



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO**

**RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE E  
ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS – LIMITES  
CONSTITUCIONAIS**

Salvador  
2018

**RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE E  
ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS – LIMITES  
CONSTITUCIONAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta

Salvador  
2018

## AGRADECIMENTOS

Concluir o presente trabalho exigiu muito sacrifício e muito esforço. Após o dispêndio de diversas horas destinadas à pesquisa e à redação desta dissertação nos últimos dois anos, resta em nosso coração, não somente o sentimento de dever cumprido, mas principalmente também o de agradecimento e gratidão, pois sabemos que seria impossível chegar até aqui se não tivéssemos ao nosso lado o constante apoio de nossos parentes, entes queridos, professores, colegas de trabalho e de estudos.

Especialmente, sou eternamente grato ao companheirismo, carinho, apoio, dedicação, compreensão e amor incondicionais que recebi de minha amada esposa, Clarissa, nos últimos dois anos. Meu amor, muito obrigado por tudo!

Quero agradecer também a toda a minha família, pelo imensurável apoio recebido nesta jornada e pelo incentivo ao desenvolvimento da atividade acadêmica. Foram muitos os momentos em que tivemos que nos ausentar e nos privar da companhia de nossos entes mais queridos, e a força para tanto somente pôde ser encontrada no amparo e na confiança depositados em nós. Sendo assim, muito obrigado, minha mãe, Marília, muito obrigado, meu pai, José Augusto, e muito obrigado, minhas avós (Jamile e Eliana), meus saudosos avôs (Kilson e Bartolomeu), meu padrinho (Augusto José), minha madrinha (Eliana Maria). Estendo o agradecimento também a todos os meus tios, tias, irmã, primos, prima, sogro, sogra, cunhadas, cunhados, e demais familiares, sem o carinho e apoio de vocês teria sido impossível chegar até aqui.

Agradeço ao meu orientador, Prof. Paulo Pimenta, que desde a época em que eu ainda estava na graduação em Direito e estagiava (voluntariamente) em seu gabinete, na 16ª Vara Federal, despertou em mim a paixão pelo tema da sujeição passiva tributária, e me incentivou a evoluir nos estudos acadêmicos. Neste últimos dois anos, tive a alegria de aproveitar muito dos seus ensinamentos, bem como a grande honra de ter um trabalho acadêmico publicado em coautoria. Muito obrigado pelo conhecimento transmitido, sem o qual o presente trabalho não teria sido concluído.

Ao Prof. Edvaldo Brito, agradeço pelas valiosas lições transmitidas com afinco, dedicação e entusiasmo contagiantes. A sabedoria de vossos ensinamentos e o exemplo de professor que é jamais serão esquecidos e servirão de estímulo por toda a nossa vida acadêmica.

Estendo o agradecimento a todos os professores do Programa de Pós-graduação da UFBA, especialmente a Saulo Casali e Sebastian Mello (com quem também tive a honra de publicar um trabalho em coautoria durante esta caminhada). Todos os ensinamentos por vocês transmitidos auxiliaram muito na elaboração deste trabalho.

Obrigado também a todos os colegas do programa, pelo cotidiano companheirismo, provocações, discussões e sugestões.

Muito obrigado aos meus sócios Fátima Oliveira, Ricardo Oliveira, Saulo Lopes e Renata Carneiro, e aos demais colegas do Costa Oliveira Advocacia e Consultoria! Sem o apoio irrestrito de vocês nestes últimos dois anos não seria possível concluir este trabalho.

Por fim, quero agradecer também a alguns chefes e professores que tive durante a minha trajetória profissional enquanto advogado, são eles: Oscar Mendonça, Marcos Pimenta e Diego Bomfim, grandes mestres que me ensinaram a amar a advocacia e a aplicar na prática os conhecimentos adquiridos nos estudos acadêmicos.

FIGUEIREDO, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo. Substituição tributária para frente e antecipação do pagamento de tributos – limites constitucionais. 128 f. 2018. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

## RESUMO

A substituição tributária para frente é uma técnica de arrecadação que representa a conjugação de duas figuras jurídicas: a substituição tributária em si e a cobrança antecipada de tributo antes da ocorrência do fato gerador. A primeira prescreve que um terceiro (substituto) estranho àquele que praticou o fato gerador (contribuinte), deva recolher aos cofres do erário o tributo devido por ele (substituto) em razão do fato gerador praticado pelo contribuinte substituído. Já a segunda preceitua que o tributo seja cobrado em uma fase preliminar à ocorrência do fato gerador, desde que exista um vínculo capaz de garantir que o fato gerador virá a ocorrer no futuro. O presente trabalho tem o escopo de analisar a constitucionalidade e os limites da aplicação desta técnica de arrecadação, esmiuçando os argumentos favoráveis e contrários à sua implementação, bem como as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal. Será feita uma ponderação entre a praticidade na fiscalização, decorrente da utilização de tal técnica de arrecadação, com os princípios constitucionais de Direito Tributário que formam o núcleo de garantias individuais do contribuinte, com o fito de se concluir se é constitucional a sua instituição, bem como, caso admitida, quais são os limites constitucionais para a sua aplicação e implementação, identificando-se os tributos afeitos à utilização desta técnica de arrecadação.

Palavras chaves: Sujeição passiva tributária; Substituição Tributária; Antecipação do fato gerador; Direito Tributário.

FIGUEIREDO, Rafael Barbosa de Carvalho. Tax replacement for front and anticipation of tax payment - constitutional limits. 128 pp. 2018. Master Dissertation – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

## **ABSTRACT**

The tax substitution forward is a collection technique that represents the combination of two legal figures: the tax substitution itself and the early collection of tax before the occurrence of the generating event. The former prescribes that a third (substitute) alien to the one who practiced the taxable event, should collect from the treasury coffers the tax owed by him (substitute) due to the taxable event practiced by the substituted taxpayer. The second rule is that the tax is charged at a preliminary stage to the occurrence of the generating event, provided there is a link capable of ensuring that the generating event will occur in the future. The present work has the scope to analyze the constitutionality and limits of the application of this collection technique, analyzing the arguments favorable and contrary to its implementation, as well as the decisions rendered by the Federal Supreme Court. A weighting will be made between the practicality of the inspection, resulting from the use of such collection technique, with the constitutional principles of Tax Law that form the core of the taxpayer's individual guarantees, in order to conclude whether his institution is constitutional, and as, if admitted, what are the constitutional limits for its application and implementation, identifying the taxes charged to the use of this collection technique.

**Keywords:** Passive tax submission; Tax Replacement; Anticipation of the generating event; Tax law.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE.....</b>	<b>13</b>
2.1	SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA.....	13
<b>2.1.1</b>	<b>Contribuinte/Destinatário Legal do Tributo.....</b>	<b>13</b>
<b>2.1.2</b>	<b>Responsável Tributário.....</b>	<b>23</b>
<b>2.1.3</b>	<b>Substituição Tributária.....</b>	<b>26</b>
2.2	A ANTECIPAÇÃO DO FATO GERADOR.....	43
<b>2.2.1</b>	<b>Argumentos Favoráveis à Constitucionalidade.....</b>	<b>46</b>
2.2.1.1	<i>Pressuposto de Fato.....</i>	46
2.2.1.2	<i>Hipótese de Incidência da Cobrança Antecipada de Tributo - Momento Idôneo, Necessário e Adequado .....</i>	52
<b>2.2.2</b>	<b>Argumentos Contrários à Constitucionalidade.....</b>	<b>54</b>
2.2.2.1	<i>Estrita Legalidade Tributária .....</i>	54
2.2.2.2	<i>Competência Tributária.....</i>	60
2.2.2.3	<i>Capacidade Contributiva.....</i>	61
<b>2.2.3</b>	<b>A inconstitucionalidade da cobrança antecipada de tributo.....</b>	<b>68</b>
<b>3</b>	<b>O ENTENDIMENTO DO STF ACERCA DA COBRANÇA ANTECIPADA DE TRIBUTO.....</b>	<b>70</b>
3.1	A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3/93.....	71
<b>3.1.1</b>	<b>Cobrança Antecipada antes do advento da EC nº 3/93.....</b>	<b>75</b>
3.2	CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ÂMBITO DO ICMS - RE 213.396 .....	80
<b>3.2.1</b>	<b>Fato Gerador Presumido.....</b>	<b>80</b>
<b>3.2.2</b>	<b>Imediata e Preferencial Restituição.....</b>	<b>83</b>
<b>3.2.3</b>	<b>Praticidade da Fiscalização.....</b>	<b>86</b>
<b>3.2.4</b>	<b>Contribuinte de fato.....</b>	<b>91</b>
3.3	POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO VALOR PAGO A MAIOR - ADI 1851 E RE 593849.....	95
<b>4</b>	<b>REQUISITOS PARA INSTITUIÇÃO DA COBRANÇA ANTECIPADA....</b>	<b>102</b>
4.1	FASE PRELIMINAR IDÔNEA.....	102
4.2	MECANISMOS DE IMEDIATA E PREFERENCIAL RESTITUIÇÃO.....	109

4.3	PRATICIDADE NA FISCALIZAÇÃO X INTERESSE ARRECADATÓRIO..	113
5	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>119</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>123</b>

Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema Universitário de Bibliotecas (SIBI/UFBA),  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO, Rafael  
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE E ANTECIPAÇÃO  
DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS LIMITES CONSTITUCIONAIS /  
Rafael BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO. -- Salvador,  
2018.  
129 f.

Orientador: Paulo Roberto Lyrio Pimenta.  
Dissertação (Mestrado - Mestrado em Direito) --  
Universidade Federal da Bahia, UFBA, 2018.

1. Substituição Tributária. 2. Antecipação do Fato Gerador. 3. Cobrança Antecipada. 4. Recolhimento Antecipado. I. Lyrio Pimenta, Paulo Roberto. II. Título.



## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema os limites constitucionais à instituição da substituição tributária para frente e da antecipação do pagamento de tributos. O propósito é analisar a problemática a respeito da constitucionalidade da cobrança de tributos antes da concretização do fato gerador, bem como quais os limites da sua aplicação aos diversos tipos de tributos. Será analisado o artigo 150, §7º da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 03/93, e a cobrança antecipada de tributos antes e após o seu advento, a qual foi declarada constitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do *leading case* sobre o assunto, RE 213.396, que reconheceu a constitucionalidade da cobrança antecipada no âmbito do ICMS, mesmo antes do advento da Emenda Constitucional nº 03/93.

O entendimento consubstanciado no referido julgado vem sendo aplicado até hoje pelo Suprema Corte, nada obstante ser duramente criticado por grande parte da doutrina. Ademais, é preciso analisar se a cobrança antecipada pode ser aplicada a todos os tributos, apenas a determinada classificação de tributos, ou, até mesmo, somente ao ICMS.

Um exemplo do problema a ser analisado no presente trabalho, é a cobrança antecipada do ITBI, que recentemente começou a ser analisada pelo STF, cujo entendimento está longe de ser pacificado.

A discussão a respeito do tema translada em torno do princípio da praticidade da fiscalização, pois, a pretexto de simplificar a arrecadação, tem se instituído a cobrança antecipada indistintamente para qualquer tipo de tributo. Percebe-se que a possibilidade de tributação em fase preliminar à ocorrência do fato gerador é sedutora para o Fisco, que pode assim antecipar receitas, aumentando a arrecadação. Em contraponto a tudo isso, os direitos individuais do contribuinte, como o respeito à capacidade contributiva e a garantia de ser tributado tão somente após a ocorrência concreta do fato signo presuntivo de riqueza.

Para os que defendem a constitucionalidade, seria possível a tributação de fatos de provável ocorrência sem que isto signifique ofensa a garantias individuais do contribuinte. Fundamentam sua posição no argumento de que na maioria dos casos o fato gerador presumido realmente acontece. Portanto, para esta corrente doutrinária a

tributação de fatos de provável ocorrência se justifica pelo argumento de que é muito difícil, para a Administração Tributária, a fiscalização de todos os integrantes da cadeia de incidência dos tributos.

Já a corrente contrária à constitucionalidade desta técnica de arrecadação defende que a tributação de fatos de provável ocorrência não é permitida pelo núcleo de garantias individuais que a Constituição Federal confere ao contribuinte. Argumentam, principalmente, que ela ofende a competência constitucional tributária, pois possibilita à Administração tributar fatos para os quais o constituinte não outorgou competência tributária para tanto, além de ofender a capacidade contributiva, pois o contribuinte ainda não realizou o fato signo presuntivo de riqueza que justifica a tributação. Com base nestes argumentos, os defensores desta corrente sustentam que a Emenda Constitucional que instituiu o §7º ao art. 150 da Constituição Federal é inconstitucional.

A discussão a respeito da constitucionalidade do instituto tem grande relevância social, pois a eventual conclusão de que a cobrança antecipada de tributos não pode ser aplicada ao ordenamento jurídico brasileiro acarretará em uma mudança radical na fiscalização tributária, aumentando seu custo, assim como irá diminuir a arrecadação de tributos pelo Fisco, que terá que esperar a concretização do fato gerador para exigí-los. Por outro lado, significará para os contribuintes a vantagem de não mais terem que antecipar o recolhimento dos tributos, o que acarretará considerável redução no custo das atividades empresariais e também de atos da vida civil, como a transferência de imóveis, por exemplo. Ora, garantir aos contribuintes em geral não precisem mais realizar o pagamento antecipado de tributo e passem a ser tributados apenas pelos fatos geradores de tributo realmente realizados, representará, no mínimo, um ganho no capital de giro das empresas, além de também garantir que os contribuintes não arquem com mais tributo do que o que deveriam nos casos de aplicação de margens de valor agregados ou pauta fiscais que prevejam valores acima do que aquele verificado no fato gerador presumido.

Além disso, outra problemática que envolve a questão é a definição dos limites na aplicação da cobrança antecipada, como, por exemplo a quais tributos a cobrança antecipada pode ser aplicada e até qual momento pode ser antecipada tal cobrança. A definição de limites objetivos é primordial para que o instituto da cobrança antecipada de tributos não seja desvirtuado em razão do interesse arrecadatório do Fisco.

Em razão disto, a presente pesquisa tem como objetivo a análise dos limites constitucionais à aplicação da técnica da cobrança antecipada de tributo, comumente chamada de substituição tributária para frente, ou progressiva, pelo qual se realiza a cobrança do tributo antes da configuração do fato gerador.

No primeiro capítulo, buscar-se-á responder se é constitucional a cobrança de tributos antes da concretização do fato gerador, analisando-se todos os argumentos favoráveis e contrários à sua instituição.

Em seguida, será analisada no segundo capítulo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da cobrança antecipada de tributos ao longo dos anos. Identificando-se quais foram as razões que levaram à conclusão da constitucionalidade da substituição tributária para frente no âmbito do ICMS (entendimento firmado no RE 213396), bem como a evolução do entendimento do STF a respeito da possibilidade de restituição do ICMS quando a base de cálculo do fato tributável se concretizar em valor inferior ao presumido.

Por fim, no capítulo três, buscar-se-á a definição dos limites constitucionais para instituição da cobrança antecipada de tributos antes da ocorrência do fato gerador, afastando-se a possibilidade de instituição da cobrança anterior à configuração do fato gerador para qualquer tipo de tributo e definindo-se quais são os tipos de tributos que admitem a técnica de cobrança antes da configuração do fato gerador.

## **2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE**

### **2.1 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA**

#### **2.1.1. Contribuinte/Destinatário Legal do Tributo**

O tributo é uma receita pública derivada imprescindível à manutenção do Estado Democrático de Direito e à concretização dos seus objetivos fundamentais. Para que se possa garantir quaisquer direitos aos cidadãos é preciso que sejam destinados recursos públicos necessários à manutenção de estruturas capazes de proteger os administrados que eventualmente venham a ter os seus direitos individuais violados, tais como o poder judiciário com amplo acesso à justiça, a polícia, os órgãos reguladores, e outras estruturas burocráticas necessárias tanto à proteção dos direitos individuais quanto à promoção de direitos sociais, como saúde, educação, entre outros.

Conforme asseverou Aliomar Baleeiro, tributos são os meios ordinários e normais de manutenção do Estado e de seu sistema de serviços públicos (2015, p.193). Portanto, é completamente inviável a existência de um Estado Democrático de Direito que vise proteger os direitos dos seus cidadãos sem a cobrança de tributos. Stephen Holmes e Cass Sunstein observam que somente é possível garantir o exercício de quaisquer direitos (sejam individuais, coletivos, patrimoniais, sociais ou de qualquer outro tipo) caso exista um sistema organizado de litigância, mantido pelo Estado, com recursos dos contribuintes, premissa que levou os referidos autores a afirmarem que os direitos são serviços públicos que o Estado presta em troca de tributos (HOLMES, 1999, p. 51/151).

Destarte, é mediante a exigência coativa do tributo, necessariamente instituído em lei, que o Estado busca, perante os seus administrados, os recursos indispensáveis à criação, manutenção e funcionamento de estruturas administrativas que funcionem em prol destes administrados.

Todavia, a instituição de uma exação tributária somente pode ser admitida se for eleita como hipótese de incidência tributária uma situação fática que contenham relevância econômica. Assim, ao escolher as situações que farão surgir o dever de pagar

tributo para custear a estrutura do Estado Democrático de Direito, este Estado Fiscal não poderá eleger fatos que não sejam signos presuntivos de riqueza, assim entendidos aqueles que indiquem que os cidadãos neles envolvidos denotem possuir capacidade contributiva para arcar com o pagamento dos tributos, sem que isso lhes prejudique o próprio sustento.

Isso porque a cobrança de tributo é uma intervenção, pelo Estado, sobre parte do patrimônio dos seus cidadãos (contribuintes), logo somente se admite que seja eleito como contribuinte aquele cidadão que manifeste riqueza capaz e suficiente à entrega de dinheiro aos cofres do Erário.

Tal exigência está intrinsecamente relacionada ao princípio da capacidade contributiva, que é um direito fundamental dos contribuintes e se mostra imprescindível à instituição de uma tributação justa. Francesco Moschetti observa que a capacidade contributiva representa uma análise da idoneidade para concorrer à despesa pública<sup>1</sup> Klaus Tipke e Joachim Lang observam que o princípio da capacidade contributiva concretiza uma proteção constitucional do sujeito passivo perante o Estado<sup>2</sup>.

Por isso se diz que o pressuposto jurídico para a incidência dos tributos não vinculados a uma atividade estatal é a existência de capacidade contributiva daquele que fará parte da relação jurídico tributária tendente a satisfazer o erário com recursos. Falamos aqui da capacidade contributiva absoluta, que é determinante para a eleição das possíveis hipóteses de incidência dos impostos.

Por sua vez, os tributos vinculados a uma atividade estatal têm como pressuposto jurídico a retributividade, ou seja, somente pode ser exigido do contribuinte um tributo vinculado nos casos em que este contribuinte tenha sido beneficiado por alguma atividade estatal específica e divisível. Estes tributos têm, portanto, caráter contraprestacional, logo, o produto de sua arrecadação deve guardar relação com os

---

<sup>1</sup> MOSCHETTI, 1973, p. 236.

<sup>2</sup> “No século XIX foi desenvolvido o princípio da capacidade contributiva como princípio de luta de classe para a justificativa da progressão tributária. Quem contra isso se volta, não se dá conta de que o princípio da capacidade contributiva evoluiu de um princípio político de redistribuição para um de Direito, que sobretudo concretiza a proteção constitucional do sujeito passivo tributário perante o Estado. Na concretização jurídica do princípio da capacidade contributiva não estão em jogo progressividade tributária e redistribuição, exploração do contribuinte, mas espécies tributárias ajustadas à capacidade contributiva e indicadores de capacidade contributiva tributária logicamente moldados, também preservação do sujeito tributário, até o ponto que (como nos caso do mínimo para sobrevivência) deve ser negada a capacidade contributiva tributariamente onerável” (TIPKE; LANG, 2008, p. 202).

custos da atividade estatal efetivamente realizada em favor dos contribuintes, ou colocada à sua disposição.

Conforme Regina Helena Costa (2012, pp. 60-64), nas taxas se pretende remunerar a atuação estatal, logo o custo desta é o pressuposto da instituição do tributo da espécie taxa, atuando como fundamento e limite na sua graduação. Por sua vez, nas contribuições de melhoria, o tributo é exigido em razão da mais-valia imobiliária causada pela obra pública, logo, não se tributa a capacidade contributiva, e sim tão somente a valorização imobiliária decorrente da atuação estatal.

Regina Helena Costa (2012, p. 61-62) ressalta ainda que é indiscutível que as situações ensejadoras da obrigação de pagar tributos vinculados sejam presuntivas de riqueza, pois decorrem de um gasto público feito em favor do contribuinte, contudo, adverte que apesar de serem fatos com relevância econômica, a capacidade contributiva do sujeito destinatário da atuação estatal não é levada em consideração na instituição do tributo vinculado, seja para fundamentar a exigência ou para graduar o *quantum* devido.

Quanto às demais contribuições (sociais, de intervenção de domínio econômico e cooperativas)<sup>3</sup>, deve-se atentar que se tratam de tributos vinculados a uma finalidade, cuja materialidade pode se confundir com a de um imposto (como ocorre nas contribuições sociais previstas no art. 195 da CF) ou de uma taxa, conforme o posicionamento de Geraldo Ataliba (2000, p. 170 e 187), também adotados por Paulo de Barros Carvalho (2000, p. 75-76) e por Roque Antonio Carrazza (2005a, p. 550-555).

