retenção/repercussão.

São duas normas jurídicas, portanto: uma que estabelece a obrigação da alínea “a” acima, pertinente ao substituto, e outra da “b”, relativa ao substituído. Quando a norma individual e concreta originária da decisão judicial determina que se suspenda a retenção/repercussão, ela anula provisoriamente tão somente o dever estatuído na alínea “b”, ou seja, o dever que o substituído tem de se submeter à retenção/repercussão.

Não há, senão reflexamente, nenhum efeito dessa decisão judicial ante a obrigação do substituto. Isso é óbvio porque o substituído jamais poderia pleitear direito alheio (CC, art. 6º). Dito de outro modo, tanto é verdade que existem duas relações jurídicas que, se de somente uma se tratasse – a do substituto –, o substituído não poderia pleitear judicialmente a suspensão dessa sistemática.

Por essa razão, na relação jurídica do substituto, o fato hipotético que está no antecedente da norma que lhe impõe ordinariamente a retenção não se materializa, ou seja, não há a materialização da hipótese de incidência da retenção. Nesse ponto, aliás, é que a decisão judicial se reflete, tornando juridicamente ilícita a conduta do substituto de reter/repercutir. E não se pode impor à pessoa, simultaneamente, uma conduta obrigatória (reter) e proibida (não reter).

Assim, como o substituto não pode reter/repercutir, a norma “a” acima simplesmente não incide. Não há suspensão dessa obrigação, não há suspensão da exigibilidade do tributo. Não há obrigação tributária, isto sim! Pouco importa ao substituto,

portanto, se a liminar em favor do substituído foi cassada, pelo menos no que se refere às situações ocorridas até esta data.

A necessidade dessa situação de poder conferida ao substituto como necessária para a imposição de substituição tributária já havia sido precisamente observada por Marçal Justen Filho:

O segundo é o de que a substituição só é autorizada diante da existência de uma situação de poder que sujeite o gozo da riqueza (presumida diante da ocorrência do fato-signo) por parte do destinatário tributário à vontade de outra pessoa (o destinatário da substituição).²⁵⁶

Embora por caminho diverso e com fundamentação também diversa, esse também parece ser o entendimento de Marco Aurélio Greco:

Realmente, a operação própria do substituto é o fato sobre o qual incide a norma jurídica que acarreta o nascimento do poder/dever. Se antes de sua ocorrência foi deferida e executada medida liminar suspendendo a aplicação da norma em questão, e tendo ela determinado a não-execução do poder de cobrar, porque o titular da dívida, e da sujeição ao poder, revelou-se conta a sistemática, a decisão judicial inibiu a incidência da norma de substituição, neutralizando, naquele instante, sua exigibilidade.²⁵⁷

Também fundado em premissa diversa, de que a obrigação do substituto é de natureza administrativa, Hugo Barreto Sodré Leal afirma:

Trata-se, então, de um dever de colaboração do substituto com a administração fiscal. A sua validade requer, contudo, a existência de uma relação entre o substituto e o substituído, ou entre o substituto e o fato jurídico tributário, em virtude da qual a fonte pagadora disponha dos meios necessários para efetuar a retenção do tributo, ou seja, para que possa desincumbir-se do dever que lhe foi atribuído sem incorrer na sanção correspondente ao seu inadimplemento.²⁵⁸

Por outro lado, em vez do impedimento da materialização da hipótese de incidência da retenção pelo substituto, como aqui se defende, o que torna a exigência do substituto irreversível, alguns autores focam luzes na instantaneidade que marca a retenção.

Em estudo sobre o tema, Alexandre Barros Castro faz percuciente observação:

²⁵⁶ FILHO, Marçal Justen, p. 282.

²⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 173.

²⁵⁸ LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Op. cit.*, pp. 100/101.

Além do mais, a recolocação das coisas em seu devido lugar, com a cassação da liminar ou com sentença definitiva que retire a cautela antes deferida, exige que a situação fática que existia possa voltar a produzir efeitos. Ora, tal assertiva, de incontestável obviedade, encontra barreira insuperável no caso a que ora aludimos, na medida em que o “poder-dever” da fonte em descontar parcela do rendimento pago não pode agora concretizar-se, pois aquela transferência de recursos entre ela e o beneficiário já se deu, não havendo como retroagir no tempo, fazendo o que na época não se fez, em face da cautela jurisdicional concedida.