Tendo as contribuições possíveis materialidades de impostos ou taxas, deverão respeitar a capacidade contributiva quando o legislador adotar a materialidade de imposto e atender à retributividade quando a materialidade for referente a uma taxa (prestação de serviço público específico e divisível ou exercício do poder de polícia). O mesmo raciocínio se aplica aos empréstimos compulsórios (COSTA, 2012, pp. 63-64).

A observância e respeito à capacidade contributiva é essencial para que o sistema tributário seja justo, conforme também adverte Fritz Neumark (1974, p. 168),

---

<sup>3</sup> Note-se que parte da doutrina adota o entendimento que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico ou cooperativas não se enquadram no conceito de tributo, entre eles o professor Edvaldo Brito (2015, p.142-201)

para quem o sistema fiscal próximo ao ideal é aquele que atende por completo ao princípio da capacidade contributiva<sup>4</sup>.

A ideia de justiça tributária relacionada ao respeito à capacidade contributiva também é explorada por Sainz de Bujanda, para quem o sistema tributário justo é aquele que observa a capacidade contributiva como um critério de justiça impositiva, que tem natureza jurídica, mesmo que não esteja positivado<sup>5</sup>.

Regina Helena Costa (2012, p. 28) observa que a capacidade contributiva absoluta é a justificativa para eleição de certas situações fáticas ou jurídicas como hipóteses legais de incidência tributária, e representa, em seu aspecto positivo, o pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, dentro a ideia de justiça tributária.

Por outro lado, em seus aspecto negativo, a capacidade contributiva objetiva ou absoluta funciona como limitação ao poder de tributar, pois condiciona a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias, representando sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza (COSTA, 2012, p. 28 e 56)

No Sistema Constitucional Brasileiro, a Constituição Federal tratou de elencar praticamente todas as possíveis hipóteses de incidência tributárias, ao discriminar de forma minuciosa, uma a uma, as competências outorgadas aos entes tributantes. Assim, ao eleger as condutas em razão das quais os entes tributantes estão autorizados a instituir tributos, a Constituição Federal de 1988 outorgou à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a competência para instituírem impostos sobre situações fáticas e

---

<sup>4</sup> “... *uns sistema fiscal (aproximadamente) “ideal” cumpliría como tota-lidade el principio de capacidade de pago siempre que los impuestos que lo constituyen responden – unos más y otros menos – a este principio y, em consecuencia, ni uno solo de dichos impuestos presente una estructura que no tenga em cuenta la fórmula de la capacidad de pago o que se oponga a ella*” (NEUMARK, 1974, p. 168)

<sup>5</sup> “*Esto es exactamente lo que acontece cuando la capacidad contributiva deja de ser una idea de justicia, que vive extramuros del ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico de la imposición que aparece constitucionalizado y, por tanto, positivizado, por hallarse aquella idea explicitamente incorporada a un precepto de rango constitucional. En tal supuesto, no es posible negar relevancia jurídica a la idea de capacidad contributiva, como hacen, com notório error, las tesis que proclaman la naturaliza sustancialmente económica del concepto que nos ocupa. Esas doctrinas confunden, al formular aquella negación, la eficácia operativa del concepto de capacidad contributiva, que, sin la menor duda, tropieza com ingentes dificultades para um amplio y ordenado desenvolvimiento, con sua relevancia jurídica, que se pone visiblemente al descubierto al incorporarse a preceptos del ordenamiento positivo*”. (BUJANDA, 1975)

jurídicas dotadas de representatividade econômica, e, portanto, atendeu ao princípio da capacidade contributiva, em seu aspecto objetivo.

Ainda que o arquétipo dos tributos não tivesse estabelecido na Constituição, não poderia o legislador infraconstitucional eleger como hipóteses de incidência tributária situações desprovidas de relevância econômica, pois isso representaria ofensa ao princípio da capacidade contributiva, expresso no art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988. Além disso, mesmo que não tivesse sido previsto de forma expressa na Constituição Federal tal princípio, ainda sim deveria se observar a capacidade contributiva na eleição das hipóteses de incidência tributárias para que se fosse concretizado o ideal de justiça fiscal e igualdade, e para que se evitasse a configuração do tributo como sanção.

As condutas ensejadoras da cobrança do tributo devem necessariamente traduzir situações dotadas de relevância econômica, que revelam a riqueza das pessoas envolvidas. A relevância econômica é imprescindível à imposição do tributo, pois o Estado só pode se apropriar de parcela de riqueza existente. Admitir-se a tributação de situações desprovidas de conteúdo econômico, conferindo ao Estado o poder de escolher qualquer fato como hipótese de incidência do tributo, acarretaria na eleição arbitrária de situações isoladas, o que configuraria nítida punição e não tributo<sup>6</sup>.

A necessidade da vinculação da exação tributária a uma situação que denote relevância econômica se faz imperiosa para que o tributo cumpra a sua função de custear os gastos estatais em prol dos administrados, uma vez que, se não houvesse riqueza de onde se tirar os recursos públicos derivados, a instituição e a cobrança do tributo estariam fadadas ao fracasso e representariam autênticas penalidades aplicadas aos cidadãos, que muito dificilmente conseguiriam se manter adimplentes perante o fisco.

Atento a esta necessidade, o constituinte de 1988 outorgou as competências aos entes tributantes sobre fatos signos presuntivos de riqueza. Sendo assim, constituem

---

<sup>6</sup> Neste sentido é o posicionamento de Marçal Justen Filho: “[...] não se caracteriza um tributo (seja imposto, seja taxa, seja contribuição) se a exigência de pagamento não estiver referida à verificação de uma situação fática (hipoteticamente descrita no pressuposto normativo) que tenham uma relevância econômica (ou seja, economicamente avaliável). E é assim porque, primeiramente, a destinação tributária (arrecadação de recursos financeiros) pressupõe a existência de recursos econômicos, de riquezas. Por outro lado, a irrelevância econômica do pressuposto fático eleito para integrar a materialidade da hipótese de incidência assemelharia a figura normativa a uma punição” (JUSTEN FILHO, 1986, p. 51)



materialidade das hipóteses de incidência dos impostos, por exemplo, a propriedade de um automóvel ou de imóvel (IPVA e IPTU), a prestação de um serviço (ISS), a venda de uma mercadoria (ICMS), auferir renda (IR). Em todas estas situações, há uma presunção de riqueza possuída por aquele que pratica o fato gerador. Dessa forma, a propriedade do automóvel ou do imóvel que dá ensejo à incidência do IPVA ou IPTU representa um patrimônio do contribuinte e, por conseguinte, reflete a sua capacidade econômica, assim como a remuneração recebida pela prestação de um serviço, ou o preço da venda da mercadoria, e, por fim, a própria renda auferida pelo trabalho pessoal ou o rendimento decorrente do investimento do capital.

Como o pressuposto para a exigência do imposto é a eleição de uma situação que represente capacidade econômica daquele que praticá-la, observa-se, por conseguinte, que a criação do imposto tem como intuito fazer com que esta pessoa que pratica um fato signo presuntivo de riqueza contribua com parte do seu patrimônio com o Erário.

Por isso se diz que a materialidade da hipótese de incidência determina implicitamente o sujeito passivo da obrigação tributária. Ou seja, a princípio, só poderá ser eleito como sujeito passivo aquele titular da riqueza representada na conduta que faz nascer o dever de pagar o tributo.

Por conta disso, Hector Villegas (1980, p. 109-110) defende a existência da figura do destinatário legal tributário, que é o titular da riqueza tributada, ou seja, aquele que detém a capacidade contributiva<sup>7</sup>. Adverte, ainda, que só pode ser denominado contribuinte quem tenha a obrigação de pagar o tributo ao Fisco, portanto, considera um equívoco denominar contribuinte quem pratica o fato imponible, mas não integra o polo passivo da obrigação tributária porque é substituído por terceiro indicado na lei.

Portanto, segundo este jurista argentino, o destinatário legal tributário é quem pratica o fato gerador da obrigação tributária. Acaso o destinatário seja eleito como sujeito passivo da obrigação tributária poder-se-á chamá-lo de contribuinte, de outro modo, ocorrendo a incidência de uma norma que eleja outra pessoa como responsável

---

<sup>7</sup>“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 tributária principal. Logicamente trata-se de um devedor a título próprio. É aquele cuja **capacidade contributiva** o legislador teve normalmente em conta ao criar o tributo; é o **realizador do fato imponible** e é, por conseguinte, quem sofre, em seus bens, o detrimento econômico tributário.” (grifos aditados) VILLEGAS, 1980, p. 109-110).

pelo recolhimento do tributo, não haverá a figura do contribuinte, apenas a do destinatário legal tributário e a do responsável.

Esta crítica de Hector Villegas é ressaltada por Marçal Justen Filho (1986, p. 261), que chama atenção para as palavras acima citadas para concluir que a expressão “*destinatário legal tributário*” é mais acertada que a expressão “*contribuinte*”, disseminada na doutrina<sup>8</sup>

Como no ordenamento jurídico brasileiro as possíveis hipóteses de incidência tributária estão previstas nas normas constitucionais que outorgam competência tributária, Marçal Justen Filho (1986, p. 262) julga melhor falar em destinatário constitucional tributário. Assim, padecerá de inconstitucionalidade uma lei infraconstitucional que eleger como contribuinte pessoa diversa da titular da capacidade econômica indicada no fato signo presuntivo de riqueza extraído da Constituição.

Geraldo Ataliba (2000, p. 88) também adota o conceito de destinatário constitucional tributário, e ensina que o critério para determinação do sujeito passivo está na hipótese de incidência, a qual é formulada pelo legislador obedecendo a princípios que estabelecem a necessidade de conexão entre o sujeito passivo e o fato impositivo, de modo que a riqueza revelada seja tributada.

Por sua vez, os conceitos de sujeição passiva direta e indireta, adotados por Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 91-94), definem que o sujeito passivo direto é aquele que guarda relação pessoal com o fato gerador da obrigação tributária. Sendo assim, sujeito passivo direto se assemelha, portanto, às definições de contribuinte ou destinatário legal/constitucional tributário, pois todos estes conceitos coincidem na determinação de que o tributo deve ser cobrado de quem esteja em direta relação econômica com o ato, o fato ou negócio que dá origem à tributação, ou seja, que o tributo deve ser cobrado da pessoa que obtém vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado.

---

<sup>8</sup> *Em suma, trata-se de uma especificação geralmente oculta pela doutrina tradicional, que usa generalizada e indevidamente a expressão contribuinte. VILLEGAS, ao contrário, observou somente caber a expressão contribuinte para indicar o sujeito passivo tributário que está em relação à situação descrita abstratamente na materialidade da hipótese de incidência. Portanto, contribuinte indica uma categoria de sujeito passivo. Diríamos nós – trata-se de terminologia referida à determinação subjetiva do mandamento. [...] Daí VILLEGAS observar que a destinação da regra tributária induz que, normal e usualmente, a condição de contribuinte recairá sobre a pessoa que está em relação com a riqueza evidenciada pela situação contida na materialidade da hipótese de incidência. Portanto, essa pessoa seria a destinatária da condição de sujeito passivo tributário. E, nesses termos, aludiu a “destinatário legal tributário”. (grifos no original) (JUSTEN FILHO, 1986, p. 261).*

Já o Código Tributário Nacional, artigo 121, I, optou pela denominação contribuinte, assim definido no diploma legal como aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Logo, se o contribuinte é aquele que guarda relação pessoal com o fato gerador, e este fato gerador pressupõe uma situação representativa de riqueza, o contribuinte só pode ser o titular desta riqueza.

Renato Lopes Becho (2000, p. 85-109) sugere ainda uma nova classificação, separando os contribuintes em duas categorias: sujeitos passivos constitucionais e sujeitos passivos legais. Constitucionais seriam aqueles que praticam as materialidades previstas nas normas que outorgam competência para instituir tributos, ou seja, se assemelham aos conceitos de destinatário legal/constitucional tributário trabalhados por Hector Villegas, Marçal Justen Filho e Geraldo Ataliba, e ao conceito de sujeito passivo direto utilizado por Rubens Gomes de Sousa.

Por outro lado, Becho define como sujeitos passivos legais os apontados pela legislação infraconstitucional por aproximação jurídica aos sujeitos passivos constitucionais, advertindo que estes somente são cabíveis quando não houver um sujeito passivo que pratique exatamente a materialidade prevista na Constituição. Exemplifica, entre outros casos, com o IPTU, cuja competência outorgada pela Constituição se restringe à propriedade de imóveis e a legislação infraconstitucional equipara o proprietário ao titular do domínio útil e o possuidor a qualquer título<sup>9</sup>.

Deve-se frisar que a classificação proposta por Renato Lopes Becho não é contrária ao conceito de destinatário legal tributário apresentado por Hector Villegas e aqui adotado por nós. Pelo contrário, ela está fundamentada justamente neste conceito, o qual Becho denominou sujeito passivo constitucional. A proposição de Becho, ao nosso sentir, busca apenas adaptar os conceitos trazidos por Villegas para o sistema constitucional brasileiro, no qual a materialidade dos tributos está prevista na Constituição, mas nem sempre é possível identificar com precisão a materialidade, e conseqüentemente o destinatário tributário, apenas pelas normas constitucionais, tornando necessária legislação infraconstitucional para esclarecer a materialidade do

---

<sup>9</sup> “Vejam-se quão próximas, juridicamente, estão a propriedade, a posse e o domínio. Essa proximidade jurídica nos permite considerar o possuidor e nu-proprietário sujeitos passivos legais do IPU, aplicando-se a aproximação jurídica e a ausência de sujeito passivo constitucional para os casos que os sujeitos passivos legais forem chamados a integrar a relação jurídico-tributária.” (BECHO, 2002, p. 105).

tributo e conseqüentemente o seu sujeito passivo, no caso o sujeito passivo legal, como denominou o referido autor.

Resta claro, ao nosso ver que, seja ele definido pelas normas constitucionais ou pelas normas infraconstitucionais (como sugere Becho), o destinatário da tributação é aquele que pratica a materialidade da hipótese de incidência tributária e que, conseqüentemente, manifesta a capacidade contributiva que justificou a eleição daquela situação fática como fato gerador da obrigação tributária.

Todavia, há posicionamento doutrinário, encampado por Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 322), no sentido de que não existe este contribuinte inerente à hipótese de incidência. Os defensores deste entendimento consideram que o critério pessoal da norma de incidência tributária é indicado tão somente no conseqüente da hipótese de incidência tributária, e que não se depreende da materialidade indicada no antecedente o sujeito passivo da obrigação tributária<sup>10</sup>.

No entanto, em nosso entendimento, tal posicionamento não deve ser adotado porque ofende ao princípio da capacidade contributiva, o qual é alicerce da relação jurídica tributária, e é uma das justificativas da instituição do tributo. Ora, se a Constituição Federal estabelece como possíveis hipóteses de incidência situações com relevância econômica, é lógico que o sujeito passivo desta obrigação tributária tem que ser o titular da riqueza presumida. Admitir que um terceiro que não é titular da riqueza, e que sequer esteja ligado ao fato que a representa, possa ser eleito como contribuinte ou responsável é fazer tábula rasa do princípio da capacidade contributiva.

Conforme aduz Luis Cesar Souza de Queiroz (1998, p. 167), a capacidade contributiva significa a existência de fato ou fatos que revelem sinais de riqueza por parte de alguém, decorrendo, portanto, para esse mesmo alguém uma aptidão, para entregar parcela da riqueza (de que é titular) ao Estado.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2005, p. 710) adverte que é *“absolutamente necessário destacar na hipótese de incidência da norma não apenas a materialidade do*

---

<sup>10</sup> “A Constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte se reporta a um evento (operações relativas à circulação de mercadorias; transmissão de bens imóveis; importação; exportação; serviços de qualquer natureza; etc.) ou a bens (produtos industrializados; propriedade territorial rural; propriedade predial e territorial urbana; etc.) deixando a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária.”(CARVALHO, 2005, p. 322)

*fato e as coordenadas de tempo e lugar, mas também a pessoa envolvida com o fato jurígeno*". E conclui que existe um aspecto pessoal tanto no antecedente como no conseqüente da norma jurídica de hipótese de incidência tributária, o primeiro inerente à materialidade do tributo, o qual pode ser confirmado, ou não, no conseqüente da norma que determina a obrigação tributária.

Amílcar Araújo Falcão, há muito tempo, alertou para este sujeito passivo implícito à materialidade do fato gerador, asseverando que a lei nem mesmo precisaria determinar de forma explícita o contribuinte (sujeito passivo direto) da obrigação tributária, pois ele seria facilmente depreendido do simples exame do fato gerador da obrigação tributária<sup>11</sup>.

A existência deste sujeito passivo direto implícito no fato gerador, o qual também pode ser chamado de destinatário legal tributário imanente à materialidade da hipótese de incidência, é comprovada pelo exemplo apresentado por Andrei Pitten Velloso (2016, p. 180), no sentido de que uma eventual legislação que institua o imposto sobre a renda, mas seja omissa quanto a quem é o sujeito passivo responsável pelo recolhimento do imposto, não deixará dúvidas de que o devedor do tributo será o titular da renda auferida, ou seja, o titular da riqueza tributada<sup>12</sup>.

O exemplo citado é elucidativo, de fato é possível que uma norma legal institua o tributo sem indicar expressamente quem é o sujeito passivo da obrigação tributária, limitando-se a prescrever a materialidade da hipótese de incidência e os critérios quantitativos do conseqüente da norma de incidência tributária. Assim, como normalmente também não prescreve expressamente quem é o sujeito ativo, este

---

<sup>11</sup> *"Mas não só esse préstimo decorre da configuração do fato gerador. Em verdade, êle afeiçoa, modela ou determina a relação tributária sob outros aspectos. Assim é que a definição do sujeito passivo principal da obrigação tributária, que deve resultar de lei, nela pode estar implícita sob a simples menção do fato gerador e, pois, somente através deste ser identificável. Em tal hipótese, a sujeição passiva direta, ou principal se determinará pela natural e necessária atribuição do fato gerador, ou da relação econômica subjacente nêle, a certo sujeito ou a certos sujeitos. Enquanto os sujeitos passivos indiretos quer por transferência (sucessor e responsável 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."* (FALCÃO, 1971, p. 133-134).

<sup>12</sup> *"Se a lei, v.g., instituir imposto sobre a renda prevendo a hipótese de incidência, alíquota e base de cálculo, mas se omitindo quanto a quem há de pagá-lo, entender-se-á naturalmente ter o legislador estabelecido a obrigação do contribuinte, que aufere a renda, dado o seu estreito liame com o fato tributado: é próprio titular da manifestação de riqueza gravada."* (VELLOSO, 2016, p. 180).

totalmente despiciendo, pois é subentendido pelo próprio exercício da competência outorgada ao ente tributante concretizado com a edição da lei.

Nestes casos em que o sujeito passivo não está expressamente indicado na legislação, mas é plenamente possível a sua identificação pela análise da materialidade da hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo prescrita na legislação, não se cogita falar em inconstitucionalidade da exação tributária justamente porque há um destinatário tributário inerente à materialidade. Caso não fosse possível deduzir o contribuinte a partir da materialidade da norma de incidência tributária, a referida omissão ensejaria ofensa à estrita legalidade tributária prevista no art. 151, I, da Constituição Federal.

Portanto, entendemos que o contribuinte só poderá ser aquele titular do patrimônio indicado no fato signo presuntivo de riqueza eleito como hipótese de incidência tributária. Há situações, entretanto, em que o Estado prefere ou necessita atribuir a obrigação de recolher o tributo devido à pessoa diversa daquela titular da riqueza objeto da incidência tributária, o que a doutrina convencional denomina sujeição passiva tributária indireta, composta pelas figuras do responsável tributário *stricto sensu* e do substituto tributário.

### **2.1.2 Responsável Tributário**

O Código Tributário Nacional, diploma legal que estabelece as normas gerais de Direito Tributário, em seus artigos 121 e 128 não faz distinção entre responsabilidade e substituição, pois apenas prevê, de forma genérica, o instituto da responsabilidade.

Na verdade, quando o CTN mencionou responsabilidade o fez se referindo ao responsável pelo pagamento, ou seja, aquele que, nada obstante não guardar relação direta com o fato gerador, responde pelo crédito tributário perante o Fisco. Portanto, a responsabilidade a que o CTN faz menção é no sentido lato, e engloba a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência (responsabilidade *stricto sensu*).

Assim, a responsabilidade prevista nos artigos 121, II, e 128, do CTN, é chamada de sujeita passiva indireta, conforme os ensinamentos do autor do anteprojeto

do CTN, Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 92), e que dividiu esta (sujeição passiva indireta) em duas modalidades: transferência e substituição, e subdividiu a modalidade transferência em três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade<sup>13</sup>.

Neste ponto, vale ressaltar que a expressão “responsabilidade” é utilizada diferentemente pelo CTN e por Rubens Gomes de Sousa, pois enquanto o diploma legal a conceitua como qualquer situação em que a lei prevê a tributação de terceiro não titular da riqueza (artigo 121, II), o doutrinador define responsabilidade como apenas uma entre as possíveis hipóteses em que o tributo é cobrado por pessoa que não pratica o fato gerador.

Pelo que consta no CTN, a responsabilidade tributária é o instituto pelo qual um terceiro, diferente do contribuinte, mas vinculado ao fato gerador, é eleito como o sujeito passivo do crédito tributário. Sendo assim, teríamos a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência.

Entendemos que as normas do CTN são confusas, pois denominam como “*responsável*” aquele que é atingido por duas figuras jurídicas distintas, que são a substituição tributária e a responsabilidade tributária. Aliamo-nos às vozes da doutrina que preferem chamar de responsabilidade tributária a situação pela qual o dever de pagar o tributo nasce para o contribuinte, todavia, por ocorrência de um fato superveniente, previsto na norma legal que institui a responsabilidade tributária, recai para terceira pessoa.

Sendo assim, responsabilidade tributária seria o instituto pelo qual uma pessoa diversa do contribuinte assume a obrigação de pagar o tributo – que originariamente era do contribuinte – em razão de incidência de uma norma jurídica posterior à hipótese de incidência tributária.

Nesse sentido, é o posicionamento de Berliri (1965, p. 125), para quem a diferença fundamental entre o responsável e o substituto está em que, no primeiro caso, o legislador acrescenta à relação jurídica tributária preexistente uma terceira pessoa, que assume, solidária e subsidiariamente, a responsabilidade pelo pagamento do tributo,

---

<sup>13</sup> “Entretanto pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade.” (SOUSA, 1975, p. 92).

enquanto, na substituição, o legislador substitui a pessoa do contribuinte originário pela do substituto, que assume, dessa forma, a posição do contribuinte desde o início da formulação da relação jurídico obrigacional tributária.

Há quem entenda que a responsabilidade é uma sanção administrativa, pois se trata de relação jurídica cujo sujeito passivo é alheio ao fato tributado, como Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 321-328). O referido autor observa que sempre que uma pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário seja transportada para o tópico de sujeito passivo, teremos uma relação jurídica, de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória.

E complementa que o fato de o pagamento realizado pelo responsável extinguir a obrigação tributária do contribuinte não tem o condão de conferir à responsabilidade o caráter de relação jurídica tributária, pois não se pode impedir que o responsável procure se ressarcir junto ao sujeito passivo tributário na esfera do direito privado.

Marçal Justen Filho é um dos que se contrapõe ao posicionamento de Paulo de Barros de Carvalho, e defende que a responsabilidade tributária não é uma sanção, nada obstante decorrer de um ilícito tributário.

Segundo Marçal Justen Filho (1986, p. 287-302 e 352), que adota a linha de pensamento de Andrea Parlato (2001, p. 893), tanto na responsabilidade por transferência como na substituição, existem duas endonormas tributárias, a primeira é a norma tributária comum (que atribui ao contribuinte o dever de pagar o tributo), e a segunda (acessória, não autônoma) descreve uma situação de poder, em sua hipótese de incidência, consistente em encontrar-se um terceiro qualquer em situação de poder jurídico perante o destinatário legal tributário. Sendo assim, enquanto na substituição tributária, a situação de poder é sobre o gozo da riqueza que conduz ao nascimento do tributo, na responsabilidade a situação de poder envolve o controle e a fiscalização do cumprimento da prestação tributária, já existente e devida, o que permite que o responsável exija e verifique o cumprimento da prestação devida pelo contribuinte. Caso o responsável descumpra a conduta prevista na hipótese da norma secundária, incidirá o mandamento desta norma, o qual determina que o sujeito destinatário da responsabilidade passará a ter o dever de pagar o tributo.

Outrossim, vale ressaltar que diferentemente da responsabilidade por transferência, a substituição tributária faz nascer, desde a incidência do tributo, o dever



de recolher o tributo para uma pessoa estranha àquela que praticou o fato gerador, ou seja, nesta, o contribuinte, em momento algum, assume a obrigação. Adota-se aqui o entendimento de Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 93), para o qual, na substituição tributária, *“a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.”*

Definimos, então, o ponto fulcral da distinção entre a responsabilidade e a substituição tributária, esta última objeto do presente trabalho, qual seja, a definição pela lei de um substituto tributário faz nascer para este o dever de recolher o tributo desde o nascimento da obrigação tributária, ou seja, ele é o sujeito passivo da relação jurídico tributária desde o momento em que se verifica a ocorrência do fato gerador previsto na hipótese de incidência tributária, diferentemente da responsabilidade tributária, cuja implicação de dever de recolher o tributo ao responsável tributário depende da ocorrência de outro fato além do gerador do tributo.

Em que pese a previsão legal constante nos arts. 121 e 128 do Código Tributário Nacional, que tratam de forma genérica do responsável tributário, adotaremos daqui em diante a denominação responsável tributário apenas para os casos de responsabilidade por transferência, enquanto utilizaremos o termo substituto tributário para as hipóteses de responsabilidade por substituição tributária, que designaremos apenas como substituição tributária para que não haja confusão entre as figuras jurídicas do responsável e a do substituto tributário.

### **2.1.3 Substituição Tributária**

A substituição tributária faz nascer para o substituto o dever de pagar o tributo desde o momento da incidência tributária. Conforme aduz Hector Villegas (1980, p. 112-113), o legislador cria o substituto tributário quando resolve substituir *ab initio* o destinatário legal tributário da relação jurídica tributária principal, assim o substituto – que é totalmente alheio à realização do fato impositivo – é quem fica obrigado perante o Fisco a recolher o tributo, em lugar do contribuinte (destinatário legal tributário). A relação jurídica tributária é traçada entre Fisco e substituto, excluindo-se desta aquele que praticou o fato gerador.

Contudo, conforme Andrea Parlato<sup>14</sup> e Marçal Justen Filho (1986, p. 268), para a configuração da substituição é necessária uma previsão legal que incida concomitantemente com a norma de incidência tributária. Existirá, assim, a norma de incidência tributária que gera, a princípio, uma obrigação para o contribuinte, todavia, a par desta norma se terá uma outra modificando o polo passivo da relação obrigacional tributária.

Logo, esta norma secundária ou integrativa funcionará sobre a norma principal, atrelando um fato acessório ao fato gerador, uma vez praticada a hipótese de incidência tributária conjuntamente à hipótese de incidência da substituição, surgirá a obrigação tributária para sujeito passivo excepcional. Assim, a substituição tributária assemelha-se à isenção, uma vez que em ambas se tem a ingerência sobre os critérios da hipótese de incidência tributária.

Marçal Justen Filho (1986, p. 272-273) assevera que a diferença entre a isenção e a substituição é que na primeira a norma que prevê a isenção atua sobre algum dos critérios da hipótese tributária, excluindo a sua incidência sobre determinadas situações, logo, estas não acarretarão na obrigação prevista no consequente da norma tributária. Por outro lado, na substituição acrescenta-se um elemento ao antecedente da norma de incidência tributária, que uma vez identificado alterará o critério pessoal do consequente.

Desta forma, pode se concluir que a substituição tributária é uma situação excepcional que requer a conjugação de duas normas: a principal, norma de incidência geral, e a acessória, que em vista de algum fato alheio ao núcleo do critério material do antecedente da hipótese de incidência, modifica o critério pessoal do consequente desta.

A instituição da substituição tributária, portanto, depende da edição de norma acessória à norma geral de incidência do tributo, o que demonstra o nítido caráter político fiscal desta figura jurídica. A adoção do regime de substituição tributária é

---

<sup>14</sup> “...si è in presenza di due norme: A) l’una, che denominiamo principale, da cui deriva il collegamento soggettivo normale o tipico dell’effetto giuridico ‘tributo’; B) l’altra, secondaria e collegata alla prima, comprendente alcuni elementi specifici (rapporto di lavoro subordinato, deposito di somme denaro, ecc.), è causativa dell’obbligo del soggetto denominato ‘sostituto d’imposta’. La norma principale isola le componenti tipiche di un determinato istituto dettando i criteri per un normale collegamento soggettivo degli effetti giuridici. La norma secondaria (o integrativa) subentra accanto alla principale quando la situazione di fatto si sia realizzata in modo particolare, contenga cioè un elemento ulteriore (rapporto di lavoro subordinato, deposito di somme di denaro, ecc.) che richiama l’intervento della norma secondaria. Quest’ultima nulla aggiunge al tipo, ma lo modella peculiarmente in rapporto ad una concreta situazione di fatto” (PARLATO, 2001, p. 893, apud PAULSEN, 2016, p. 69).

opção legislativa que objetiva atender os interesses da administração tributária, facilitando a tributação e a fiscalização.

No entanto, o legislador não tem o alvedrio de eleger como situação ensejadora da substituição qualquer fato jurídico, pois só poderá ser indicado como substituto tributário aquele que guardar alguma relação com o fato signo de riqueza que faria nascer a obrigação para o contribuinte. Esta relação não se confunde com a pessoal decorrente da prática do fato gerador pelo próprio contribuinte, ela é mediata, indireta, tangente.

Em virtude da imprescindibilidade desta relação oblíqua o substituto só poderá ser alguém que tenha influência sobre o fato gerador praticado pelo contribuinte, em outras palavras, que tenha algum controle sobre a riqueza representada por este fato gerador.

Logo, segundo tal entendimento, uma vez que o substituto tem o poder sobre a riqueza auferida pelo contribuinte, tem a condição de se apoderar da parcela de riqueza do substituído que é devida ao Estado por ele (substituto) a título de tributo, cumprindo com a obrigação sem ter que sofrer desfalque patrimonial.

Na verdade, quem detém a capacidade contributiva é o substituído, logo, ao substituto não pode ser imposta a cobrança de um tributo sem que ele tenha praticado uma conduta representativa de um poder econômico.

Frise-se que a norma não autônoma que institui a substituição tributária também descreve uma situação fática, assim como a norma autônoma, e este fato descrito terá que, obrigatoriamente, significar uma relação de poder sobre a riqueza representada pelo fato gerador do tributo.

Outrossim, esta situação de poder deve existir no mundo fenomênico antes do advento da norma instituidora da substituição, até porque, como bem asseverou Marçal Justen Filho (1986, p. 275), a hipótese de incidência da substituição tributária nunca poderia criar uma situação de poder, uma vez que se limita a descrever situações.

Outrossim, Geraldo Ataliba e Aires Barreto (1989, p. 73-96) identificam como requisitos da substituição tributária a aplicação do regime jurídico do substituído e não o do substituto, bem como que se aplique a lei vigente à data da operação realizada pelo substituído e que existam mecanismos eficazes que garantam o pleno e rápido ressarcimento do substituto. Dissertam que estas exigências decorrem do: **i)** princípio da

igualdade, art. 150, II da Constituição Federal e do princípio da capacidade contributiva, art. 145, § 1º também da Carta Magna, pois “*se o fato imponível é imputável ao substituído, dele é a manifestação da capacidade contributiva revelada pelo seu acontecimento*”. No mesmo sentido, Amílcar Falcão (1999, p. 89): “*Assim é que a atribuição do fato imponível se dará em relação ao contribuinte e, caso ocorra alguma isenção subjetiva, a incidência não poderá verificar-se*”; **ii**) do princípio constitucional da vedação ao confisco, art. 150, IV, “*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*” (ATALIBA; BARRETO, 1989, p. 76); e, **iii**) porque a Constituição designa, de forma implícita, porém categórica, quem é o sujeito passivo do tributo.

Destarte, verifica-se que o substituto nunca terá a titularidade da riqueza tributada – a qual sempre será do substituído – mas sempre haverá de ter uma interferência sobre esta, sob pena da lei que instituir a substituição restar eivada pela inconstitucionalidade, pois, cobrar tributo de quem não tem capacidade contributiva e nem acesso ao patrimônio – podendo assim se ressarcir de quem é titular da riqueza – afrontaria o artigo 145, §1º da Constituição (princípio da capacidade contributiva), bem como o princípio da igualdade, artigos 5º e 150, II, também da Constituição.

Há de se frisar que, apesar da norma não autônoma instituidora da substituição alterar o critério pessoal do consequente, gerando para o substituto o dever de pagar dívida própria, quem pratica o fato gerador é o contribuinte/substituído, isto é, o antecedente da norma de incidência tributária compreende a sua conduta, e por conta disso o aspecto pessoal da hipótese de incidência é o do contribuinte/substituído. Assim, por exemplo, as regras de imunidade ou isenção serão aplicadas levando-se em conta a sua pessoa.

Conforme explicitado acima, adotamos o entendimento de que o critério pessoal é intrínseco à materialidade indicada no antecedente da hipótese de incidência tributária. Todavia, mesmo que se considere que o aspecto pessoal da norma de incidência tributária é definido exclusivamente no consequente desta, como defendido por Paulo de Barros de Carvalho, não há dúvida de que na substituição tributária o caráter pessoal, ou como denominou o mencionado professor (1999, p. 160), o “*regime jurídico*”, que será levado em consideração é o do substituído que praticou o fato gerador, e não o do substituto.

A substituição modifica tão somente o critério pessoal passivo do consequente da norma de incidência tributária, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária será o substituto, todavia a pessoa quem pratica o fato gerador continua sendo o contribuinte/substituído. A origem da obrigação tributária é a conduta deste, logo, é ela que preencherá o critério material da hipótese de incidência tributária, e, por conseguinte, serão levadas em conta as características pessoais do contribuinte/substituído para configuração da obrigação tributária<sup>15</sup>.

Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 160-161) assevera que apesar de o substituído não ser compelido ao cumprimento das obrigações tributárias (principal e acessórias), as quais recaem sobre o substituto, ele (substituído) é fonte de referência para o esclarecimento dos aspectos do antecedente da regra matriz de incidência tributária<sup>16</sup>.

A riqueza tributada é a do substituído, logo, é imprescindível que o substituto tenha poder sobre esta riqueza representada pelo fato gerador, desta forma, o substituto atua, a princípio, somente como um instrumento da arrecadação tributária. Exatamente por isso, Marçal Justen Filho afirma que, na verdade, o substituto não tem o direito de reembolso, e sim o poder de reembolso<sup>17</sup>.

Ou seja, não existe restituição do que o substituto pagou, pois ele não paga nada do seu próprio bolso, apenas retira da riqueza do contribuinte/substituído, que se encontra sob seu poder, a quantia necessária ao adimplemento da obrigação tributária.

---

<sup>15</sup> Neste sentido também é o posicionamento de Aires Barreto e Geraldo Ataliba (1989, p. 75): “o regime aplicável à tributação será o regime do substituído e não o regime do substituto. O substituto está pagando tributo alheio, vai pagar o que deve outro sujeito, nas condições pessoais dele, o substituído”.

<sup>16</sup> “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. Se aquele primeiro for imune ou estiver protegido por isenção, este último exercerá os efeitos correspondentes. Ao ensejo do lançamento, a lei aplicável há de ser a vigente no instante em que ocorreu a operação praticada pelo substituído, desprezando-se a do substituto” (CARVALHO, 1999, p. 160-161)

<sup>17</sup> “Não reconhecemos a existência de um direito de reembolso do substituto perante o substituído. A inerência da situação que conduz à criação da substituição é de o substituto estar em posição de poder perante o substituído. Esta situação permite-lhe recompor seu patrimônio das quantias que despendeu ou despendará como sujeito passivo tributário. Há, por isso, um poder de reembolso. Não se instaura uma específica relação jurídica, cujo objeto seria o “regresso” do sujeito passivo contra o destinatário legal tributário.” (JUSTEN FILHO, 1986, p. 350) (grifos no original)

Ao abordar tal assunto, Luis Cesar Souza de Queiroz (1998, p. 200) observa que o substituto não tem garantia de rápido e eficaz ressarcimento, e sim o direito de se apoderar da riqueza tributada (do substituído) com o fim de entregar o valor devido ao fisco. Frisa que *“é inconstitucional qualquer exigência que se lhe faça no sentido de entregar “dinheiro”, sem que exista possibilidade (física e jurídica) de ele ter, previamente, aquela importância em dinheiro”*. (QUEIROZ, 1998, p. 200).

Ainda assim, note-se que a instituição da substituição tributária é uma opção legislativa – não obstante o legislador esteja vinculado a atribuir a condição de substituto tão somente àquele que possui poder sobre a riqueza representada pelo fato gerador praticado pelo substituído – que é adotada por razões de política fiscal da administração.

Logo, a substituição tributária visa tão somente facilitar a fiscalização e a cobrança dos tributos, pois é mais fácil para a Administração Tributária concentrar a sua máquina operacional e fiscalizatória sobre certas empresas maiores, atribuindo a estas a condição de substituto tributário pelas obrigações tributárias contraídas pelas empresas menores ou pessoas físicas a elas vinculadas, pois, dessa forma, o universo da fiscalização diminui e conseqüentemente o trabalho do Fisco é facilitado.

A norma da substituição, portanto, acrescenta um fato ao antecedente da norma impositiva de tributo, que, uma vez praticado, faz nascer a obrigação de pagar o tributo para pessoa diversa do contribuinte, o substituto.

Diante disso, há de se questionar se a substituição tributária é uma norma tributária ou administrativa, pois a obrigação que o substituto assume não decorre 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.

Relação tributária seria apenas aquela que o contribuinte tem com o Fisco, decorrente da prática de uma conduta com relevância econômica que foi eleita como hipótese de incidência tributária.

Os defensores deste posicionamento afirmam que 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. A sua relação com a Administração Tributária seria de

mero 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. Pois, quem entrega parte de seu patrimônio ao erário é o contribuinte/substituído, já que a riqueza tributada é exclusivamente a sua.

O substituto teria apenas a obrigação de retirar, da riqueza do contribuinte/substituído que se encontra sob seu poder, a parcela que é devida a título de tributo, logo, ele paga tributo decorrente do fato gerador praticado por outro com recursos financeiros deste.

Para os defensores deste posicionamento, o contribuinte faz parte de uma relação tributária enquanto que o substituto integra uma relação administrativa. Assim, uma vez praticada a conduta pelo contribuinte/substituído nasce para o substituto não uma obrigação tributária e sim uma obrigação administrativa, uma vez que este apenas se obriga a entregar o tributo para o Fisco no lugar daquele, todavia, utilizando-se do dinheiro do contribuinte/substituído que se encontra sob o seu poder.

Entre os defensores deste posicionamento está Luiz César de Queiroz, que entende que a norma de substituição tributária tem natureza jurídica meramente administrativa, que se justifica pelo fato de acarretar: facilitação da fiscalização; inibição da sonegação fiscal; e aceleração da arrecadação<sup>18</sup>.

Por conta disso, Queiroz defende a diferença entre a relação jurídico-formal de natureza tributária, que é travada entre Fisco e contribuinte/substituído, e a de relação jurídico-formal de natureza administrativo-fiscal, estabelecida entre o Fisco e o substituto.

---

<sup>18</sup> “[...] 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.” (QUEIROZ, 1998, p. 199) (grifos no original)

Não nos aliamos a tal entendimento de Luis Cesar Queiroz<sup>19</sup>, pois entendemos que classificar a relação entre o substituto tributário e o fisco como de natureza administrativa acarretaria na conclusão de que, uma vez não exercido o poder de reembolso pelo substituto, o fisco não poderia cobrar deste o tributo. Ao nosso sentir, aceitar tal conclusão seria o mesmo que inviabilizar o instituto da substituição tributária, e equipará-la à mera retenção de tributos, esta sim um relação de natureza administrativa.

Conforme já explanado acima, grande da parte da doutrina, a qual nos filiamos, entende que a substituição tributária altera o polo passivo e faz nascer para o substituto uma relação tributária com o Fisco. Neste sentido, Amílcar Falcão (1993, p. 90): “*Certo é que o substituto é sujeito passivo da relação tributária*”; e Hector Villegas (1980, p. 112-113), que assevera que a substituição desloca a relação jurídica tributária do destinatário legal tributário para o substituto.

Este posicionamento encontra guarida também no art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN, que prescreve que o responsável<sup>20</sup> é o sujeito passivo da obrigação tributária quando houver previsão legal que altere o polo passivo da obrigação tributária. Ou seja, o substituto, apesar de não praticar o fato gerador, é o sujeito passivo da relação tributária em razão da expressa disposição legal que o coloca como devedor do crédito tributário.

Ao adotar tal posicionamento não estamos negando a conclusão, exposta acima, de que a riqueza que justifica a instituição do tributo para abastecer os cofres do erário não é a do substituto, e sim a do substituído. Concordamos plenamente com tal entendimento e reafirmamos que é sim a capacidade contributiva do substituído que é objeto de tributação, tanto é assim que para eleição do substituto tributário pela lei é imprescindível que este esteja em relação com tal riqueza tributada a ponto de poder exercer seu direito de reembolso.

---

<sup>19</sup> 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**. (QUEIROZ, 1998, p. 201) (grifos no original)

<sup>20</sup> Ressalte-se que o CTN utiliza a expressão responsável tanto para o substituto tributário como para o responsável por transferência.



Ocorre que o não exercício deste direito de reembolso que permite a repercussão jurídica do tributo devido pelo substituto e incidente sobre a riqueza do substituído não pode ser utilizado pelo substituto como argumento oponível ao Fisco para se esquivar do cumprimento da obrigação tributária.

Neste sentido, faz-se salutar a menção ao pensamento de Alfredo Augusto Becker, que asseverou que o substituto legal tributário não poderá esquivar-se à relação jurídica tributária ainda que apresente (no seu caso concreto individual) prova evidente da impossibilidade de repercussão econômica. Para a constitucionalidade da regra jurídica tributária basta a existência de repercussão jurídica. (BECKER, 1998, p. 482-483).

A repercussão jurídica do tributo é inerente ao instituto da substituição tributária, e se distancia por completo da repercussão econômica, decorrente dos tributos indiretos, os quais permitem que o consumidor final suporte o ônus financeiro da incidência do tributo.

Para demonstrar tal dessemelhança, faz-se uso novamente do posicionamento de Alfredo Augusto Becker (BECKER, 1998, p. 533-535), para quem a incidência econômica do tributo significa a parcela ou totalidade do ônus econômico tributário suportado definitivamente por uma pessoa, enquanto que a incidência jurídica do tributo é o nascimento do liame obrigacional tributário decorrente da incidência da regra jurídica (hipótese de incidência) sobre o fato ocorrido (fato gerador). A par disto, contribuinte de fato é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo e contribuinte *de jure* (contribuinte de direito) é o indivíduo que é investido na condição de sujeito passivo da obrigação tributária em face da incidência jurídica do tributo.