(...)

O tempo e as circunstâncias materiais, nesse caso, impedem a incidência retroativa do mandamento quanto ao desconto na fonte, não existindo mais os fatos que na ocasião permitiriam operacionalizar aquele “poder-dever”, e que foram obstaculizados pela liminar concedida.

(...)

Há, ainda, um último, porém importante, aspecto a positivar nosso pensamento: não há como aplicar a Súmula n. 405 do STF, fazendo-a incidir sobre o momento temporal cuja unicidade, por si só, já denota a impossibilidade de alcançá-lo pela reversibilidade, qual seja o preciso instante em que se dá a transferência monetária da fonte para o seu beneficiário. Como afirmamos, esse tempo é único, vale dizer, se ao seu momento não houve a retenção, em face do amparo cautelar, não há como requerer agora, via retroação, alcançá-lo. Aquele preciso instante foi-se, não mais sendo possível retornar ao ponto temporal imediatamente anterior.²⁵⁹

Ao mesmo tempo que reforça essa ideia de instantaneidade da obrigação de retenção/repercussão do substituto, Marco Aurélio Greco adverte sobre a impossibilidade de retroatividade do comando:

Por outro lado, ainda que se admita, apenas para argumentar, que pudesse haver “uma eficácia retroativa”, determinando agora a incidência, no passado, de tal autorização, nem assim poderia ser atribuída a responsabilidade pelo pagamento ao substituto, pois ainda faltaria o segundo elemento acima mencionado.

De fato, a legislação, ao atribuir a substituição, está autorizando a cobrança, por exemplo, na terceira operação de um ciclo de cinco ou seis etc., pois no plano dos fatos antecede as que serão fatos geradores do imposto (e que, por isso, tem o requisito da “futuridade”). Na medida em que o ciclo teve andamento, passando a etapa subsequente, não há como, faticamente, voltar para o passado. Não existe mais a terceira etapa de cinco! E mais, para que o dever de agir como agente de arrecadação possa ser “descumprido” é indispensável que, no momento em que vai ser realizado, exista o objeto pertinente (por exemplo, entrega ou rendimento do caso da fonte; ou realização da operação que vai deflagrar as subsequentes, que são objeto da antecipação).

Mas não há como voltar no tempo! O imposto refere-se a operação do substituído que tinha como pressuposto àquela a qual fora imputada a antecipação. Aquele era o momento no tempo, a etapa do ciclo! Uma vez que a antecipação está atrelada a uma operação anterior àquelas que são fato gerador do imposto – ou seja, dá-se em contemplação de operações subsequentes –, quando a medida liminar é cassada os fatos já passaram. Não há mais como falar em cobrança por “antecipação”, ou por um fato gerador “previsto”! O “hoje” não pode ser anterior ao “ontem”. O ciclo daquela mercadoria já prosseguiu, nunca mais poderá ser captado pelo substituto. O tempo é irreversível.²⁶⁰

²⁵⁹ CASTRO, Alexandre Barros. *Op. cit.*, pp. 363-364.

²⁶⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, pp. 173/174.

Todos esses argumentos, na verdade, são extremamente acertados e reforçam o entendimento aqui defendido de que a vigência da medida judicial que determinou a não retenção/repercussão retira, por via reflexa e em caráter definitivo, o antecedente da norma que obriga o substituto a reter/repercutir o tributo.

Não há como se negar, ainda, que a pretensão de se atribuir qualquer responsabilidade ao substituto na situação analisada fere a razoabilidade, princípio de importância expressiva em nosso ordenamento jurídico. Ora, realmente não faz qualquer sentido interpretar que o sistema jurídico admite a convivência harmônica das premissas de que: a) o substituído pode impugnar a exigência retida na fonte; b) o Poder Judiciário pode determinar que o substituto suspenda a retenção; e c) caso a medida perca efeitos, o substituto, que apenas cumpriu a ordem, assumirá o encargo daquilo que nunca o beneficiou a que nunca deu causa.