Na hipótese de incidência do ICMS, por exemplo, teremos, portanto, via de regra, a incidência jurídica do tributo sobre o comerciante e a possibilidade da incidência econômica do tributo sobre o consumidor final (caso o encargo financeiro seja transferido para este).

Esta é a regra geral, no entanto, excepcionalmente, a legislação tributária pode eleger um terceiro, que não seja aquele que realizou o fato gerador do imposto como substituto legal tributário, obrigando-o ao recolhimento do tributo ao Fisco.

Conforme já demonstrado anteriormente, entendemos que para que seja possível instituir a substituição tributária é necessário que a pessoa que venha a ser eleita como

substituto tenha influência sobre a riqueza tributada, a qual é de titularidade do contribuinte substituído. Desta forma, o substituto poderá buscar o ressarcimento do tributo mediante o mecanismo da repercussão jurídica, cobrando um valor a mais ou pagando um valor menor ao substituído, por exemplo. Diante disso, concluímos que nas hipóteses de instituição de substituição tributária se verifica a repercussão jurídica do tributo.

Ou seja, repercussão econômica do tributo indica o fenômeno de transferência, no todo ou em parte, do ônus econômico do tributo de uma pessoa para outra, enquanto que a repercussão jurídica do tributo está relacionada com a eleição de um sujeito passivo diverso do contribuinte que pratica o fato gerador, ou seja, a legislação aponta um substituto tributário (que se assemelha ao contribuinte de direito, uma vez que a obrigação tributária nasce exclusivamente para ele), o qual tem o poder de buscar a repercussão jurídica do tributo.

No âmbito do ICMS é muito comum a instituição da substituição tributária acompanhada da figura da “antecipação do fato gerador”, quando há a exigência antecipada do imposto antes da concretização do seu fato gerador, a chamada substituição tributária para frente ou progressiva. Outrossim, também se verifica a instituição da substituição tributária acompanhada do diferimento do pagamento do tributo, ou seja, da postergação do pagamento do ICMS para uma etapa posterior da cadeia de incidência do tributo, chamada substituição tributária para trás ou regressiva<sup>21</sup>.

Assim, quando o substituto embute no preço da mercadoria o valor do ICMS devido por ele (substituto) em razão do fato gerador a ser realizado no futuro pelo contribuinte substituído (substituição tributária para frente) verifica-se a repercussão jurídica do tributo. Por outro lado, quando o comerciante repassa o valor ICMS para o consumidor final estar-se diante da mera repercussão econômica do tributo.

Deste modo, conclui-se que o substituto não deve arcar com o ônus do tributo, uma vez que não possui capacidade contributiva e para tanto pode usar do seu direito de reembolso fazendo com que haja a repercussão jurídica do tributo para o substituído. O

---

<sup>21</sup> Existem posicionamentos doutrinários no sentido de que a substituição tributária com diferimento, também conhecida de substituição tributária regressiva ou para trás, não seria uma autêntica substituição, pois se enquadraria no conceito de sujeição passiva direta, neste sentido, ver o posicionamento de Adão Sergio do Nascimento Cassiano (CASSIANO, 2016, p 244-250). Outrossim, há também quem defenda a distinção entre substituição tributária e diferimento, como Leandro Paulsen (PAULSEN, 2008, p. 152). Todavia, como o presente trabalho se restringe à análise da substituição tributária para frente, não nos aprofundaremos sobre tais questões.

substituto não deve pagar tributo do próprio bolso, e, a princípio, repercutirá juridicamente o custo do tributo pago por fato gerador realizado por outro. Contudo, caso não exerça o seu direito legal, não poderá opor tal fato ao Fisco como argumento capaz de elidir a obrigação tributária determinada pela lei. No máximo poderá buscar o seu direito de regresso perante o substituído na esfera cível.

Em que pese entendimento contrário de Edvaldo Brito, para quem, na substituição tributária para frente (com antecipação da cobrança do tributo), o descumprimento da prestação pecuniária, devida pelo substituído ao substituto, impede a cobrança do imposto do substituto, pois não há resultado econômico que justifique a tributação<sup>22</sup>, entendemos que tal situação não desonera o substituto do dever legal de pagar o tributo. Ao nosso sentir, a imposição legal da responsabilidade tributária por substituição faz nascer exclusivamente para o substituto o dever de recolher o imposto, independente do fato dele ter exercido seu direito de repercutir juridicamente o ônus financeiro do tributo ao contribuinte substituído. Admitir tal situação como liberação deste dever legal atribuído ao substituto deturparia o próprio instituto da substituição tributária, o qual foi criado pelas razões de praticidade da fiscalização, pois obrigaria o fisco a conferir o adimplemento das prestações entre substituto e substituído para fins de cobrança do tributo por substituição.

Há de se observar que, quando estivermos diante de um caso de mera substituição tributária (sem cobrança antecipada), o inadimplemento da obrigação contratual firmada entre substituto e substituído não impede a concretização do fato gerador (praticado pelo substituído), por conta do quanto prescrito no art. 118 do Código Tributário Nacional, que determina que, na interpretação da ocorrência do fato gerador seja abstraída a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos

---

<sup>22</sup> “A análise dessa categoria jurídica do direito tributário leva a verificar se, na “substituição” operada no pólo passivo da obrigação tributária, é possível alegar, como motivo de não-cumprimento da prestação pecuniária compulsória respectiva, a falta de cumprimento de prestação pecuniária voluntária entre habitantes desse pólo. A conclusão é no sentido positivo, porque, não havendo como passar o encargo do tributo, devido pelo substituído, para que ele cumpra a prestação pecuniária compulsória, quando ele descumpra a voluntária, perante o substituto, isto porque na técnica do ICMS o seu próprio montante integra a sua própria base de cálculo, então, somente pelo estorno desse montante ficaria o substituto liberado do ônus, cabendo à Administração buscar esse valor no substituído. Afinal, o substituto é mero auxiliar e somente será, de modo certo, um substituto se se puder reembolsar de encargos financeiros que suportar nessa relação.” (...) Por via de consequência, havendo descumprimento da prestação pecuniária voluntária, por parte do substituído, o sistema repele que sem resultado econômico complete-se o fato gerador, razão porque o substituto está liberado. Substituto, por natureza, não tem encargo e sim reembolso. Veja-se que, na hipótese de o substituto não cumprir a prestação pecuniária compulsória, o substituído não será molestado, respeitando-se, portanto, a conotação econômica”. (BRITO, 2002, p. 47/55).

contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, bem como os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos<sup>23</sup>.

Entendemos que o mesmo raciocínio há de ser aplicado aos casos de substituição tributária instituída conjuntamente com a cobrança antecipada de tributo (substituição tributária para frente), a ausência de adimplemento da obrigação contratual que o substituído tem perante o substituto não desobrigará o substituto de recolher, antecipadamente, o tributo devido em razão do fato gerador presumido que será realizado pelo substituído no futuro.

Ressaltamos que tal entendimento não significa dizer que o substituto tributário é sujeito passivo direto da obrigação tributária. Nesta linha de pensamento, o substituto, por ser escolhido pela norma de incidência para recolher o tributo, é o único sujeito passivo da obrigação tributária, e não há que se analisar a existência de repercussão jurídica do tributo.

Entre os defensores deste posicionamento, está Paulo de Barros Carvalho, que assevera que não há substituição alguma, pois não ocorre uma troca propriamente dita do sujeito passivo, uma vez que o substituto tem o dever de pagar o tributo desde o momento que o substituído praticou o fato gerador<sup>24</sup>.

Tal entendimento está intrinsecamente relacionado com a concepção de que o critério pessoal é definido apenas no consequente da norma e que a materialidade da hipótese de incidência não interferiria no critério pessoal do consequente. Nesta linha de raciocínio, o sujeito passivo da obrigação tributária não precisaria ser, necessariamente, o titular da riqueza tributada e a eleição do substituto não significaria a alteração do sujeito passivo.

---

<sup>23</sup> Nesta linha de entendimento, o Superior Tribunal de Justiça sedimentou entendimento que “*Nos termos do art. 118 do Código Tributário Nacional, o descumprimento da operação de compra e venda mercantil não tem o condão de malferir a ocorrência do fato gerador do ICMS.* (STJ, REsp 1189924/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25/05/2010, DJe 07/06/2010) e que a “*A exigência tributária não está vinculada ao êxito dos negócios privados.*” (REsp 956.842/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 20.11.2007, DJ 12.12.2007, p. 408.).

<sup>24</sup> “*Não sobeja renovar que a substituição de que falam os mestres, ou que registram os textos prescritivos, dista de ser fenômeno jurídico em que um sujeito de direitos cede lugar a outro sujeito de direitos, sob o pálio de determinado regime, como sugere o termo. A modificação se produz antes que o texto seja editado, em tempo que antecede o aparecimento da disciplina jurídica sobre a matéria. Estamos diante de algo que se opera em intervalo meramente político, quando o legislador prepara sua decisão e a norma ainda não logrou entrar no sistema.*” (CARVALHO, 1999, p. 159-160)

Entretanto, tal posicionamento não deve prosperar, pois, como visto acima, a materialidade da norma de incidência induz sim a definição do sujeito passivo tributário, que só pode ser o contribuinte (titular da riqueza tributada) e não quem o legislador arbitrar.

Desta forma, há sim uma substituição no sujeito passivo, mas esta substituição é somente na pessoa que entrega, aos cofres do erário, o *quantum* relativo ao tributo devido, pois quem arca com a carga tributária continua sendo o contribuinte substituído, em razão da repercussão jurídica do tributo. 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 em razão da repercussão jurídica do tributo. No entanto, não pode o substituto se esquivar da obrigação legal de pagar o tributo sob o argumento de que não usufruiu do seu direito de prévio reembolso.

Repise-se, a existência de poder do substituto sobre a riqueza tributada (do substituído) é essencial para que seja constitucional a instituição da substituição tributária, somente assim haverá a possibilidade de repercussão jurídica, mediante os mecanismos de retenção e reembolso do substituto perante o substituído. Todavia, se por algum motivo o substituto deixar de exercer o seu direito ao prévio reembolso não poderá opor contra o fisco tal fato para se liberar do dever legal de pagar o tributo.

Neste sentido é o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coelho, que, na linha de pensamento de Hector Villegas e Amílcar Araújo, entende que, na substituição tributária, a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte, pois a lei imputa o dever de pagar o tributo ao substituto (2005, p. 710).

Segundo Sacha Calmon, o substituto tributário poderia ser definido como destinatário legal tributário, uma vez que estaria indicado pelo conseqüente da norma de incidência tributária, que, nesta situação, alteraria o critério pessoal inerente à materialidade do antecedente<sup>2526</sup>.

---

<sup>25</sup> “Melhor seria chamá-lo de “destinatário legal tributário” para estremá-lo do “contribuinte” e considerar ambos “sujeitos passivos diretos”. Assim, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados: A) o “contribuinte”, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio; e B) o “destinatário legal tributário”, que paga dívida própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente através da criação do *vinculum júris obrigacional*.” (COELHO, 2005, p. 723-724)

Em que pese entendermos como mais correto a utilização do termo “*destinatário legal tributário*” para designar aquele que pratica a materialidade da hipótese de incidência tributária, não podemos deixar de dar razão ao mencionado professor, pois a eleição do substituto legal tributário implica na inclusão deste na relação jurídico obrigacional tributária, sendo constituído o crédito tributário contra ele (substituto).

Em síntese, não temos dúvida em afirmar que o sujeito passivo da relação obrigacional tributária pode ser o contribuinte ou o substituto tributário.

Neste ponto há que se salientar a diferença entre o substituto tributário e o mero agente de retenção, observada por parte da doutrina. Johnson Barbosa Nogueira, por exemplo, considera um erro a indicação da tributação na fonte como exemplo de substituição tributária (NOGUEIRA, 1982, p. 101-102).

Esta diferenciação é decorrência da conceituação do substituto tributário como de sujeito passivo da relação tributária, pois, assim, o substituto diferenciar-se-ia do responsável pela retenção na fonte porque assume a obrigação tributária principal, sendo o devedor do tributo, enquanto que o agente retentor apenas repassa o valor do tributo devido por outro, participa portanto, de uma relação jurídico de natureza administrativa.

Sacha Calmon endossa tal diferenciação, chamando atenção que aquele que apenas retém o tributo devido por terceiro e paga em nome deste não participa de uma relação tributária. Por outro lado, é partícipe da relação tributária aquele que é eleito como responsável pela lei, quando lhe seja atribuído a obrigação de pagar o tributo mesmo se não retiver do contribuinte substituído<sup>27</sup>.

Portanto, faz-se imperiosa a distinção entre o substituto tributário e o mero agente de retenção, uma vez que o primeiro participa de uma relação jurídica tributária que lhe implica a obrigação de recolher o tributo, sob pena de arcar com as consequências de um processo executivo fiscal, independentemente de ter buscado ou não a repercussão jurídica do tributo perante o substituído. Por sua vez, o mero agente de retenção não corre o risco de sofrer autuação fiscal para lhe exigir o cumprimento de

---

<sup>26</sup> Sacha Calmon (2005, p. 719) entende que o critério pessoal da norma de incidência está contido na materialidade do antecedente, contudo, adverte que ele também é encontrado no consequente, que poderá manter o que está na hipótese de incidência, ou alterar (substituição) e estipular um outro sujeito passivo.

<sup>27</sup> “O que retém tributo devido por terceiro não é partícipe de uma relação jurídico-tributária. Quando entra, torna-se responsável (caso da lei que atribui ao retentor o dever de pagar se não retiver). Ele simplesmente age como agente de retenção, por ter à sua disposição o dinheiro de terceiros obrigados em razão de relações extratributárias.” (COELHO, 2005, p. 733)

obrigação tributária principal, ou seja, recolher o tributo. Contra o mero agente de retenção que deixar de cumprir o dever legal de reter e repassar o tributo ao fisco é possível tão somente a aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias.

O substituto se enquadra como um agente de percepção (arrecadação) do fisco, pois não tem à sua plena disposição a riqueza do terceiro, e tem apenas uma influência sobre esta. Enquanto que o agente de retenção tem pleno acesso a um patrimônio do qual fará a retenção da parcela devida a título de tributo por terceiro<sup>28</sup>.

Há de se frisar que a diferenciação entre “*agente de retenção*” e “*agente de percepção*” é feita com maestria por Hector Villegas (1980, p. 115), que ensina que o primeiro “*se acha na possibilidade de amputar uma porção de dinheiro do destinatário legal tributário*”, enquanto o segundo “*está numa situação tal que lhe permite receber do destinatário legal tributário um montante tributário que, posteriormente deve depositar à disposição do fisco*”, por conseguinte, o autor assevera que tanto o agente de retenção como o agente de percepção podem ser eleitos como substitutos tributários.

Neste ponto devemos ressaltar que o agente de retenção pode vir a ser eleito como substituto, contudo, nem toda retenção na fonte será necessariamente substituição tributária. Não entendemos como correto a equiparação de toda e qualquer retenção na fonte com a substituição tributária. A retenção na fonte somente será substituição tributária quando for atribuída ao agente de retenção a dívida tributária, independentemente dele ter realizado ou não a retenção. Por outro lado, quando o agente retentor tiver apenas o dever instrumental de reter o tributo e repassar ao fisco, pagando o tributo em nome do contribuinte, estaremos diante de mera retenção na fonte, que não se confunde com substituição tributária.

O substituto tributário é sujeito passivo da relação jurídica tributária principal, por dívida própria, em razão de fato gerador praticado pelo contribuinte substituído. Já o agente de retenção é sujeito de uma relação administrativa com o Fisco que o obriga a fazer a retenção e o recolhimento do tributo devido por outro.

---

<sup>28</sup> “*o substituto é agente de percepção (arrecadação) do Estado. Não é agente de retenção, porque não tem acesso a um patrimônio a entregar do qual deva reter uma parcela; tecnicamente, ele percebe, arrecada, promove, a tributação, recebendo um valor a mais do que o preço pelo qual vendeu a mercadoria. O substituto atua como agente de percepção do Estado.*” (GRECO, 2001, p. 163-164)

Conforme já demonstrado, é condição para a instituição da substituição tributária a vinculação do substituto à riqueza tributada, de modo que ele possa se ressarcir do valor do tributo que vai pagar ao Estado pelo mecanismo da repercussão jurídica do tributo.

A pedra de toque da diferenciação entre substituição tributária e a mera retenção na fonte está na titularidade da dívida tributária, na primeira a dívida é exclusiva do substituto tributário, o qual será cobrado caso reste inadimplente perante o Fisco, independentemente de ter repercutido ou não o tributo para o contribuinte substituído. Já na segunda (retenção na fonte), a dívida tributária continua sendo do contribuinte, atuando o agente de retenção como mero sujeito ativo auxiliar, como denominou Becho (2000, p. 122), ou seja, o agente de retenção faz parte de uma relação administrativa com Fisco, que lhe impõe a obrigação acessória de reter parte da riqueza do contribuinte e entregá-la ao cofres do erário. O agente de retenção paga tributo em nome do contribuinte, e não em nome próprio. Só quem paga tributo em nome próprio é o substituto.

A importância desta diferenciação é ressaltada por Andrei Pitten Velloso (2016, p. 198), que ao se referir aos agentes de retenção observa que “*A peculiaridade é serem obrigados a reter e recolher tributo devido por outrem. Não realizam o pagamento em nome próprio. Efetuam-no em nome do contribuinte.*”.

Caso o agente de retenção deixe de efetuar o recolhimento do tributo que era obrigado a reter na fonte e repassar ao Fisco, o crédito tributário será constituído em desfavor do contribuinte, e não contra ele (agente de retenção), como vemos, por exemplo, no caso da retenção na fonte do imposto sobre a renda. Um exemplo prático de mera retenção na fonte é a previsão constante na legislação do imposto sobre a renda que impõe à fonte pagadora o dever de reter o imposto devido pelo seu funcionário e repassá-lo ao fisco. Tal recolhimento é feito pela fonte pagadora (agente de retenção) em nome do contribuinte (devedor do tributo), e, caso não seja realizada a retenção e o repasse pelo agente de retenção, o imposto continua sendo devido pelo contribuinte, que tem a obrigação de informar o rendimento na sua declaração de ajuste anual.

Há casos, entretanto, em que a retenção na fonte representa nítida substituição tributária, da espécie concomitante ao fato gerador. Isso ocorrerá quando a legislação atribuir à fonte pagadora a responsabilidade pela dívida tributária, independente da realização da retenção ou não do tributo. É o caso, por exemplo, dos pagamentos de



rendimentos realizados a pessoas residentes no exterior, quando se atribui a titularidade da dívida tributária exclusivamente à fonte pagadora. O mesmo pode ocorrer também nas legislações municipais de ISS, quando se atribuir a responsabilidade tributária ao tomador do serviço, como substituto tributário.

Destarte, a relação do substituto com o Fisco é de uma obrigação tributária, pois é contra ele que será constituído o crédito tributário. Por outro lado, a relação entre Fisco e agente de retenção é exclusivamente administrativa.

Na realidade, não faz diferença se o substituto atua retendo parte do patrimônio que já se encontra sobre seu poder (retenção na fonte), ou se este substituto cobra um valor a mais para o contribuinte, referente ao tributo que deverá repassar ao Estado, desde que lhe seja atribuída pela legislação o dever de pagar o tributo em nome próprio, em outras palavras, seja eleito como sujeito passivo da obrigação tributária. Uma vez incluído no polo passivo do conseqüente da hipótese de incidência tributária, o substituto deverá pagar dívida própria, ainda que lhe seja assegurado o direito de retenção ou reembolso decorrente da necessária repercussão jurídica do tributo.

A diferença entre o substituto e o mero agente de retenção reside exclusivamente na titularidade da dívida do tributo (obrigação principal), pois enquanto na substituição não há dúvida de que o tributo é devido pelo substituto, na mera retenção na fonte a dívida tributária continua sendo devida pelo contribuinte, e é atribuída ao agente de retenção um dever instrumental (obrigação acessória) de reter e repassar o tributo ao fisco.

Deve-se ressaltar que que muitos doutrinadores não identificam qualquer diferença entre a substituição tributária e a retenção na fonte, entre eles, Roque Antonio Carraza (2005b, p. 264), Geraldo Ataliba e Aires Barreto (1989, p.75), Marçal Justen Filho (1986, p. 276), Luis César de Queiroz (1998, p.201).

Todavia não nos aliamos a tal entendimento, pois entendemos que há que se fazer uma distinção entre o mero agente de retenção, sujeito de uma relação administrativa com fisco, que lhe obriga a reter parte da riqueza objeto da tributação e repassá-la ao Fisco, e o substituto tributário, que é parte de uma relação obrigacional tributária, sujeito passivo indireto, uma vez que, apesar de não ter praticado o fato gerador, deve tributo em nome próprio, e, portanto, que deve buscar a retenção,

ressarcimento ou reembolso do valor pago pelo mecanismo da repercussão jurídica do tributo.

Sendo assim, podemos concluir que a substituição tributária é instituída pelo fisco com o intuito de facilitar e otimizar a fiscalização e arrecadação tributária, elegendo sujeitos passivos que são desprovidos de capacidade contributiva, mas que têm poder sobre a riqueza tributada (do substituído) que lhes permite realizar a repercussão jurídica do tributo. Somente respeitando a prévia existência de uma relação de fato que permita que o substituto realize a retenção ou reembolso do tributo devido pelo substituído, o fisco pode atribuir o dever legal de pagar o tributo àquele que não demonstra ter capacidade contributiva.

É muito comum que a atribuição do dever legal de pagar o tributo pela instituição da substituição tributária venha acompanhado também da “*antecipação do fato gerador*”, assim entendida como a cobrança do tributo antes da concretização do fato gerador da obrigação tributária. Trata-se dos casos de substituição tributária para frente, ou substituição tributária progressiva. Note-se que, também nestes casos, a possibilidade de instituição da substituição também está condicionada à existência de uma prévia situação de fato que permita que o substituto possa repercutir juridicamente para o substituído o ônus do tributo devido por ele em razão do fato gerador que futuramente será realizado pelo substituído.

Entendemos que a substituição tributária para frente somente poderá ser instituída nos tributos plurifásicos<sup>29</sup>, pois somente nos casos em que a incidência tributária se dá em cadeia, com sucessivos fatos geradores, é que se pode admitir a aplicação do mecanismo da repercussão jurídica do tributo nas cobranças antecipadas realizadas perante o substituto.

## **2.2 A ANTECIPAÇÃO DO FATO GERADOR**

A antecipação do fato gerador é a figura jurídica pela qual é atribuído ao sujeito passivo o dever de recolher o tributo decorrente de fato gerador que ainda será praticado no futuro.

---

<sup>29</sup> Sobre a análise dos requisitos para instituição da substituição tributária para frente e quais os tributos que se adequariam a esta técnica de arrecadação, ver capítulo 4.

Na realidade, não existe uma antecipação do fato gerador, pois o que é antecipada é tão somente a cobrança do tributo que normalmente seria devido apenas após a ocorrência do fato gerador. Ao nosso sentir, as expressões cobrança antecipada de tributo ou antecipação do pagamento do tributo se adequariam melhor à figura jurídica ora analisada. Nada obstante isso, a doutrina e a jurisprudência pátrias utilizam mais comumente a expressão antecipação do fato gerador.

Tal técnica de tributação muitas vezes é chamada também de substituição tributária para frente, todavia, a substituição tributária para frente somente ocorrerá quando for verificada a conjugação de duas figuras jurídicas: a substituição tributária propriamente dita e a cobrança antecipada de tributo. Ou seja, a cobrança antecipada de tributo pode vir acompanhada ou não da instituição do dever legal de outra pessoa que não seja o contribuinte recolher o tributo (substituição tributária).

A definição da diferença de tais conceitos é primordial para que se faça uma análise coerente das referidas figuras jurídicas, principalmente quando se observa que muitas vezes os conceitos de substituição e cobrança antecipada são confundidos como sinônimos, o que de fato não são. Neste sentido, há de se observar que a análise da constitucionalidade da cobrança antecipada é um falso problema de substituição, conforme observam Roque Antonio Carrazza (2005a, p. 435-438) e Marco Aurélio Greco (2001, p. 12-16).

A cobrança antecipada de tributo é condicionada à vinculação da situação preliminar escolhida como ensejadora da exigência e a hipótese de incidência tributária, vínculo tal que seja capaz de garantir que o fato gerador irá realmente ser praticado. Contudo, tal técnica de tributação é alvo de severas críticas por parte da doutrina que condena a tributação de fatos geradores ainda por ocorrer.

Frise-se que estas duas figuras jurídicas (substituição e antecipação) são autônomas, logo, poderá haver substituição tributária sem cobrança antecipada, assim como existem previsões legais que antecipam a cobrança do tributo sem instituir uma substituição tributária<sup>30</sup>.

Muitos contribuintes questionaram a constitucionalidade da cobrança antecipada de tributos desacompanhada de substituição tributária, pois entendem que a possibilidade de exigência de tributo antes da ocorrência do fato gerador somente

---

<sup>30</sup> Nesse sentido, Marco Aurelio Greco (2001, p. 14).

passou a ser possível com o advento da Emenda Constitucional nº 03/93, que acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da Constituição Federal<sup>31</sup>.

Nada obstante isso, o entendimento que prevaleceu no Supremo Tribunal Federal (RESP 213.396) foi no sentido de que a cobrança de tributos antes da ocorrência do fato gerador já era permitida antes mesmo do advento da EC 03/93. Na mesma linha de entendimento, o Superior Tribunal de Justiça sedimentou o posicionamento de que é legal a criação da antecipação desacompanhada da substituição tributária (RMS 21118; RMS 21080; AgRg no RMS 23578).

De fato, a antecipação do fato gerador, com substituição ou sem substituição, há muito é adotada pelo legislador ordinário, nada obstante grande parte da doutrina entenda que sua instituição careça de constitucionalidade, uma vez que afronta aos direitos e garantias individuais do contribuinte como a igualdade e a capacidade contributiva, que lhes garantem o direito de somente ser obrigado a recolher o tributo se tiver praticado fato tributável que denote a existência de uma capacidade econômica do contribuinte, ou seja, uma riqueza que possa ser objeto de tributação, não se admitindo a tributação de fato que possivelmente irá gerar riqueza para o contribuinte. Um dos maiores críticos de tal técnica de arrecadação foi Geraldo Ataliba<sup>32</sup>.

Por outro lado, há na doutrina quem defenda que a substituição tributária para frente, na verdade, configura nova hipótese de incidência tributária, pois permitiria a tributação de um fato diferente daquele previsto na lei como gerador da obrigação tributária, ou seja, trata-se de uma flexibilização da competência tributária outorgada na Constituição Federal, pois é instituída uma hipótese de incidência diversa, que estabelece novo critério material, no critério quantitativo e, a depender da situação, novo critério pessoal, como é o caso de Eurico Santi<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Sobre a questão da inclusão do §7º ao art. 150 da Constituição Federal, ver Capítulo 3, item 3.1.

<sup>32</sup> “(...) se, de um modo geral, as leis civis, comerciais, administrativas, podem prudentemente estabelecer presunções e ficções, a Constituição veda que isso seja feito em matéria penal e tributária (nullum crimen, nullum tributum sin lege). Isto integra o art. 5º e está protegido pelo §4º do art. 60. Além do mais, o §1º do art. 145 – mero desdobramento do art. 5º, I, e por isso expletivo – refere-se a ‘capacidade econômica’ como critério de tratamento igual dos contribuintes. Ora essa ‘capacidade econômica’, atribuível a cada contribuinte, em cada caso, revela-se e realiza-se pela exigência de que todo fato tributável tenha conteúdo econômico mensurável. Ora, esse conteúdo há de ser real, efetivo, comprovado, concreto. Não pode ser presumido. Não pode resultar de ficção, do mesmo modo que não se pode punir alguém por crime não cometido. Não se tributa por fato provável, plausível, possível. Só por fato ocorrido, consumado.” (ATALIBA, 1993, p. 175).

<sup>33</sup> “Juridicamente, a substituição tributária cria, em lei, nova regra que antecipa a incidência, elegendo novo fato tributário e novo critério para estipulação da base de cálculo e, eventualmente, novo sujeito

Alinhamo-nos ao entendimento de que a cobrança antecipada de tributos, seja ela acompanhada ou não da substituição tributária, configura autêntica flexibilização da competência tributária outorgada pela Constituição, uma vez que esta figura jurídica representa a faculdade conferida aos entes tributantes para eleger, como hipótese de incidência tributária, situações novas, não compreendidas entre aquelas descritas no texto constitucional, mas a elas vinculadas, e que, ao fazer isso, o constituinte acabou por abolir direitos e garantias individuais dos contribuintes. Contudo, não podemos deixar de analisar os argumentos favoráveis à constitucionalidade desta técnica de tributação, cuja constitucionalidade é reconhecida pela Supremo Tribunal Federal.

## 2.2.1 Argumentos favoráveis à Constitucionalidade

### 2.2.1.1 Pressuposto de Fato

A grande questão sobre a possibilidade constitucional cobrança antecipada de tributos antes da ocorrência do fato gerador reside na delimitação da competência tributária do ente tributante e na definição de qual seria o fato gerador da obrigação tributária autorizado pela Constituição Federal.

A primeira crítica que se faz logo que se depara com tal técnica de tributação é a de que a obrigação tributária decorre da prática do fato gerador, e que, portanto, antes disso não seria possível se falar em cobrança de tributo<sup>34</sup>.

---

***passivo.** Não é o caso de relação de presunção (ou ficção) que se estabelece no plano fático, entre o fato tributário antecipado e o fato tributário efetivo. A substituição para frente é técnica legal que se situa no plano normativo, entre: a hipótese tributária do fato antecipado e a hipótese de incidência efetiva. Normas diversas que apresentam **hipóteses de incidência diversas**, porém conexas, colocadas sob o mesmo rótulo competencial: eis o arranjo jurídico do chamado regime de substituição. A questão não é relativa à presunção ou ficção de fatos, mas à flexibilidade na competência tributária para fundamentar novas hipótese tributárias correlatas à competência tributária original. (SANTI, 2005, p. 549-552) (grifos no original).*

<sup>34</sup> Marco Aurélio Greco chama a atenção para esta questão: “A base de toda a argumentação exposta pelos que se insurgem contra a figura da antecipação com substituição está apoiada na afirmação de que obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador e, portanto, qualquer cobrança só pode ser efetuada depois que ele ocorrer” (GRECO, 2001, p. 47)

Questiona-se, então, se poderia a lei instituir uma cobrança de tributo anterior à realização do fato gerador, uma vez que o Código Tributário Nacional prescreve em seu artigo 113, § 1º que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador.

Para aqueles que defendem a possibilidade da cobrança antecipada de tributos, o disposto no Código Tributário Nacional está correto, todavia não corresponde à totalidade dos modelos impositivos admitidos no ordenamento jurídico.<sup>35</sup>

Segundo tal entendimento, a competência tributária outorgada pela Carta Magna é sobre a parcela de realidade indicada no arquétipo constitucional, e não sobre a hipótese de incidência tributária, ou fato tributável. Tal parcela de realidade se denomina “*pressuposto de fato*”, a qual engloba a hipótese de incidência tributária e também situações fáticas preliminares a ela. Assim, por este entendimento, defende-se que é possível que o legislador infraconstitucional eleja um fato preliminar à hipótese de incidência tributária, desde que tal etapa preliminar esteja incluída na parcela da realidade, ou seja, esteja vinculada ao “*pressuposto de fato*” indicado na norma constitucional que outorgou competência ao ente tributante.

Os defensores desta distinção entre o pressuposto de fato da tributação e o fato gerador/fato tributável<sup>36</sup> entendem que a competência tributária é outorgada sobre uma parcela da realidade, que justifica a incidência tributária e o dever de pagar o tributo. Sendo assim, não se deveria mais falar em fato gerador da obrigação tributária, e sim em fato tributável.

O fato tributável, nessa linha de pensamento, é o evento concreto capaz de esclarecer, evidenciando de forma clara e precisa o pressuposto de fato que justifica a tributação<sup>37</sup>. A incidência do tributo com a prática do fato tributável é inegável, mas não seria a única possibilidade, pois seria também admitida a eleição de uma situação de fato ou jurídica, anterior à ocorrência do fato tributável, como capaz de gerar, por si só, a obrigação de pagar o tributo, desde que esta situação estivesse de acordo com o

---

<sup>35</sup> Gian Antonio Micheli afasta a premissa de que o tributo é aplicado à prestação exigida em todos os casos mediante o mesmo mecanismo (MICHELI, 1982, p.143). No Brasil, Marco Aurélio Greco foi precursor na defesa da constitucionalidade e legalidade da imposição tributária antes da ocorrência do fato gerador (GRECO, 2001, p. 47)

<sup>36</sup> Na doutrina italiana, entre os que adotam a distinção entre fato gerador (fato tributável) e pressuposto de fato estão Gian Antonio Micheli (MICHELI, 1974, p.150) e Andrea Fedele (FEDELE, 1968, p. 72). Por sua vez, Augusto Fantozzi observa que o pressuposto de fato não é a fonte da obrigação, mas sim o fulcro do fenômeno impositivo (FANTOZZI, 1991, p. 164-165).

<sup>37</sup> “... corresponde apenas ao evento concreto, denotador do pressuposto de fato, que a lei escolheu como deflagrador da exigência fiscal.” (GRECO, 2001, p. 26)

pressuposto de fato da tributação e estivesse definida na lei como suficiente para fazer nascer a exigência do tributo.

Prevista na lei uma situação anterior ao fato tributável, e de acordo com o pressuposto de fato do tributo, todo contribuinte que se enquadrasse nesta situação teria a obrigação de recolher o tributo, a qual estaria condicionada à verificação posterior da efetiva ocorrência do fato tributável, capaz de legitimar a cobrança antecipada prevista na legislação.

Por exemplo, no ICMS o pressuposto de fato é o ciclo econômico e circulação de mercadorias, enquanto que o fato tributável é o negócio jurídico translativo de propriedade ou posse.

O ponto fulcral da possibilidade de instituição da cobrança antecipada é, portanto, a escolha de uma situação que seja uma etapa da realização do evento que justifica a tributação, pois, conforme alerta Marco Aurélio Greco, é preciso verificar se o evento escolhido pelo legislador para atrelar o recolhimento antecipado é, verdadeiramente, uma etapa da realização do pressuposto de fato ou do fato tributável,

Pressuposto de fato, portanto, consiste na parcela da realidade que o tributo visa a alcançar. Por exemplo, o pressuposto de fato do ICMS é o ciclo econômico de circulação de mercadorias, até o seu consumo final, enquanto que o fato tributável é a operação de circulação jurídica da mercadoria.

Adotando-se este entendimento de que o fulcro da tributação é o pressuposto de fato (FANTOZZI, 1991, p. 164-165), conclui-se, conseqüentemente, que o ordenamento positivo admite o recolhimento anterior à ocorrência do fato legalmente qualificado<sup>38</sup>, pois a tributação pode se dar através do modelo obrigacional ou da cobrança antecipada.

---

<sup>38</sup> GRECO, 2001, p. 47.

Neste ponto, faz-se mister invocar a diferenciação dos tributos em dois tipos: a) exigíveis; e b) não exigíveis, feito por Marco Aurélio Greco. Os primeiros são aqueles que são cobrados tão somente quando verificados o fato tributável, fato gerador da obrigação tributária propriamente dito, enquanto que os do segundo tipo são exigidos antes da ocorrência do fato tributável sobre o qual é outorgada a competência de tributar<sup>39</sup>.

Note-se que tal entendimento não implica negar completamente a importância do fato gerador – melhor interpretado como fato tributável– pois é imprescindível a sua ocorrência, seja para dar causa à obrigação tributária ou para justificar a obrigação já constituída<sup>40</sup>.

Portanto, admitindo-se o modelo de cobrança antecipada, o exame da sua constitucionalidade resistirá primeiramente em verificar se o evento escolhido pelo legislador para atrelar o recolhimento antecipado é, verdadeiramente, uma etapa da realização da situação sobre a qual o ente tributante tem competência para instituir o tributo.

Ou seja, para os defensores de tal posicionamento, a Constituição outorga competência aos entes tributantes para instituir tributos sobre determinadas parcelas da realidade (pressupostos de fato), e, o momento em que se perfaz a obrigação de entregar o dinheiro aos cofres do erário é consubstanciado, em regra, pela prática do fato que representa esta situação hipotética (fato tributável), que no caso do ICMS, é a operação de circulação de mercadoria.

Todavia, a par deste “*modelo obrigacional*”, o ente tributante também poderá estatuir que a obrigação de recolher o tributo nasça com o acontecimento de uma fase preliminar. Ou seja, um outro fato, diverso do fato gerador (fato tributável) e anterior a este, pode ser eleito como hipótese de incidência do tributo, desde que seja relacionado com aquela parcela de realidade configurada na norma de competência tributária, uma

---

<sup>39</sup> “O modo pelo qual realidade e conduta irão se vincular está no campo da liberdade de escolha do legislador. Se através de um modelo obrigacional (o que denominei, em outra oportunidade, “tributos exigíveis”) ou se de um modelo em que a entrega de dinheiro se posicione antes da ocorrência do fato previsto na Constituição (o que denominei “tributos não-exigíveis), isto será opção do legislador, sendo ambas, em princípio, igualmente válidas constitucionalmente se a realidade circunscrita pela norma de competência e o modo adotado forem compatíveis.” (GRECO, 2001, p. 49)

<sup>40</sup> “O fato gerador continua sendo elemento indispensável para a operação do modelo. Continua sendo o núcleo do fenômeno impositivo, assumindo ora a posição de gerador da obrigação (se antecedente a ele), ora a posição de legitimador do recolhimento antecipado (se posterior a ele).” (GRECO, 2005, p. 51).



vez que a competência outorgada é sobre o pressuposto de fato e não sobre o fato tributável.

Adotando integralmente tal entendimento, o Supremo Tribunal Federal, ao se pronunciar sobre a substituição tributária para frente, concluiu que a cobrança antecipada de tributo não significa cobrança de tributo sem ocorrência do fato gerador (RE 213.396).

Nada obstante isto, tal entendimento, é alvo de severas críticas de parte doutrina que não admite a tributação de fatos ainda por ocorrer. Um dos críticos mais ferrenhos da cobrança antecipada de tributos, Geraldo Ataliba, ironizou tal figura jurídica comparando-a à punição de crimes que não foram cometidos<sup>41</sup>.

Os críticos à cobrança antecipada defendem que a tributação só pode ocorrer com a efetiva realização do fato gerador, e, não se pode tributar um fato ainda não concretizado no mundo real. Neste sentido, Geraldo Ataliba afirma que a exação tributária não pode incidir sobre um fato presumido, “*não se tributa por fato provável, plausível, possível. Só por fato ocorrido, consumado.*” (1993, p. 175).

Infelizmente, não prevaleceu na jurisprudência consolidada no Supremo Tribunal Federal as posições doutrinárias que rejeitavam a figura da cobrança antecipada por esta representar ausência de segurança jurídica e ofensa aos direitos e garantias individuais do contribuinte, entre os quais está o de que somente é possível se exigir tributo mediante a prática do fato gerador, pois é pressuposto para a cobrança do tributo a subsunção do fato concreto à norma geral e abstrata prevista na hipótese de incidência tributária<sup>42</sup>.

Não prevaleceu, portanto, a concepção de que a incidência tributária só pode alcançar os fatos geradores já concretizados no mundo fenomênico, o que representa

---

<sup>41</sup> Geraldo Ataliba, em palestra proferida no VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em São Paulo de 15 a 17 de setembro de 1993, asseverou: “*Estou disposto a aceitar a tributação de fato futuro, como se prevê nessa Emenda Constitucional. Estou disposto a aceitar que um fato que ainda não aconteceu possa ser fato gerador de obrigação tributária. Posso aceitar isso, estou disposto, no instante em que também se emende a Constituição para dizer que nós poderemos, cidadãos, ser punidos por crimes que ainda não cometemos.*” (ATALIBA apud CARRAZA, 2005a, p.439)

<sup>42</sup> Neste sentido são as críticas de Paulo de Barros Carvalho: “*Ora, se pensarmos que o direito tributário se formou como um corpo de princípios altamente preocupados com minúcias do fenômeno da incidência, precisamente para controlar a atividade impositiva e proteger os direitos e garantias dos cidadãos, como admitir um tipo de percussão tributária que se dê à margem de tudo isso, posta a natural imprevisibilidade dos fatos futuros? Se é sabidamente difícil e problemático exercer o controle sobre os fatos ocorridos, de que maneira lidar com a incerteza do porvir e, ao mesmo tempo, manter a segurança das relações jurídicas?*” (CARVALHO, 1999, p. 162-163).

significativo prejuízo à segurança jurídica e aos direitos individuais dos contribuintes<sup>4344</sup>.

O reconhecimento da possibilidade da cobrança antecipada de tributos contraria a teoria a respeito da incidência tributária. A admissão desta figura jurídica pelo Supremo Tribunal Federal representou a desconsideração dos infundáveis posicionamentos doutrinários em defesa do condicionamento da cobrança do tributo à ocorrência do fato gerador, em consonância com as limitações constitucionais ao poder de tributar, tais como a estrita legalidade tributária, a tipicidade tributária, a capacidade contributiva, bem como à competência tributária outorgada na Constituição, e também à segurança jurídica, representada no direito que têm os contribuintes de somente serem tributados quando efetivamente praticarem o fato sobre o qual o ente tributante tem competência para instituir tributo<sup>45</sup>.

Em síntese, restou vencida a posição doutrinária que se opõe à cobrança antecipada de tributo e que defendem o fato gerador como a única forma justa e legal de incidência tributária. Prevaleceu, na jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, a posição doutrinária que faz a distinção entre “*pressuposto de fato*” e “*fato tributável*”, acima explicitada.

Ao nosso ver, a parcela da realidade descrita na norma constitucional que outorga a competência só pode ser verificada com o acontecimento real do exato fato previsto na Constituição. No caso do ICMS, por exemplo, não se pode cobrar tributo sem a ocorrência da operação de circulação de mercadoria estipulada no art. 155, II da Constituição Federal.

---

<sup>43</sup> Neste sentido são as críticas de Roque Antonio Carrazza: “*A Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição tributária venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte. É ela que – sistematicamente interpretada – não admite que haja a chamada substituição tributária para frente.*” (CARRAZA, 2005a, p. 436).