Como as duas primeiras premissas são absolutamente inquestionáveis, até mesmo porque derivam do princípio da universalidade da jurisdição, dentre outros princípios constitucionais, não há como defender a manutenção da terceira, que com elas é incompatível. É realmente absurda a pretensão de se atribuir a responsabilidade do substituto na situação posta.

Há determinados momentos em que o cientista do Direito não precisa mais do que do senso de justiça para identificar a alternativa que é mais consentânea com a ordem jurídica. Esse apego exacerbado a técnicas de interpretação e compreensão do sistema jurídico, tão em moda nos dias atuais, não pode chegar ao ponto de ignorar o que de fato acontece. Como lapidarmente anotado por Heleno Torres: “Por ser objeto cultural, não pode o direito, e muito menos o estudioso do direito, afastar-se da vida e realidade cultural na qual se insere, do tempo e do espaço para o qual é criado.”²⁶¹

²⁶¹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: RT, 2001, p. 16.

DAS CONCLUSÕES

Em face de tudo o que se disse no presente estudo, chega-se às seguintes conclusões:

1. O Sistema Constitucional brasileiro é exaustivo na atribuição da competência tributária, sendo o exercício dessa competência limitado por um conjunto de princípios e normas que controlam a criação e imposição de tributos no Brasil.
2. Resulta, pois, da rigidez deste sistema de normas e princípios, que a atuação do legislador infraconstitucional na elaboração de leis que criam tributos revela-se plenamente vinculada e adstrita ao modelo de financiamento consignado na Carta Política.
3. A discriminação das materialidades, feitas pelo texto constitucional, que podem servir de referência ao legislador ordinário para a instituição dos tributos encerra uma limitação no que toca às pessoas que poderão ser indicadas como contribuintes, ou seja, aquelas que tenham materializado a hipótese de incidência.
4. No que se refere à competência residual, o contribuinte eleito pela lei também deverá ser aquele que tenha materializado a hipótese de incidência. Neste caso, a Constituição limita diretamente a eleição de uma nova materialidade como apta a dar nascimento a outro tributo, e a limitação na eleição do correlato contribuinte se dá em face dessa materialidade.
5. O princípio constitucional da capacidade contributiva veicula, sob uma perspectiva subjetiva, um mecanismo de justiça fiscal e um poderoso meio de realização da igualdade material, em sede de tributação, por impor a regra de que quem exterioriza maior riqueza deve contribuir com uma parcela maior de seus recursos, em comparação aos demais, que dispõe de menor riqueza. Em sua feição objetiva, o princípio é plasmado em fatos concretos que fazem presumir que o indivíduo produziu riqueza e que, por isso, deve recolher o imposto correspondente.
6. A circunstância de que a atribuição da responsabilidade por substituição pressupõe a viabilidade da retenção/repercussão é manifestação da capacidade contributiva objetiva.
7. O princípio do não confisco reflete a vedação de instituição de tributos que representem apropriação ilegítima do patrimônio particular, inabilitando-o ao exercício de sua atividade econômica ou ao seu sustento familiar.

8. O exercício da competência constitucional de instituir tributos, exigindo-os diretamente do contribuinte, ou de um terceiro, deve, pois, estar jungido aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco, cuja aplicação se espraia inexoravelmente em todos os recônditos de aplicação de normas tributárias.
9. O sujeito passivo é a pessoa designada, por lei, para promover o cumprimento da obrigação tributária, seja a principal ou a acessória. Esse conceito abrange todas as categorias de pessoas que podem ser submetidas ao cumprimento da obrigação. A sujeição passiva pode ser direta, quando atinge o próprio contribuinte, ou indireta, quando um terceiro é inserido no polo passivo. O sujeito passivo indireto pode assumir duas conotações em direito tributário, a de substituto tributário e a de responsável propriamente dito.
10. O legislador infraconstitucional não tem ampla liberdade para determinar o sujeito passivo dos tributos estabelecidos na Carta Constitucional. Ao determinar os fatos imponíveis possíveis, a Constituição, além de já determinar quem será o contribuinte respectivo, impõe estes limites principiológicos à fixação dos responsáveis tributários.
11. Contribuinte de direito (*de jure*) é a pessoa integrante do polo passivo da relação jurídica tributária, obrigada ao pagamento do tributo, e que pode ou não suportar economicamente o ônus tributário. Contribuinte de fato é “a pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa” (Becker).
12. Terceiro legitimado é a pessoa que suporta a repercussão jurídica nos tributos dessa natureza e que, por esse motivo, é legitimada para pleitear a restituição de tributo indevidamente recolhido, bem como para impugnar a respectiva exigência.
13. A substituição tributária é o instituto através do qual se atribui a um terceiro, não contribuinte, a condição de sujeito passivo da obrigação tributária antes da materialização do fato jurídico tributário. O substituto, do mesmo modo, é aquele que, eleito pela lei, foi colocado na condição do sujeito passivo para adimplir a obrigação do contribuinte. O substituído é, sempre, o contribuinte.
14. A atribuição da sujeição passiva depende necessariamente da existência de uma vinculação entre o substituto tributário e o substituído ou entre aquele e o fato jurídico tributário.
15. O que se tributa na substituição é a materialidade operada pelo contribuinte substituído e, por essa razão, sua implantação pressupõe, antes de mais nada, a existência de uma