<sup>44</sup> Edvaldo Brito também se manifestou de forma contrária a tal figura jurídica: “*Em matéria de ICMS costuma-se falar em uma substituição de quem está na frente, por aquele que está na atrás. Vale dizer: o fornecedor de uma mercadoria fica responsável pelo recolhimento do imposto que seria devido pelo adquirente, relativamente à operação que este irá realizar no futuro, portanto, lá na frente. O fornecedor é o substituto e o adquirente é o substituído. Esta substituição, independentemente de qualquer outra cogitação, não é constitucional porque aceitá-la seria admitir a absurda possibilidade de incidência, sobre o vazio, da norma tributária que descreve a hipótese do fato gerador.*” (BRITO, 2002, p. 28).

<sup>45</sup> Neste sentido são os ensinamentos de Humberto Ávila: “*A Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal.*” (AVILA, 2010, p. 308).

A jurisprudência pacificada no Supremo Tribunal Federal<sup>46</sup> adota a teoria do pressuposto de fato e admite a instituição da cobrança antecipada de tributos em fase preliminar do fato sobre o qual é outorgada a competência para instituir o tributo, em detrimento da teoria mais tradicional sobre a estrita legalidade e tipicidade tributária, que restringe a incidência do tributo exclusivamente à efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, tal como resta previsto no Código Tributário Nacional (art. 113, §1º).

Ao nosso ver, a incidência tributária ocorre, exclusivamente, no momento em que a conduta do contribuinte se enquadra naquela hipótese geral e abstrata prevista na norma que instituiu o tributo. Não se pode admitir a cobrança antecipada sob a simples alegação de que existe certo grau de certeza que o “*fato legitimador*” ocorrerá futuramente, pois tal “*certeza*” nunca poderá ser obtida.

A admissão da cobrança antecipada de tributo olvida a insegurança jurídica que decorre da cobrança de tributos sobre fatos ainda por ocorrer, pois, o fato presumido nunca será um fato real e sim um fato fictício, sobre o qual não foi outorgada competência para instituição de tributos<sup>47</sup>.

A norma que outorga competência ao ente tributante o faz sobre determinada situação fática, logo, a cobrança do tributo pressupõe a sua ocorrência e não pode ser realizada sobre os preparativos à situação hipoteticamente prevista. Por mais que, por esta fase preambular, se possa presumir que o fato gerador irá ocorrer, esta presunção nunca poderá garantir com absoluta certeza a concretização da hipótese de incidência tributária.

#### *2.2.1.2 Hipótese de Incidência da Cobrança Antecipada de Tributo - Momento Idôneo, Necessário e Adequado*

Para os defensores da antecipação da cobrança do tributo, o ponto chave para a constitucionalidade de tal cobrança antecipada é a vinculação entre a fase preliminar e o

---

<sup>46</sup> Ver capítulo 3.

<sup>47</sup> Neste sentido, Roque Antonio Carrazza: “*Em nenhum momento a Constituição abre espaço à criação de tributo sobre fato presumido. Reporta-se, tão somente, a fatos concretamente realizados, até para dar efetividade, no campo tributário, ao magno princípio da segurança jurídica*” (CARRAZA, 2005b, p. 266).

fato gerador. Assim, a “cláusula de vinculação” (GRECO, 2001, p. 25-27) será pressuposto da antecipação: “*Existe inconstitucionalidade quando o evento escolhido não é “meio idôneo” para a materialização do fato gerador; em outras palavras, quando não for atendida a cláusula de vinculação*” (2001, p.67-68).

Assim, esta fase preliminar, escolhida para dar ensejo à cobrança antecipada, pode ser do pressuposto de fato ou do fato tributável, desde que vinculada à hipótese de incidência prevista na lei a ponto de garantir o acontecimento, no futuro, do fato gerador (fato tributável).

Há de se ressaltar que a se eleição de uma fase preliminar do fato tributável já é questionável, a eleição de uma fase preliminar ao pressuposto de fato se apresenta mais complicada ainda, pois representa uma maior dificuldade em garantir a ocorrência do fato tributável.<sup>48</sup> Por exemplo, seria muito difícil imaginar uma fase preliminar ao ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias que pudesse garantir a ocorrência posterior do fato tributável do ICMS.

Neste ponto, observamos que a teoria que admite a cobrança antecipada de tributo tem como premissa a concepção de que a competência outorgada ao ente tributante é sobre o pressuposto de fato, o qual é o fundamento da tributação. Sendo assim, como poderia ser lícito ao ente tributante eleger uma fase preliminar a este pressuposto de fato para dar ensejo à cobrança antecipada? Em outras palavras, como poderia um fato que está fora do pressuposto de fato ser escolhida para o recolhimento do tributo?

Entendemos que, mais do que uma mera dificuldade, a eleição de uma fase preliminar ao pressuposto de fato para o recolhimento antecipado configura autêntica impossibilidade jurídica. Admitir o contrário acarretaria em nítida ofensa à competência tributária.

Assim, ainda que seja admitida a concepção de que a competência é outorgado sobre uma parcela da realidade (pressuposto de fato) e que o ente tributante tem faculdade de escolher uma etapa prévia à concretização da materialidade da hipótese de incidência tributária, a única possibilidade de instituir tal cobrança antecipada seria a eleição de uma fase preliminar do fato gerador, ou tributável, pois tanto a fase

---

<sup>48</sup> GRECO, 2001, p. 51.

preliminar e o fato tributável estão inseridos no referido pressuposto de fato estatuído na norma constitucional de competência.

Portanto, da teoria do pressuposto de fato se deve concluir que é possível a eleição de momento diverso (preliminar) ao fato gerador para o recolhimento do tributo, desde que esta fase anterior seja inerente àquele: “*No caso de fase preliminar de um fato gerador há uma única realidade que se desdobra no tempo; e, por ser uma realidade única, pode ter suas etapas qualificadas em função do todo.*” (GRECO, 2001, p. 67).

## 2.3.2 Argumentos contrários à Constitucionalidade

### 2.3.2.1 Estrita Legalidade/Tipicidade

A exigência do respeito à legalidade<sup>49</sup> se encontra esculpida no art. 5º, inciso II da Constituição (“*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão*

---

<sup>49</sup> Não utilização a expressão “*princípio da legalidade*”, pois entendemos que se trata, na realidade, de uma regra, e não de um princípio. Adotamos aqui os ensinamentos de Robert Alexy no sentido de que os princípios são mandamentos de otimização, pois “*ordenam que algo seja realizado na maior medida do possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes*” (ALEXY, 2011, p. 90), possuindo um grau de generalidade e abstração maior, pois são usados como uma direção a ser seguida no cumprimento das regras. Já as regras, por sua vez, referem-se a determinações, exigem o seu cumprimento, e devem ser aplicadas desde que sejam válidas. (ALEXY, 2011, p. 91). O conflito entre regras é solucionado por duas maneiras: i) afastamento da regra considerada inválida (excluindo-a do ordenamento jurídico) e aplicação da regra válida; ou ii) inclusão de uma cláusula de exceção para eliminar o conflito, agregando-se à regra uma situação que sempre que verificada acarretará no afastamento da regra excetuada, evitando-se, assim, a sua exclusão do ordenamento jurídico. Já a colisão entre princípios deverá ser solucionada pelo sopesamento dos princípios em face do caso concreto, como observa ALEXY (2011, p. 96): “*a solução para essa colisão consiste no estabelecimento de uma relação de precedência condicionada entre os princípios, com base nas circunstâncias do caso concreto*”. Vê-se, portanto, a distinção entre regras e princípios, uma vez que, diante de um conflito de regras, uma haverá de ser declarada válida e outra inválida pela aplicação de regras como, por exemplo, *lex posterior derogat priori* ou *lex specialis derogat lex generalis*, salvo nos casos em que se atribui à regra uma cláusula de exceção, enquanto que na colisão de princípios um destes deverá ceder para que aquele que tenha prevalência no caso concreto seja aplicado. Na colisão de princípios não se cogita a extinção do princípio cedido, ou a sua declaração de invalidade, nem mesmo o surgimento de uma regra de exceção, o que há é identificação de qual princípio tem peso maior no caso que originou a colisão, sem a faculdade de criação de uma cláusula de exceção como no conflito de regras. Princípios, ensina Alexy (2011, p. 104) não contêm mandamento definitivo, pois uma determinada colisão de princípios cuja conclusão seja pela prevalência de um princípio em um determinado caso não implica que este princípio venha sempre a prevalecer em todas as demais situações. Diante disso, entendemos que a norma constitucional que estabelece a obediência à legalidade prevê uma determinação, uma regra, a qual deve ser observada sob pena de declaração de invalidade da norma jurídica que não a observar. Não se trata, portanto, de um mandamento de otimização, cuja aplicação dependerá da conclusão do sopesamento realizado no caso concreto em razão da lei de colisão.

*em virtude de lei*). I No âmbito da Administração Pública, o princípio da legalidade insculpido no art. 37 da Carta Magna limita a atuação do Poder Público, pois determina que este somente poderá atuar com base na lei, e também representa uma garantia aos administrados, visto que estes só devem cumprir as exigências do Estado se estas estiverem previstas na lei.

Ainda assim o diploma constitucional reforçou esta garantia no âmbito tributário, como se pode depreender do dispositivo constante no capítulo “*Das Limitações do Poder de Tributar*” (art. 150, I), que determina que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Este dispositivo reflete que o Direito Tributário deve obediência à estrita legalidade, a qual impõe a determinação de que somente a lei<sup>50</sup> poderá instituir ou majorar tributos, e que esta lei deverá prescrever todos os elementos do antecedente e consequente da hipótese de incidência tributária.

Segundo Alberto Xavier (1978, p.37), no Direito Tributário a exigência da legalidade é ainda mais intensa, pois este ramo está submetido à “*reserva absoluta de lei*”, a qual tem como principal intuito evitar a cobrança de tributos arbitrários, retirando ao máximo a possibilidade de o Fisco exigir tributos com subjetivismo e discricionariedade<sup>51</sup>.

Por conta disso, a prescrição constante no art. 150, I, da CF/88 não pode ser interpretada como uma mera repetição do que já consta no art. 5º, II e no art. 37 da Constituição Federal. Mais do que isto, a previsão de tal dispositivo no capítulo das limitações constitucionais ao poder de tributar representa que a obediência à legalidade

---

<sup>50</sup> Não se deve olvidar que, segundo o art. 62 da CF/88, a Medida Provisória tem força de lei e, por conseguinte, pode instituir ou majorar tributos, embora tal possibilidade seja duramente criticada por alguns doutrinadores, dentre eles, Roque Antonio Carrazza (2005a, p. 269-289) e Edvaldo Brito (2015, pp. 25-28).

<sup>51</sup> “*Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz ou administrador – e, portanto, a prevenir a aplicação de tributos arbitrários, optou-se neste ramo do Direito por uma formulação mais restrita do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão do caso concreto.*” (XAVIER, 1978, p. 37).

para a exigência de tributos é ainda mais forte que aquela exigida para que Administração Pública institua outros deveres aos seus administrados<sup>52</sup>.

Sendo assim, a estrita legalidade tributária impõe que a lei tributária disponha sobre os elementos de sua incidência, não deixando espaço para que se faça alguma valoração na sua aplicação<sup>53</sup>.

Portanto, em razão da estrita legalidade tributária a lei que instituir o tributo, ao prescrever norma geral e abstrata, denominada hipótese de incidência, deverá descrevê-la minuciosamente. Em decorrência disto, a lei tributária somente poderá ser aplicada quando restar concretizado no plano ontológico um fato que guarde perfeita relação com a descrição fática contida na norma.

Logo, somente configurar-se-á o fato gerador quando forem verificados, no mundo fenomênico, todos os elementos integrantes do antecedente tributário (critérios material, espacial e temporal) e do seu consequente (critérios pessoal e quantitativo). Geraldo Ataliba e Aires Barreto já observavam que a simples falta de reconhecimento, no fato ocorrido mundo real, de apenas um dos elementos contidos na hipótese de incidência tributária é suficiente para que não haja a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária<sup>54</sup>.

Deste modo, verifica-se que esta exigência de que o fato do mundo real encontre perfeita identidade com o suporte fático previsto na norma é uma decorrência da estrita legalidade tributária. Tal consectário é chamado pela doutrina de tipicidade tributária, que representa, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, uma decorrência imediata da estrita legalidade tributária<sup>55</sup>. Gerd Willi Rothman (1983, p. 96-97), por sua vez,

---

<sup>52</sup> Neste sentido, Clélio Chiesa (1997, p. 50): “A previsão do artigo 150, I, da Constituição Federal, não é mera repetição, fruto do descuido do constituinte, mas um reforço ao princípio da legalidade, que em matéria tributária se transfigura no princípio da estrita legalidade.”

<sup>53</sup> “Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independente de qualquer livre valoração pessoal.” (XAVIER, 1978, p. 37).

<sup>54</sup> “Não basta, outrossim, que a lei contemple todos os critérios (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo). É imperioso que, nos fatos concretamente ocorridos, seja possível reconhecer cada um desses aspectos ou critérios descritos pela norma. Se, nada obstante a minudência da lei em descrever todos os critérios, não se pode reconhecer todos eles, nos fatos que se pretende alcançar, um só que falte impede o nascimento da obrigação tributária.” (ATALIBA; BARRETO, 1989, p. 91).

<sup>55</sup> “O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei

denomina a tipicidade tributária como “*princípio específico da conformidade da tributação com o fato gerador*”, sendo este corolário dos princípios da legalidade da administração, reserva de lei e estrita legalidade tributária<sup>56</sup>.

Percebe-se, portanto, que a regra constitucional da estrita legalidade tributária é razão para o surgimento de outra regra, qual seja, a tipicidade tributária, pela qual o tributo, que necessariamente deve estar previsto em lei que exaustivamente estabeleça todos os critérios do antecedente e do conseqüente da regra matriz de incidência tributária, somente poderá ser exigido quando o fato se subsumir completamente à hipótese de incidência prevista na norma geral e abstrata indicada na lei.

Ou seja, a legalidade impõe que o tributo, assim como qualquer outra imposição da Administração aos seus administrados, seja instituído por lei. Por sua vez, a estrita legalidade tributária é a determinação de que esta lei disponha sobre todos os elementos da hipótese a ponto de não deixar nenhum campo aberto à valoração pessoal do aplicador da norma de incidência tributária. Por fim, a tipicidade tributária (decorrência da estrita legalidade tributária) prescreve que o fato gerador somente se realizará quando o fato real preencher todos os requisitos estabelecidos no suporte fático previsto de forma geral e abstrata na lei<sup>57</sup>.

Há de se frisar, ainda, que a determinação extraída da tipicidade tributária não é particularidade do Direito Tributário, esta é uma regra geral do Direito que prescreve que a norma jurídica somente poderá incidir quando ocorrer o fato que está nela previsto. Neste ponto, é salutar a referência aos ensinamentos de Pontes de Miranda, que assevera que a norma jurídica incide sobre fatos do mundo real, juridicizando-os. Assim, os fatos ocorridos no mundo, uma vez acontecidos da forma como estão

---

*adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade”* (CARVALHO, 2005, p. 158-159)

<sup>56</sup> “[...] encontramos finalmente o princípio específico da conformidade da tributação com o fato gerador. Segundo este princípio, os tributos somente podem ser arrecadados depois de ocorrido o fato gerador ao qual a lei vincula a obrigação tributária. O nascimento da obrigação tributária está subordinado ao princípio da legalidade, na forma específica da conformidade com o fato gerador. Assim, por força do princípio da legalidade tributária, exige-se que a lei formal determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do fato gerador.” (ROTHMAN, 1983, p. 96-97)

<sup>57</sup> Neste sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho: “[...] enquanto a legalidade diz respeito ao veículo (lei) a tipicidade entronca com o conteúdo da lei (norma). O princípio da tipicidade é tema normativo, pois diz respeito ao conteúdo da lei. É, por assim dizer, o lado funcional do princípio da legalidade que originariamente cingia-se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata.” (COELHO, 1991, p. 12).



previstos em uma norma jurídica, passam a fazer parte do mundo jurídico. Ademais, o referido autor ensina que todo o suporte fático previsto na norma deverá acontecer no mundo real, sob pena da norma jurídica não incidir (MIRANDA, 1999, p. 66-72).

Destarte, por força da estrita legalidade e da tipicidade tributárias, o fato gerador da obrigação tributária só se concretizará se, e somente se, o fato ocorrido no mundo fenomênico encontrar total identidade com o suporte fático constante na norma geral e abstrata.

Ao nosso ver, não pode ser aceita a teoria do pressuposto de fato que assevera que o legislador tem liberdade para eleger uma fase preliminar à ocorrência do fato gerador para exigir o tributo, pois, a estrita legalidade tributária e a tipicidade tributária impõem que este (tributo) seja exigido apenas quando se verificar efetivamente a ocorrência do fato gerador.

Amílcar Falcão foi um dos maiores defensores, na doutrina tributária brasileira, da importância do fato gerador, defendendo sempre a imprescindibilidade da sua verificação para o nascimento da obrigação tributária. Ademais, ressaltou que a importância do fato gerador para o Direito Tributário é semelhante à do crime para o Direito Penal<sup>58</sup>.

Também neste sentido foram os ensinamentos de Dino Jarach: *“Por vontade da lei a obrigação do contribuinte e a pretensão correlativa do fisco se fazem depender da ocorrência de um fato jurídico, o denominado pressuposto legal do tributo, o fato imponível”* (JARACH, 1989, p. 87).

---

<sup>58</sup> “O fato gerador é um conceito fundamental e nuclear para o estudo do direito tributário. Escritores existem – os da chamada escola da glorificação do fato gerador – que entendem não passar tôda a teoria do Direito Tributário material de um desenvolvimento da própria teoria do fato gerador. Sem incidir no exagero de afirmativa tão radical, pode dizer-se, entretanto, que inúmeros conceitos e institutos de que se ocupa aquela disciplina **jurídica têm como ponto de partida a noção mesma de fato gerador, o que justificaria um paralelismo, nesse particular, entre a relevância dêsse último para o Direito Tributário e da noção de crime ou delito para o Direito Penal.** É assim que, a seu tempo, aludiremos à importância do fato gerador para que se chegue concretamente à fixação das seguintes noções: a) **identificação do momento em que nasce a obrigação tributária principal**; b) determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária; c) fixação dos conceitos de incidência, na (sic) incidência e isenção; d) determinação do regime jurídico da obrigação tributária: alíquota, base de cálculo, isenções, etc. e) distinção dos tributos in genere; f) distinção dos tributos in specie; g) classificação dos impostos em diretos e indiretos; h) eleição do critério para a interpretação da lei tributária; i) determinação dos casos concretos de evasão em sentido estrito (Steuerumgehung); j) estabelecimento dos princípios de atuação da discriminação constitucional de rendas no Brasil: definição da competência impositiva e determinação dos casos de invasão de competência e bitributação.” (FALCÃO, 1971, p. 31-33) (grifamos).

Os ensinamentos de Amílcar Falcão e Dino Jarach refletem a chamada “*teoria do fato gerador*” – relacionada umbilicalmente a estrita legalidade tributária – que foi amplamente adotada pela doutrina e pelos diplomas normativos, como bem asseverou Gerd Willi Rothman (1983, p. 96-97)<sup>59</sup>.

Ao nosso sentir, o Código Tributário Nacional adota, claramente, tal teoria ao prescrever no seu art. 113, §1º que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador.

Logo, em consonância com a teoria do fato gerador, adotada pelo diploma normativo que estabelece as normas gerais tributárias no ordenamento jurídico brasileiro, conclui-se que exigir tributo antes da ocorrência do fato impositivo é nítida ofensa à estrita legalidade tributária e à tipicidade tributária.<sup>60</sup>

Concordamos, portanto, com os posicionamentos de Geraldo Ataliba e Aires Barreto, que se manifestaram absolutamente contrários à admissão da cobrança de tributo por fato gerador presumido, em razão da mera probabilidade do seu acontecimento<sup>61</sup>; Ives Gandra da Silva Martins (1997, p. 78), para quem a cobrança de imposto por fato gerador que não ocorreu, “*fictício*”, “*inexistente*”, confere nítida ofensa à legalidade tributária, pois “*só poderia haver tributação sobre fatos geradores reais*”; entre outras vozes da doutrina nacional que se voltaram contra a instituição da cobrança antecipada de tributos, tais como Edvaldo Brito (BRITO, 2002, p. 28) e Roque Antonio Carrazza (CARRAZA, 2005a, p. 436).

Em síntese, a cobrança de tributo antes da efetiva ocorrência do fato gerador, configura ofensa à estrita legalidade tributária e ao seu consectário da tipicidade tributária.

---

<sup>59</sup> A teoria do fato gerador, que apresenta pronunciado paralelismo com o conceito da tipicidade que rege o Direito Penal, foi acolhida, pela primeira vez, pelo Código Tributário da Alemanha (“*Reichsabgab-enordnung*”), em 1919, sendo hoje amplamente adotada pela doutrina e incluída nos diplomas legais. (ROTHMAN, 1983, p. 96-97).

<sup>60</sup> Diva Prestes Marcondes Malerbi também identifica a nítida ofensa à estrita legalidade tributária e vai além, enquadrando a cobrança antecipada também na violação do princípio constitucional de vedação ao confisco: *Afronta, portanto, o princípio da estrita legalidade presumir a hipótese legal, a ocorrência de fato futuro. Na melhor formulação que o direito constitucional brasileiro dá a esse princípio, não pode ser exigido a título de tributo mera probabilidade. A apropriação de parcela do patrimônio particular, pelo Estado, a título de tributo, somente se legitima com a realização de fato tributável que lhe dá causa, pois, antes disso, constitui, efetivamente, um confisco (art. 150, IV).* (MALERBI, 1991, p. 76).