operação tributada em face do substituído. O regime jurídico aplicável é o do substituído.

16. A substituição tributária alberga três relações jurídicas. A primeira se forma entre o substituído e sujeito ativo, pois é a que dá origem e justifica a exigência do tributo. É a relação que surge da ocorrência, no mundo fenomênico, da hipótese de incidência, vinculando aquele que a materializa. O substituído, neste contexto, é sempre o contribuinte, ou seja, aquele que tem, na linguagem do Código Tributário Nacional, relação pessoal e direta com o “fato gerador”.
17. A segunda relação jurídica é aquela que se forma entre o substituto e sujeito ativo e é uma relação eminentemente tributária, porque o valor que é recolhido ao Fisco é tributo. A única particularidade que a distingue das demais obrigações tributárias principais diz respeito apenas ao fato de que a materialidade considerada na fixação da obrigação é a promovida pelo substituído e não pelo substituto. Essa relação apresenta as seguintes particularidades em relação à do substituído, dita normal: a materialidade da incidência é praticada por outra pessoa, a quem o substituto está de algum modo ligado, podendo ser presumida; sua aplicação pressupõe a possibilidade de o substituto repassar ou reter o correspondente tributo do substituído; o valor a pagar (aspecto quantitativo) é normalmente presumido ou estimado.
18. Para que determinada pessoa possa ser eleita como substituta tributária é necessário que haja uma vinculação entre ela e o destinatário constitucional tributário. Essa é uma exigência constitucional para a implantação da substituição tributária que decorre dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco.
19. A terceira relação jurídica se forma entre substituto e substituído, pois a retenção/repercussão é elemento necessário para a própria implantação do mecanismo da substituição tributária. Assim, a substituição tributária estabelece uma relação entre substituto e o Fisco e entre este e o substituído, mas na mesma medida, ela disciplina essa relação entre os dois sujeitos passivos. Isso acontece porque são duas relações jurídicas que visam garantir o cumprimento final de uma obrigação tributária somente.
20. A substituição tributária pode ser progressiva (quando a exigência do tributo é antecipada), regressiva (quando há a postergação do recolhimento) ou na fonte (hipótese em que a cobrança do tributo é feita no momento da materialização da hipótese de incidência).
21. A implantação da substituição tributária progressiva não pode implicar a elevação da carga tributária resultante da materialidade operada pelo substituído. Desse modo, a

- cláusula de imediata e preferencial restituição contida no art. 150, § 7º, da Carta Constitucional somente pode ser entendida como a albergar não só a hipótese de inocorrência do fato gerador presumido, mas também as situações em que o valor recolhido antecipadamente é superior ao efetivamente apurado pelo substituído.
22. No caso do ICMS, a implantação da substituição tributária progressiva deve guardar compatibilidade com a sistemática da não cumulatividade.
 23. A vinculação entre o substituto e substituído para a implantação da substituição tributária exigida pelo CTN corresponde ao poder/dever de retenção/repercussão.
 24. É necessária a perfeita correlação entre as obrigações do substituto e do substituído com o objetivo de evitar, em determinadas situações, o não cumprimento da obrigação e, em outras, a sua exigência indevida de determinado contribuinte. A determinação dos efeitos que o entrelaçamento dessas obrigações gera decorre, basicamente, do fato de ter havido, ou não, a retenção/repercussão por parte do substituto.
 25. O pagamento do tributo por parte do substituto, ou do substituído, extingue a obrigação tributária principal.
 26. É possível ao legislador estabelecer a solidariedade entre substituto e substituído na hipótese de não ocorrer a retenção/repercussão.
 27. É possível ao legislador ordinário dispensar o substituído de qualquer dever decorrente da substituição, mas não lhe é lícito ignorar a materialidade por este promovida nem vedar seu direito de impugnar a exigência ou de pedir restituição.
 28. A retenção/repercussão está no antecedente da norma jurídica que prevê o dever jurídico de retenção por parte do substituto. Por isso, esta deve ser possível no exato instante em que acontece, no mundo fenomênico, a hipótese de incidência da norma que estabelece essa obrigação, situação na qual tem o substituto condições de, incidindo sobre o patrimônio do substituído, ressarcir-se do valor recolhido ao erário. Em sendo assim, a obrigação do substituto somente existe no exato momento da ocorrência do fato tributário da retenção/repercussão, de maneira que, passado esse momento, é inviável a atribuição dessa responsabilidade.
 29. A concessão de medida judicial em favor do substituído somente suspende a exigibilidade do dever do substituído de se submeter à retenção/repercussão. Nessa situação, em relação jurídica ao substituto, o que ocorre em virtude da medida judicial é que o fato hipotético que está no antecedente da norma que ordinariamente lhe impõe a retenção não se materializa, ou seja, não há a materialização da hipótese de incidência da retenção/repercussão.

30. A perda de efeitos da medida judicial proposta pelo substituído não faz, em relação ao período de suspensão da sistemática da substituição tributária, “renascer” o dever jurídico do substituto de fazer a retenção, porque ele nunca existiu.

REFERÊNCIAS

Doutrina

ALVES, Eliana Calmon; FREITAS, Vladimir Passos de. Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. BDJur, Brasília, DF, 10 out. 2008. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/17883>>.

AMARO, Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*, 12^a ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. 15^a. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____; BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária, *Revista de Direito Público*, 49/73.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In: Grupenmacher, Betina Treiger (Coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

AZAMBUJA, Flávio. A Responsabilidade dos administradores em caso de dissolução da sociedade à luz do Novo Código Civil. In: Grupenmacher, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o novo código civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei *apud* FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Ed. Noeses, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. *O imposto sobre a renda e os preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Imposto de Renda – Pessoa Jurídica. In: Santi, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Especialização em Direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3 ed. São Paulo: 2001.

_____. Limitações Constitucionais à tributação. In *IV Curso de Especialização em Direito Tributário*, vol 1, São Paulo, Resenha Tributária, 1978.

_____. *Obrigação tributária : uma introdução metodológica*. São Paulo: Saraiva, 1984.

BRITO, Edvaldo. A substituição tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 1/24-31;

_____. ICMS: inconstitucionalidades da Lei Complementar 87/96. Substituição tributária. Aplicabilidade do Decreto-lei 406/68. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 16/59-75

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 3. ed. São Paulo: RT, 2001.

CAMPOS, Dejalma. Responsabilidade no Direito Tributário brasileiro. In: Martins, Yves Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias: Responsabilidade Tributária*. nº 5. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1980.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *ICMS*. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARRAZZA, Elisabeth Nazar. *Imposto sobre serviços na Constituição*. Dissertação em Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, inédita, 1975.

CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte. *Vox Legis*, São Paulo, v. 141, 1978.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 3. Ed. São Paulo; Max Limonad, 1998.

CASTRO, Alexandre Barros. *Sujeição Passiva no Imposto de Renda*. São Paulo: Dialética, 2004

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

_____. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. Responsabilidade Tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 5:181 – 209.

_____. *A Natureza Jurídica do Diferimento na Área do ICM*. RDT21/22:5-27

_____. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. ICMS e substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 2/70-95.

CHIESA, Clélio. Imunidades e normas gerais de Direito Tributário. In: Santi, Eurico Marcos Diniz. *Curso de Especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. ICM – substituição tributária – responsabilidade por retenção e recolhimento por operações ainda não realizadas. *Revista de direito tributário*. SP: RT, 44/38-45;

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003.