<sup>61</sup> “*Do quanto se expôs, conclui-se ser absolutamente inaceitável “presumir” a ocorrência de fatos futuros, no campo estrito do Direito Tributário. Se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera probabilidade de seu acontecimento, importa violação da Constituição.*” (ATALIBA; BARRETO, 1989, p. 93).

### 2.2.2.2 Competência Tributária

A Constituição Federal outorga a competência aos entes tributantes para instituírem tributos sobre determinadas materialidades, de modo que o constituinte estabeleceu sobre quais supostos fáticos é possível instituir a exação. Ao fazer isso, o constituinte cingiu o legislador ordinário na eleição das hipóteses de incidência tributária. É o que a doutrina costuma chamar de arquétipo constitucional do tributo, pois ao outorgar a competência ao ente tributante sobre determinada materialidade, o constituinte acabou por restringir a cobrança do tributo à efetiva ocorrência do fato gerador daquela materialidade, determinando também, ainda que implicitamente, tanto o sujeito passivo, como a base de cálculo do tributo<sup>62</sup>.

Sendo assim, no caso do ICMS a competência outorgada é sobre as operações relativas à circulação de mercadoria, assim, o legislador ordinário está cingido a instituir o imposto apenas sobre a transação mercantil.

Ressalte-se que não concordamos com a teoria do pressuposto de fato, que este assevera que a competência tributária é sobre o “*ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias, até seu consumo final*” (GRECO, 2001, p. 82), e que, por conseguinte, o § 7º do art. 150 da Constituição é uma limitação constitucional ao poder de tributar (GRECO, 2001, p. 44), pois entendemos que a faculdade, dada ao legislador, de instituir a cobrança de tributo antes da ocorrência do fato previsto na norma de competência tributária é autêntica ampliação desta (competência).

Aliamo-nos, portanto, ao posicionamento de Aires Barreto e Geraldo Ataliba, para quem as referências constitucionais aos fatos tributáveis são absolutamente insuperáveis, e o contribuinte tem um direito fundamental de somente ser compelido a

---

<sup>62</sup>Isto se depreende dos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza: *A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, a lei apontou a hipótese de incidência possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.* (CARRAZA, 2005a, p. 479-480)

entregar dinheiro ao cofres do erário quando efetivamente realizar o fato previsto na Constituição<sup>63</sup>.

Destarte, verifica-se que a cobrança antecipada fere também a norma de competência tributária, pois não se outorgou ao ente tributante o poder de exigir o imposto antes da ocorrência do fato gerador, extraído da materialidade prevista na norma que outorga competência ao ente tributante.

### 2.2.2.3 Capacidade Contributiva

O Estado precisa da receita oriunda da arrecadação de tributos para o exercício de suas funções, por conseguinte, elege algumas situações como causadoras do dever de pagar o tributo. Escolher situações sem relevância econômica não traria a mesma garantia que se tem com a tributação de condutas representativas de riqueza, pois poderia se tributar alguém que não tivesse condição econômica para contribuir com o erário. Ainda assim, a eleição de situações desprovidas de conteúdo econômico acarretaria na inefetividade da norma, pois o tributo não encontraria base de cálculo real<sup>64</sup>.

Ao tributar condutas que indicam a existência de um patrimônio por parte do contribuinte, o Estado está se apropriando de parcela da riqueza que se apresenta naquela situação. Deste modo, é requisito indispensável à hipótese de incidência tributária a materialização de um poder econômico por parte do contribuinte, assim o Estado tem a segurança de que está tributando quem tem condição econômica para contribuir para o erário. Paulo de Barros Carvalho faz alusão aos exemplos clássicos relatados pela doutrina acerca da impossibilidade de se cobrar tributos sobre situações

---

<sup>63</sup> “É que, nesse aspecto, as referências constitucionais aos fatos tributáveis (arts. 153, 155 e 156) são absolutamente insuperáveis. Não é consentida nenhuma forma de apropriação pelo Poder Público, quanto ao patrimônio particular, se não diante da concreta, objetiva e material ocorrência do(s) acontecimento(s) mencionado(s) pela Constituição.” (ATALIBA; BARRETO, 1989, p. 93) (grifos no original).

<sup>64</sup> Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho: “Ao recortar, no plano da realidade social, aqueles fatos que julga de porte adequado para fazerem nascer a obrigação tributária, o político sai à procura de acontecimentos que sabe haverão de ser medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto uma prestação pecuniária, Tem presente que, de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial, jamais conseguirá extrair cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, um valor em dinheiro.” (CARVALHO, 2005, p. 339).

desprovidas de qualquer caráter econômico, tais como a quantidade de andares de um prédio, a cor dos olhos dos cidadãos, o tamanho da barba etc.<sup>65</sup>

Esta exigência de que a hipótese de incidência tributária retrate uma situação com relevância econômica, é conhecida como o aspecto objetivo ou absoluto do princípio da capacidade contributiva.

Aliomar Baleeiro conceitua capacidade contributiva absoluta ou objetiva como uma *“Diretriz para a eleição das hipóteses de incidência de impostos” consubstanciada no mandamento de que o “legislador só pode eleger situações com relevância econômica como hipóteses de incidência”*. Ainda assim, o autor considera que a capacidade contributiva (objetiva) é o *“Pressuposto ou fundamento jurídico do imposto”*. (BALEEIRO, 1997, p. 691).

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que *“o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza”*. (2005, p. 340).

Marco Aurélio Greco, por sua vez, considera que a noção de capacidade contributiva vinculada ao pressuposto de fato do tributo representa o conceito moderno do princípio da capacidade contributiva, o qual passa de subjetivo (ligado à pessoa) agora para objetivo. O fato, agora, é que indica a capacidade contributiva e não as características pessoais de alguém (GRECO, 2005, p. 81)<sup>66</sup>.

---

<sup>65</sup> *“Lembra-se dos exemplos clássicos que a doutrina relata, acerca da tentativa de exigências fiscais fundadas no pressuposto de um prédio ter mais ou menos janelas, ou das caricaturas inerentes à tributação de pessoas físicas, em virtude da cor dos olhos, da tez ou do tamanho do nariz. Passa, então, a derivar seu interesse para o lado dos eventos que ostentem signos de riqueza, passíveis, por vários ângulos de ser comensurados e, por esse caminho, colhe a substância apropriada para satisfazer os anseios do Estado, que consiste na captação de parcelas do patrimônio de seus súditos, sempre que estes participarem de fatos daquela natureza. Nesse preciso instante, dizemos que a autoridade legislativa cumpriu o processo de seleção de eventos idôneos ao fim precípua que o Poder Público almejava alcançar, abrindo-se as portas à pretensão de uma parte da riqueza exibida no acontecimento factual.”* (CARVALHO, 2005, p. 339-340)

<sup>66</sup> Marco Aurélio Greco (2005, p. 78-81) chama a atenção para a evolução do conceito de capacidade contributiva ao longo da história, e identifica quatro definições para o princípio: a capacidade financeira, que leva em consideração apenas a disponibilidade financeira; a capacidade individual, que deveria ser aferida em cada caso; a capacidade presumida, pela qual se traçaria o perfil patrimonial do contribuinte por critérios legais; e, por fim, o conceito moderno que é a capacidade contributiva ligada ao pressuposto de fato do tributo.

Até mesmo Alfredo Augusto Becker, para o qual a previsão constitucional do princípio da capacidade contributiva seria um equívoco<sup>67</sup>, entende que, uma vez que ele se encontrar previsto na Constituição<sup>68</sup>, implica na obrigatoriedade de que a hipótese de incidência tributária descreva uma circunstância dotada de relevância econômica<sup>69</sup>.

Ademais, o mandamento deste princípio não se resume à vinculação do critério material da hipótese de incidência tributária a uma situação com conteúdo econômico, pois, além disso, este mandado de otimização também prescreve que a exação tributária cobrada do sujeito passivo seja proporcional a este conteúdo econômico.

Portanto, a carga tributária imposta ao contribuinte deverá ser calculada com base no exato tamanho da relevância econômica verificada, pois assim a contribuição para o Erário estará em perfeita harmonia com a riqueza representada no fato gerador<sup>70</sup>.

Este segundo mandamento é decorrente do aspecto subjetivo ou relativo do princípio da capacidade contributiva, conforme se pode perceber dos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, que considera que a capacidade contributiva relativa ou subjetiva é a aptidão pessoal para o pagamento de certo imposto, e é aplicada nos critérios de graduação do imposto, configurando-se um limite à tributação. (BALEIRO, 1997, p. 691).

Já Paulo de Barros Carvalho assevera que *“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”* (CARVALHO, 2005, p. 340-341).

---

<sup>67</sup> Becker entende que o princípio da capacidade contributiva é a constitucionalização de um equívoco, porquanto se trata de um princípio de Direito Natural e que, portanto, oferece uma “ripugnanza” a sua jurisdição, configurada na deformação constritoria decorrente da sua consagração pelo Direito Positivo. Nada obstante isso, o referido autor admite que, uma vez consagrado constitucionalmente, tal princípio assume eficácia jurídica (BECKER, 1998, p. 484-498).

<sup>68</sup> Observe-se que o princípio da capacidade contributiva se encontra consagrado na Constituição no §1º do art. 145. Ainda assim, o inciso II do art. 150 prescreve o tratamento igualitário entre os contribuintes.

<sup>69</sup> *“O legislador ordinário está juridicamente obrigado por esta regra constitucional e sua obrigação consiste no seguinte: ele deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital.”* (BECKER, 1998, p. 498).

<sup>70</sup> Observe-se que a capacidade contributiva absoluta ou objetiva tem relação com o critério material da hipótese de incidência (fato signo presuntivo de riqueza), já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva relaciona-se com a importância verificada no fato gerador. Nesta linha, os ensinamentos de A. R. Sampaio Dória: *“O “pressuposto de incidência” é um campo econômico apto a receber tributação. E o “fato gerador”? O fato gerador já entra no campo jurídico, pois é um fato que exterioriza aquela realidade econômica”*. (DÓRIA, 1983, p. 44).

Neste passo, há de se observar a proximidade do princípio da capacidade contributiva com o da igualdade material<sup>71</sup>, previsto no art. 5º da Constituição, uma vez que as duas normas de otimização orientam no sentido de que se deve levar em consideração a situação particular da pessoa, a sua singularidade.

Logo, instituir tributo sobre uma situação que não tenha relevância econômica significaria tratar de maneira idêntica aquele que não está nas mesmas condições de quem é titular de riqueza, ou seja, seria o mesmo do que tratar de forma isonômica os desiguais.

Segundo Roque Antonio Carrazza “*o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos*” (CARRAZA, 2005a, p. 85). Nesta linha também são os ensinamentos de Aliomar Baleeiro, para quem a capacidade contributiva é o critério básico e fundamental para se atribuir o mesmo tratamento a contribuintes, respeitando-se a igualdade<sup>72</sup>.

Conclui-se, portanto, que a tributação de situações fáticas que não fossem dotadas de relevância econômica configuraria nítida ofensa ao princípio da capacidade contributiva<sup>73</sup>. Tal princípio determina que a condição econômica do contribuinte deva ser analisada na criação da lei que institui o tributo, obrigando o legislador a escolher fatos signos presuntivos de riqueza, logo só poderá ser obrigado a entregar dinheiro aos cofres do erário, aquele que estiver em condições econômicas para contribuir.

Ainda assim, a igualdade material também deverá ser obedecida no momento da aplicação da exação devida e seu respectivo *quantum*, uma vez que a carga tributária

---

<sup>71</sup> Ressalte-se a importância do princípio da igualdade, o qual serve de fundamento para a interpretação sistemática do direito. Claus-Wilhelm Canaris (2002, p. 18-23) ao dissertar sobre a unicidade do sistema jurídico, asseverou que esta pressupõe a ordenação de alguns princípios gerais e abstratos – capazes de superar as particularidades dos casos concretos e configurar a tendência generalizadora da justiça – orientados pela adequação valorativa da ideia de justiça e igualdade: “*Assim, a exigência de ordem resulta directamente do reconhecido postulado da justiça, de **tratar o igual de modo igual e o diferente de forma diferente**, de acordo com a medida da sua diferença: tanto o legislador como o juiz estão adstritos a retomar consequentemente os valores encontrados, pensando-os, até ao fim, em todas as conseqüências singulares e afastando-os apenas justificadamente, isto é, por razões materiais – ou por outras palavras: estão adstritos a proceder com **adequação.***” (CANARIS, 2002, p. 18) (grifos nossos).

<sup>72</sup> “*O critério básico, fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial a merecer o mesmo tratamento, é o critério da capacidade contributiva. Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade.*” (BALEEIRO, 1997, p. 696-697).

<sup>73</sup> Consectário, no âmbito do Direito Tributário, do princípio da igualdade material.

está vinculada à proporção da riqueza representada no fato gerador, devendo ser considerada a capacidade contributiva subjetiva ou relativa.

Observe-se que não basta a eleição de fatos signos presuntivos de riqueza para se respeitar a igualdade e a capacidade contributiva, também é necessário que no caso concreto, quando ocorrido o fato gerador, seja mensurado qual foi a intensidade da riqueza apresentada, sob pena de se tributar de forma isonômica aqueles que estejam em situações que tenham diferentes relevâncias econômicas.

Assim, por exemplo, o comerciante que realiza uma operação de circulação de mercadoria (fato signo presuntivo de riqueza) e recebe R\$ 500,00, não pode pagar a título de ICMS o mesmo valor que um outro que tenha vendido outra mercadoria ao preço de R\$ 5.000,00.

O mecanismo pelo qual é garantido que o ônus suportado seja proporcional à riqueza apresentada no fato gerador é a base de cálculo, pois através desta poder-se-á medir exatamente o conteúdo econômico do fato gerador. O critério quantitativo do consequente tributário é composto por base de cálculo e alíquota, assim, encontra-se o *quantum* devido aplicando-se uma alíquota sobre a base de cálculo, esta deverá ser verificada caso a caso para que se determine a capacidade contributiva relativa ou subjetiva do contribuinte<sup>7475</sup>.

Demonstrada a necessidade de que a hipótese de incidência eleja fatos com conteúdo econômico e que este conteúdo econômico deve ser analisado na quantificação do valor devido a título de tributo, não se pode obter outra conclusão que não seja a de que a tributação de fato ainda por existir ofende, nitidamente, o princípio da capacidade contributiva, tanto no aspecto objetivo como no relativo.

Ofende a capacidade contributiva objetiva ou absoluta porque a vantagem patrimonial ainda não resta caracterizada. A tributação do fato gerador “presumido” é a

---

<sup>74</sup> Nesta linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho: “No terreno do direito tributário, a igualdade impositiva está irremediavelmente ligada ao conteúdo econômico dos fatos escolhidos pela lei, que são comeditos pela entidade que conhecemos por base de cálculo. A simples contingência de um êxito do mundo físico não ter qualquer atributo apto para quantificá-lo já diz de sua imprestabilidade para fins impositivos, visto que o cânone da igualdade é um imperativo constitucional, que ficará tolhido à minguada da possibilidade de seleção de um dado capaz de avaliá-lo na sua intensidade” (CARVALHO, 2005, p. 341).

<sup>75</sup> Ressalte-se que há na doutrina quem defenda que a adoção de alíquotas fixas aplicadas às diferentes bases de cálculo não seria suficiente para se respeitar a capacidade contributiva, devendo a alíquota ser progressiva em razão da base cálculo. Ver Roque Antonio Carraza, (2005a, p. 84-88).



tributação do vazio, a fase preliminar eleita como “fato tributável” não apresenta conteúdo econômico sobre qual o Estado possa cobrar o tributo.

Assim, por exemplo, no âmbito do ICMS, o conteúdo econômico apresentado pela hipótese de incidência é a ocorrência da transferência mercantil, pois, neste momento, há o recebimento, pelo alienante da mercadoria, do preço pago pelo adquirente. Somente a operação relativas à circulação de mercadoria apresenta relevância econômica capaz de fundamentar a cobrança do tributo, portanto apenas no momento em que esta é concretizada é que o contribuinte possui a capacidade contributiva.

Por conseguinte, antes de ocorrido o fato signo presuntivo de riqueza que fundamenta a exigência do tributo não está verificada a capacidade contributiva objetiva ou absoluta<sup>76</sup>.

No VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em São Paulo no mês de setembro de 1993, quando estava em plena discussão a Emenda Constitucional nº 03/93, que instituiu o parágrafo 7º no art. 150 da Constituição Federal<sup>77</sup>, concluiu-se, de forma unânime, que alguém somente manifesta capacidade de contribuir para os gastos públicos quando realizar o fato gerador do tributo e que, portanto, o parágrafo 7º, do artigo 150 da C.F., ofende o princípio da capacidade contributiva, ao presumir como gerador um fato que ainda não ocorreu.

Ainda assim, a substituição tributária para frente também não observa a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, pois se o fato não se realizou não há, ainda, base de cálculo que possibilite sua aferição. Frise-se que, na substituição

---

<sup>76</sup> Neste sentido, Luis Cesar Souza de Queiroz: “**O Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva** (que é um complemento do aspecto declaração prescritiva descrito no antecedente da norma constitucional de produção normativa que dispõe sobre a criação da norma impositiva de imposto) **exige** (condiciona, limita, restringe, o conteúdo da referida declaração) **que: a norma impositiva de imposto** descreva, no aspecto material do **antecedente**, um comportamento de um sujeito de direito que denote sinal (signo) de riqueza pessoal (que tenha um sujeito de direito como titular desta riqueza) e prescreva, em seu **conseqüente**, uma relação jurídico-formal, onde o sujeito de direito (sujeito passivo, contribuinte) que for titular da riqueza pessoal descrita pelo critério material do antecedente (somente ele) será obrigado a entregar (‘Op’) parte (alíquota) daquela riqueza (base de cálculo) ao Estado (sujeito ativo). Portanto, a norma impositiva de imposto só pode prescrever que um sujeito de direito (contribuinte) terá a obrigação de entregar dinheiro (parte da riqueza pessoal), **se e quando** (condição) o comportamento deste mesmo sujeito de direito (que ostente sinal de riqueza) ocorrer, efetivamente, no mundo fenomênico.” (QUEIROZ, 1998, p. 243) (grifos no original).

<sup>77</sup> Sobre a análise do Supremo Tribunal Federal a respeito da constitucionalidade da EC 03/93, que incluiu o §7º ao art. 150 da CF, ver capítulo 3.

tributária para frente, a base de cálculo é estimada através da pauta fiscal ou margem de valor agregado.

Entretanto, não se pode exigir um tributo calculado em uma base de cálculo que não seja real, e sim presumida ou arbitrada, sob pena de se negar a materialidade da hipótese de incidência. No caso do ICMS, por exemplo, a base de cálculo é o valor cobrado pela transferência da mercadoria, logo, utilizar-se outra base de cálculo que não seja o valor da operação de circulação de mercadoria seria, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho<sup>78</sup>, infirmar a materialidade da hipótese de incidência<sup>79</sup>.

Deve-se gizar que a capacidade contributiva a que nos estamos referindo aqui é a do contribuinte substituído, pois é sobre a riqueza dele que a tributação recai, devendo o substituto buscar o reembolso do tributo mediante o mecanismo da repercussão jurídica do tributo.

Outrossim, a pauta fiscal ou a margem de valor agregado, instituídas para fins de mensuração da base de cálculo do fato gerador presumido, também não pode servir de fundamento para a legitimação do instituto em comento, pois é garantido ao contribuinte ser tributado na exata medida da relevância econômica do fato gerador praticado.

Conclui-se, então, que a tributação com antecipação do fato gerador ofende ao princípio da capacidade contributiva, tanto por tributar situação sem relevância econômica (aspecto objetivo ou absoluto), como por calcular o *quantum* devido mediante valores estranhos à efetiva base de cálculo do fato gerador (aspecto relativo ou subjetivo).

---

<sup>78</sup> Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 335): “*Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.*”

<sup>79</sup> Em razão disso, há na doutrina quem defenda que o instituto da substituição tributária para frente, na realidade atribui competência para o legislador criar novas de hipóteses de incidência tributária, Eurico Santi (2005 p. 579-552).

### **2.2.3 A inconstitucionalidade da cobrança antecipada de tributo**

A antecipação do fato gerador é figura jurídica pela qual se cobra o tributo em razão de uma situação preliminar que seja vinculada ao fato gerador a ponto de garantir que este irá acontecer futuramente, todavia este instituto fere a competência tributária, pois a parcela da realidade descrita na norma constitucional que outorga a competência só pode ser verificada com o acontecimento real do exato fato previsto na Constituição. Ainda assim, este vínculo não teria o condão de garantir que o fato gerador presumido iria ocorrer.

Ademais, a antecipação do fato gerador ofende a estrita legalidade tributária no seu consectário da tipicidade tributária, pois institui cobrança de tributo antes de configurado o fato gerador.

Outrossim, a cobrança de tributo por fato gerador presumido não respeita ao princípio da capacidade contributiva, no seu aspecto objetivo, pois a situação eleita como ensejadora da exação não representa relevância econômica. Ora, respeitar a capacidade contributiva objetiva significa eleger como hipótese de incidência do tributo algum fato que seja denotador de relevância econômica, no caso dos tributos não vinculados, ou que represente uma atividade estatal, quando se tratar de tributos vinculados. Eleger como justificativa para tributação uma etapa preliminar a um fato que poderá se concretizar ou não, implica em ofensa à capacidade contributiva objetiva, pois não se tem certeza da ocorrência da relevância econômica que se vislumbra existir no fato presumido. O mesmo ocorrerá caso se queira antecipar a cobrança de um tributo vinculado, pois não há como presumir a realização de uma atividade estatal que justifique a cobrança do tributo vinculado.