DENARI, Zelmo. Sujeito Ativo e Passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário* (Coord.). 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Introdução ao Direito Tributário*. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Ed. Noeses, 2009.

FILHO, Marçal Justen. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: Cejup, 1986.

GONÇALVES, J. A. Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

GORDILLO, Agustín. *Princípios Gerais de Direito Público*. Trad. Greco, Marco Aurélio, São Paulo: RT, 1977.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária, antecipação do fato gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS, COFINS*. SP: IOB, 1998.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A retenção na fonte como obrigação instrumental*. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.

JUNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

KARAN, Silvana Mancini. Substituição tributária do consumidor final nas operações interestaduais com derivados de petróleo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. SP: Dialética, 16/42-49;

LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição do estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. A substituição tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. SP: Dialética, 27/37;

_____. ICMS – Substituição tributária – jurisdição cautelar. *Revista Dialética de Direito Tributário*. SP: Dialética, 79/96;

_____. Solidariedade e substituição tributária no ICMS. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 167, São Paulo, p. 68-86, Ago. 2009.

_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

_____. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º. 67. p. 57-72, Abr. 2001.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Substituição Tributária e realidades afins – legitimidade “ad causam”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 78. p. 61-76, Maio, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição tributária sem ocorrência do fato gerador – inconstitucionalidade por violar a EC n.º 3/93, cláusula pétrea vinculada ao princípio da legalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. SP: Dialética, 13/64-75.

_____. O princípio da não-cumulatividade – o direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. SP: Dialética, 14/76-87;

_____. (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol I. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

MATTOS, Aroldo Gomes de. Restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária e as decisões da Suprema Corte. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 66. PP. 17-24, São Paulo, Mar. 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. Substituição tributária progressiva e Emenda Constitucional 3/93. *Revista Dialética de Direito Tributário*. SP: Dialética, 63/253-63;

_____. A obrigação ao ICMS e o passivo fictício. In: Torres, Heleno Taveira. *Teoria Geral da Obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo : Dialética, 2001.

_____. A desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil e reflexo no Direito Tributário. In: Grupenmacher, Betina Treiger (coord). *Direito Tributário e o novo código civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: Substituição Tributária Progressiva após a ADIN 1.851-4/AL – a questão da legitimidade dos substituídos para questionar a base de cálculo presumida. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º. 102. pp. 7-21;

MICHELI, Gian Antônio. *Curso de Direito Tributário*. Trad. por Greco, Marco Aurélio e Marrey Jr, Pedro Luciano. São Paulo: RT, 1973.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. Vol I. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. *Compendio de Direito Tributário*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Ed. resenha tributária, 1980.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1965.

_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A sujeição passiva da fonte pagadora de rendimento, quanto ao imposto de renda devido na fonte, *Revista dialética de direito tributário*. n° 49. pp. 88/105, Out. 1999

PACHECO, Angela Maria da Motta. Sujeição passiva e responsáveis tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*. SP: Dialética, 3/12-30.

PAUSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2005.

PEREIRA, Caio Mário. *Instituições de Direito Civil, teoria geral das obrigações*. Vol. II. 22 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 713-714

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira. Relações entre fato gerador e substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. SP: Dialética, 48/136-43;

TILBERY, Henry. *Direito Tributário 2 - Responsabilidade Tributária*. São Paulo. Ed. Jose Bushatsky. 1972.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia privada, simulação, elusão fiscal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Substituição Tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). In *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 70. pp. 87-108, São Paulo, Jul. 2001.

_____. *Direito tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: RT, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 5 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume II: Valores e Princípios Constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A imediata restituição do tributo indevidamente pago por substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. SP: Dialética, 21/23-33;

TRONCOSO, João Troncoso y; CORRÊA, Viviane. *A substituição tributária*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. SP: RT, 26/85-98;

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. (Tradução de Marco Aurélio Greco). São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1976.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Roque Carraza. São Paulo: RT, 1980.

Textos Legais

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 24/08/2009.

BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em 25/08/2009

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em; 25/08/2009.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº. 5.176 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 set. 2009.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 28 ago. 2009.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/Livro3.htm>>. Acesso em: 02 set. 2009.

BRASIL. Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-66.htm>. Acesso em 02 set. 2009.

BRASIL. Decreto-lei nº. 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em; 02 set. 2009.

Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.551-MC. Requerente: Confederação Nacional do Comércio e outra. Requerido: Governador do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 20 de abril de 2003. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=ADI&numero=2551&origem=AP> >. Acesso em: 28 ago. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de Inconstitucionalidade nº.1.075-MC. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. DJ de 24-11-06. Disponível : < [http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(ADI\\$.SCLA.%20E%201075.NUME.\)%20OU%20\(ADLACMS.%20ADJ2%201075.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(ADI$.SCLA.%20E%201075.NUME.)%20OU%20(ADLACMS.%20ADJ2%201075.ACMS.)&base=baseAcordaos)> . Acesso em: 01 set. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. AI 671412 AgR/SP; Agravante: PREFEITURA MUNICIPAL DA ESTÂNCIA BALNEÁRIA DE CARAGUATATUBA; Agravado: ESTADO DE SÃO PAULO; Rel. Min. EROS GRAU; DJ 24/04/2008; Disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(671412.NUME.%20OU%20671412.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(671412.NUME.%20OU%20671412.ACMS.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 28/08/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma; REsp 868.178/PE; Recorrente: LITORÂNEA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA; Recorrido: FAZENDA NACIONAL; Rel. Min. FRANCISO FALCÃO; Data 26/09/2006; Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200601512701>>; Acesso em: 28/08/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira turma. RMS 28745/AM; RECORRENTE : CIDADE COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E SERVIÇOS LTDA E FILIAL(IS); RECORRIDO : ESTADO DO AMAZONAS; Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; DJe 01/06/2009; Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=contribuinte+prox+de+prox+fato&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4>. Acesso em: 07/08/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira turma. REsp 846607/PE; Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; Recorrente: DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS JABOATÃO LTDA; Recorrido: FAZENDA NACIONAL; Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200601107925&dt_publicacao=24/08/2006; Acesso em 28/08/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma; AgRg no REsp 1001537/BA; Rel. Min. HUMBERTO MARTINS; Recorrente: DISVABE DISTRIBUIDORA WALMEIDA DE BEBIDAS LTDA; Recorrido: FAZENDA NACIONAL; DJ 18/12/2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200702546200>>. Acesso em: 28/08/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 1019222; Recorrente: DISTRIBUIDORA IMPORTADORA E EXPORTADORA OLIVEIRA LTDA; Recorrente: FAZENDA NACIONAL; Rel. Min. JOSÉ DELGADO; DJ 04/06/2008; Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200703085027&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 28/08/2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 213.396/SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Diasa Distribuidora e Importadora de Automóveis S/A. Relator: Ministro Ilmar Galvão. DJ 01-12-2000 PP-00097. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(RE\\$.SCLA.%20E%20213396.NUME.\)%20OU%20\(RE.ACMS.%20ADJ%20213396.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(RE$.SCLA.%20E%20213396.NUME.)%20OU%20(RE.ACMS.%20ADJ%20213396.ACMS.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 01 set. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 220.308/PR. Recorrente: Estado do Paraná. Recorrido: Naciodiesel – Distribuidora de derivados de Petróleo LTDA. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJ 05-05-2000 PP-00038. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(220308.NUME.%20OU%20220308.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(220308.NUME.%20OU%20220308.ACMS.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em 01 set. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.851/AL. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Governador do Estado de Alagoas e outros. Relator: Ministro Ilmar Galvão. DJ 22-11-2002 PP-00055. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(1851.NUME.%20OU%201851.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(1851.NUME.%20OU%201851.ACMS.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 01 set. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo de Jurisprudência nº. 455. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/informativo/verInformativo.asp?s1=substituição%20tributária&numero=455&pagina=10&base=INFO>>. Acesso em 29 ago. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº. 405. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_401_500>. Acesso em 04 Set. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp nº. 713.276/RS. Recorrente: Chevron Brasil LTDA. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Francisco Falcão. DJ 06/03/2006. Disponível: <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200401828545&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 03 set. 2009.