Por fim, a pauta fiscal ou a margem de valor agregado não possibilitam que se mensure o efetivo conteúdo econômico do fato gerador presumido, pois é feita com base em presunções e arbitramentos. Destarte, a cobrança antecipada não tem como encontrar base de cálculo real e, por conseguinte, não observa a capacidade contributiva no seu aspecto subjetivo, pois não há como dimensionar a exata riqueza possuída pelo contribuinte.

Em razão disso, consideramos inconstitucional a antecipação da cobrança de tributo para momento anterior à ocorrência do fato gerador. Nada obstante isso, o

Supremo Tribunal Federal tem pacífica jurisprudência favorável à constitucionalidade<sup>80</sup> desta técnica de arrecadação, a qual será objeto de análise do próximo capítulo, com o fito de analisarmos quais as circunstâncias que, de acordo com o entendimento adotado pela Suprema Corte, poderá ser instituída a cobrança antecipada de tributos, delimitando-se quais são os limites constitucionais para a utilização desta técnica de arrecadação.

---

<sup>80</sup> Conforme será demonstrado no capítulo 3.

### **3 O ENTENDIMENTO DO STF ACERCA DA COBRANÇA ANTECIPADA DE TRIBUTO**

Conforme explicitado no capítulo anterior, consideramos inconstitucional a cobrança de tributos antes da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, pois tal técnica de arrecadação configura, ao nosso ver, ofensas à estrita legalidade tributária, à competência outorgada constitucionalmente aos entes tributantes e também ao princípio da capacidade contributiva.

Não concordamos, portanto, com os posicionamentos doutrinários no sentido de que a competência é outorgada ao ente tributante sobre o pressuposto de fato, assim entendido como a parcela da realidade que envolve tanto o fato tributável, como as fases preliminares à sua ocorrência. Aliamo-nos à teoria do fato gerador, que exige a perfeita subsunção do fato jurídico à hipótese geral e abstrata prevista na norma de incidência tributária, cuja materialidade é extraída completamente da norma constitucional que outorga competência aos entes tributantes.

Em que pese este nosso posicionamento, não podemos deixar de analisar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que afastando as críticas de parte da doutrina tributária que defende a teoria do fato gerador, admite há muitas décadas a instituição da cobrança de tributos antes da ocorrência do fato gerador, adotando o entendimento doutrinário de que a competência tributária é outorgada sobre o pressuposto de fato.

No presente capítulo analisaremos o posicionamento do Supremo Tribunal Federal a respeito da constitucionalidade da cobrança antecipada de tributos, com o fito de delinear quais são as situações admitidas para a instituição de tal técnica de arrecadação e fiscalização.

Dentro desta análise, merece um destaque especial a análise da constitucionalidade do Emenda Constitucional nº 03/93, a qual, desde a data da sua promulgação até hoje, é alvo de severas críticas doutrinárias sobre a sua constitucionalidade<sup>81</sup>.

---

<sup>81</sup> Tais argumentos foram amplamente explicitados no capítulo 2.

### 3.1 A EMENDA CONSTITUCIONAL N.º. 3/93

Com o intuito de aniquilar as alegações de inconstitucionalidade da cobrança antecipada, foi promulgada a Emenda Constitucional n.º. 3/93, a qual acrescentou o §7º ao artigo 150 da CF/88<sup>82</sup>, para determinar que a possibilidade de a lei 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.

A inclusão de tal dispositivo constitucional no capítulo das “Limitações ao Poder de Tributar” é algo bastante emblemático, e também muito questionável.

Primeiramente há de se observar que a expressão “*poder de tributar*” não é das melhores, uma vez que o Estado, ainda que exerça o seu poder de império na instituição e arrecadação de tributos, na verdade, exerce um direito ao qual correspondente outros deveres.

Esta relação jurídica tributária, na qual o Estado se põe na situação jurídica de sujeito ativo, enquanto o contribuinte está na situação jurídica de sujeito passivo, não se confunde, de forma alguma, com uma relação de poder ou de força.

Tanto a expressão *poder de tributar*” como a “*potestade tributária*” dão ensejo ao pensamento de que exista uma relação de poder, o que não é correto, conforme alerta Edvaldo Brito, trata-se na verdade de uma relação jurídica complexa que envolve direitos/prerrogativas e deveres/ônus para ambos os lados: fisco e contribuinte<sup>83</sup>.

Assim, ainda que ao contribuinte não seja garantida a autonomia da vontade de poder escolher se vai contribuir ou não com o erário mediante o pagamento de tributo, somente é permitido que o Estado adentre na esfera do patrimônio pessoal dos cidadãos

---

<sup>82</sup> “§ 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.”

<sup>83</sup> “Sem dúvida que esse pensamento resultou do equívoco de confundir-se a complexidade da relação jurídica tributária, cujo objeto é uma obrigação, com a situação jurídica subjetiva que envolve esse sujeito ativo, assim entendida como o complexo de direitos e deveres, de prerrogativas e de ônus que se criam em torno de um fato, ou de um estado, ou de um ato, que engendre efeitos jurídicos. Essa situação jurídica é típica, porque a relação jurídica em que ela se especifica irradia prerrogativas jurídicas a partir da posição do sujeito ativo, e não simples direito subjetivo, tornando essa posição algo privilegiada” (BRITO, 2016, p. 79).

contribuintes, apropriando-se de parcela da sua riqueza, quando a cobrança do tributo ocorrer de acordo com as limitações constitucionais ao poder de tributar<sup>84</sup>.

Conforme leciona Mizabel Derzi (2003, p. 14), as limitações constitucionais ao poder de tributar podem se referir a especializações ou explicações de direitos e garantias fundamentais, tais como legalidade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva entre outras, bem como a princípios estruturais como o federalismo a imunidade recíproca entre os entes públicos das esferas federal, estaduais e municipais<sup>85</sup>.

Tais limitações constitucionais ao poder de tributar representam o que Edvaldo Brito chama de Estatuto do Contribuinte, representado pelo núcleo de normas garantidoras de direitos mínimos que devem ser respeitados pelo ente tributante ao exercer sua competência constitucional e extrair o patrimônio dos contribuintes<sup>86</sup>.

As limitações ao poder de tributar constituem-se, portanto, em normas legitimadas pela Constituição Federal que não conferem competências positivas para tributar, mas em dispositivos que visam impedir as situações por elas descritas, ou seja, proibir que certas condutas sejam utilizadas pela força tributária do Estado. Nos dizeres de Geraldo Ataliba: “*O direito constitucional cuida precipuamente de limitar o poder tributário e condicionar seu exercício*” (ATALIBA, 1969, p. 103).

Note-se, ainda, que o artigo 150 da Constituição elenca as principais limitações ao poder de tributar, mas não o faz de forma exaustiva, uma vez que existem também outras normas constitucionais que garantem direitos e garantias fundamentais aos contribuintes.

---

<sup>84</sup> Neste sentido, os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza: “*O tributo é exigido iure imperii, isto é, a partir de um ato de autoridade, sem que, para seu surgimento, concorra com a vontade do contribuinte. Ora, é justamente a Constituição, com seus grandes princípios, que mantém a ação de tributar dentro do Estado de Direito.*” (CARRAZZA, 2005a, p. 376)

<sup>85</sup> “(...) *especializações ou explicações dos direitos e garantias fundamentais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal do Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais)*” (DERZI apud BALEEIRO, 2003, p. 14).

<sup>86</sup> “*O estatuto do contribuinte entra nesse mecanismo porque nele se contém os princípios tributários como amortecedores do processo de transferência do patrimônio do particular para a coletividade mediante a tributação. O seu contexto é o tom de feixe de normas, formando um núcleo, que acolhe valores correspondentes aos padrões adotados pela pragmática da comunicação humana, por isso, dão o fundamento que bitola toda essa ação transladora patrimonial. (...) pelo socorro ao estatuto do contribuinte, tem-se o limite que o legislador que elabora os princípios dá não só ao órgão administrativo, mas também àquele legislador competente para organizar.*” (BRITO, 2002, p. 45).

Sendo assim, como poderia o §7º do art. 150, uma norma constitucional que autoriza a cobrança de tributo antes da ocorrência do fato gerador, ser inserida justamente no capítulo das limitações constitucionais ao poder de tributar?

Grande parte da doutrina brasileira defendeu a inconstitucionalidade da emenda constitucional que incluiu o referido dispositivo constitucional, defendendo que ela representava a abolição de direitos e garantias individuais do contribuinte, tais como a estrita legalidade tributária, as normas de competência tributária, a capacidade contributiva, e que, portanto representaria ofensa ao art. 60, §4º, IV, da CF/88<sup>87</sup>.

As críticas são fundamentadas principalmente na concepção de que a obrigação tributária somente se perfaz com a realização do fato gerador pelo contribuinte e que, esta emenda constitucional, a pretexto de introduzir uma limitação ao poder de tributar, na realidade teria ampliado a competência tributária, instituindo a possibilidade de se exigir o tributo por fato futuro, presumido, ainda a ocorrer.

Ou seja, segundo esta corrente doutrinária, a EC 03/03 teve natureza criativa, pois abriu a possibilidade de o legislador instituir a cobrança antecipada de tributos antes da ocorrência do fato gerador<sup>88</sup> e que por isso tal emenda é inconstitucional por violar cláusula pétreia, art. 60, §4º, IV da Constituição Federal.

Por sua vez, uma outra parte da doutrina, que não defende a teoria do fato gerador como única forma de surgimento da obrigação tributária, vê nesta emenda constitucional uma autêntica limitação constitucional ao poder de tributar. Isso porque, segundo esta linha de pensamento, a competência outorgada ao ente tributante não exige que a cobrança do tributo seja exclusivamente condicionada à ocorrência do fato gerador. Adota-se o entendimento de que o fulcro da tributação é o pressuposto de fato, assim entendido como a parcela da realidade que justifica a exigência de tributo, parcela esta da qual o fato gerador faz parte, mas que não é o único fato possível para ser eleito como determinante para o surgimento da obrigação tributária.

Sendo assim, como o ente tributante sempre teve competência para instituir tributo sobre uma fase preliminar do fato tributável, desde que esta estivesse incluída no pressuposto de fato indicado na norma de competência constitucional, a emenda

---

<sup>87</sup> Conforme demonstrado no capítulo 2.

<sup>88</sup> Entre eles Geraldo Ataliba e Aires Barreto, Edvaldo Brito, Paulo de Barros Carvalho, Luis César de Queiroz (QUEIROZ, 1998, p. 235-247), Roque Antonio Carrazza, entre outros.



constitucional nº 03/93, ao instituir o §7º ao art. 150, não teria criado nenhuma competência nova, pelo contrário, teria apenas restringido a possibilidade, já existente, da cobrança antecipada do tributo, instituindo autêntica limitação constitucional ao poder de tributar (GRECO, 2001, p. 44).

Esta discussão foi levada ao plenário do Supremo Tribunal Federal pela primeira vez, ainda que indiretamente, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 213.396, na data de 02/08/1999. Na realidade o caso julgado no referido acórdão se referia à substituição tributária para frente instituída no âmbito do ICMS antes mesmo do advento da EC nº 03/93, todavia, a análise da inconstitucionalidade do art. 150, 7º, da CF/88 (acrescido pela EC 03/93) também acabou sendo realizada no acórdão que concluiu majoritariamente no sentido de que o regime de substituição tributária para frente, no âmbito do ICMS, já era constitucional antes mesmo da inclusão do art. §7º ao art. 150 da CF/88<sup>89</sup>.

No referido julgado, o STF acolheu integralmente a teoria do pressuposto de fato, defendida no Brasil principalmente por Marco Aurélio Greco, citando expressamente trechos literais da obra do referido professor no voto condutor proferido no RE 213.396.

Reconhecida pelo STF a constitucionalidade da cobrança antecipada de tributos antes mesmo do advento da EC nº 03/93, que acrescentou o art. 150, §7º ao texto constitucional, a discussão, no âmbito da Suprema Corte, a respeito da inconstitucionalidade de tal emenda constitucional perdeu em muito a seu força, em virtude de ter prevalecido o entendimento de que a alteração constitucional não implicou ampliação de competência tributária. Diante disso, nada obstante, não

---

<sup>89</sup> *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. (RE 213396, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999, DJ 01-12-2000 PP-00097 EMENT VOL-02014-02 PP-00383) (grifamos).*

concordemos com tal entendimento, analisaremos as decisões do Supremo Tribunal Federal com o intuito de traçarmos os limites constitucionais para a aplicação desta técnica de cobrança antecipada.

### 3.1.1 Cobrança antecipada antes do advento da EC nº 3/93

A cobrança antecipada do tributo, com ou sem substituição, não era nenhuma novidade quando do advento da emenda constitucional nº 03/93, portanto, resta saber se a sua instituição era admitida antes da referida alteração constitucional.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 6897190, em 11/05/1973, de relatoria do Min. Aliomar Baleeiro, concluiu taxativamente pela impossibilidade de cobrança de tributo antes da ocorrência do fato gerador: “[...] a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador [...] fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência [...] Tudo isso é corriqueiro e sustentado pelo S.T.F. antes mesmo que o C.T.N. pusesse em lei”. Em outra passagem do voto condutor do acórdão a figura da cobrança antecipada é equiparada ao empréstimo compulsório: “[...] exigindo antecipação de imposto, cujo crédito ainda não se constituiu porque não se realizou a situação prevista como fato gerador da obrigação principal, o Dec. 47.763, sob disfarce, criou empréstimo compulsório defeso ao Estado”<sup>91</sup>.

---

<sup>90</sup> I.C.M. VENDA A ORDEM OU A PRAZO PARA ENTREGA FUTURA. PAGAMENTO ANTECIPADO: I. O ART. 1 DO DEC.L.406/68 IGUAL AO ART.52, DO C.T.N. ESTABELECE TAXATIVAMENTE TRES SITUAÇÕES PARA CARACTERIZAR O FATO GERADOR DO ICM, NELAS NÃO INCLUINDO O NEGÓCIO JURÍDICO DE VENDA A ORDEM, PARA FUTURA SAIDA QUE PODE ACONTECER OU NÃO. II. EXIGINDO ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO DO ICM, ANTES DA SAIDA, PORQUE NEGOCIADA A VENDA PARA FUTURA ENTREGA, O ART. 79, DO DEC.N. 47.763/67-SP, NEGOU VIGENCIA AO ART. 1, PAR 1 DO D.LEI 406/68 OU ART.52,PAR 1, DO CTN, POIS A TANTO EQUIVALE FAZER O QUE A LEI VEDA. III. INSTITUIR ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO DE IMPOSTO ANTES DE CONSTITUIR-SE O CRÉDITO RESPECTIVO, PORQUE AINDA NÃO OCORREU O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO FISCAL, E O MESMO QUE DECRETAR O ESTADO EMPRESTIMO COMPULSORIO INCONSTITUCIONAL, PORQUE NEGADO A SUA COMPETÊNCIA (C.F. DE 1969,ART.18,PAR 3). IV. A EQUIPARAÇÃO DA TRANSMISSAO DA PROPRIEDADE DA MERCADORIA A SAIDA, PARA CARACTERIZAR FATO GERADOR DO ICM, SÓ E LEGALMENTE ADMISSIVEL NOS TERMOS DO PAR 1 DO ART. 1 DO D.-LEI 406/68,SE ESSA MERCADORIA NÃO TRANSITA PELO ESTABELECIMENTO DO TRANSMITENTE. ISSO E IMPOSSIVEL SE A MERCADORIA E FABRICADA PELO CONTRIBUINTE NO ESTABELECIMENTO, DO QUAL DEVERA SAIR. (RE 68971, Relator(a): Min. ALIOMAR BALEEIRO, Primeira Turma, julgado em 11/05/1973, DJ 15-10-1973 PP-07685 EMENT VOL-00925-01 PP-00121) (grifamos).

<sup>91</sup> RE 68971, Relator(a): Min. ALIOMAR BALEEIRO, Primeira Turma, julgado em 11/05/1973, DJ 15-10-1973 PP-07685 EMENT VOL-00925-01 PP-00121, trechos do voto condutor.

Posteriormente, no julgamento do RE 77462<sup>92</sup>, em 1975, o Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade da substituição tributária para frente no âmbito do ICMS, e concluiu que não era possível a sua instituição (atribuindo ao industrial ou comerciante atacadista, a responsabilidade pelo tributo devido pelo comerciante varejista) em virtude da revogação do art. 58, §2º, II do CTN<sup>93</sup>, pelo Decreto-Lei n 406/68. Ou seja, o fundamento principal de tal decisão foi o fato de que o dispositivo constante no CTN, que autorizava a substituição tributária para frente, tinha sido revogado e não tinha sido substituído por outro semelhante<sup>94</sup>. Ocorre, todavia, que esta não foi a única *ratio decidendi* do referido julgado, pois o voto vencedor também faz remissão ao RE 68.971, que concluiu pela impossibilidade da cobrança antecipada.

De forma semelhante foi o julgamento do RE 77885<sup>95</sup> e do RE 108407<sup>96</sup>. Sendo que no primeiro acórdão não mais é mencionada a impossibilidade da cobrança

---

<sup>92</sup> “*ICM. Atribuição a terceiro da condição de responsável pelo crédito tributário. O art. 128 do CTN, ainda vigente, só a permite se houver vinculação do terceiro ao fato gerador, pelo que já não é possível, em consequência da revogação do art. 58, §2º, II do mesmo código, pelo decreto-lei n 406/68, atribuir ao industrial ou comerciante atacadista, a responsabilidade pelo tributo devido pelo comerciante varejista. Reexame e retificação do entendimento do supremo tribunal no julgamento da representação n 848, do ceara. Recurso extraordinário não conhecido. (STF, Tribunal Pleno, RE 77462/MG, Rel. Min. Bilac Pinto, DJ 11/04/1975).* (grifo aditado).

<sup>93</sup> Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria. [...] § 2º - A lei pode atribuir a condição de responsável [...] II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% que a lei estadual fixar. (Revogado pelo Decreto-lei n° 406, de 1968).

<sup>94</sup> Pode-se dizer que tal lacuna legislativa foi suplantada pelo advento da LC n° 44/83 que incluiu no Decreto Lei n° 406/68 as normas referentes à substituição tributária para frente no âmbito do ICMS, e, posteriormente, pela LC n° 87/96, que nos seus artigos 7º e 8º preveem a substituição tributária para frente (ICMS).

<sup>95</sup> *ICM. "Atribuição a terceiro da condição de responsável pelo crédito tributário. O art. 128 do CTN, ainda vigente, só a permite se houver vinculação do terceiro ao fato gerador, pelo que já não é possível, em consequência da revogação do art. 58, § 2º, II do mesmo Código, pelo Decreto-lei n° 406/68, atribuir ao industrial ou comerciante atacadista, a responsabilidade pelo tributo devido pelo comerciante varejista. Reexame e retificação do entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento da Representação n° 848, do Ceará". - Precedente: RE 77.462- MG. - Recurso extraordinário não conhecido (RE 77885, Relator(a): Min. RODRIGUES ALCKMIN, Primeira Turma, julgado em 04/03/1975, DJ 18-04-1975 PP-02524 EMENT VOL-00981-01 PP-00324)* (grifo aditado)

<sup>96</sup> **MANDADO DE SEGURANÇA: CARÁTER PREVENTIVO. DISTRIBUIÇÃO, NO ATACADO, DE BEBIDAS (REFRIGERANTES, CERVEJAS E CHOPES): RECOLHIMENTO ANTECIPADO DE ICM. PORTARIA CAT N. 54/83, SÃO PAULO. JÁ DECIDIU O S.T.F. (RE-77.462, PLENÁRIO, E RE-77.885 (RTJ-73/507 E RTJ 73/530) QUE NÃO É POSSÍVEL, ANTE O DISPOSTO NO ART. 128 DO CTN, E ANTE A REVOGAÇÃO DO ART. 58, PARÁGRAFO 2., II, DO MESMO CÓDIGO, PELO D.L. 406/68, ATRIBUIR-SE AO COMERCIANTE ATACADISTA A RESPONSABILIDADE PELO TRIBUTO DEVIDO PELO VAREJISTA. SITUAÇÃO EXAMINADA ANTE A PORTARIA CAT N. 54/83. SÃO PAULO, SEM DECISÃO, DESTE MODO, QUANTO A ATO BAIXADO POSTERIORMENTE A LEI COMPLEMENTAR N. 44/83, SE TAL OCORREU. (RE 108407, Relator(a): Min. ALDIR**

antecipada de tributo, restringindo-se aos argumentos referentes à revogação do dispositivo do CTN que previa a substituição tributária para frente, e no segundo já consta na fundamentação que tal decisão somente se aplica apenas ao período anterior à vigência da LC nº 44/83, que voltou a autorizar a substituição tributária de fato gerador ainda a ocorrer. Ou seja, tais decisões do STF já demonstravam que o entendimento da Suprema Corte é no sentido da admissão da cobrança antecipada de tributos, ao menos no âmbito do ICMS, e desde que prevista em lei.

Tal entendimento do STF sustentam o posicionamento defendido por Marco Aurélio Greco no sentido de que a possibilidade de instituir a substituição tributária para frente não importa em um acréscimo da competência outorgada pela Constituição. Ou seja, a competência outorgada pela Carta Magna é sobre a parcela de realidade indicada na Constituição, a qual é denominada “*pressuposto de fato*”, e, que, por conseguinte, a eleição de qual fato irá ser o causador do dever de pagar o tributo está dentro da opção legislativa, desde que este fato esteja vinculado ao “*pressuposto de fato*” indicado na Constituição (GRECO, 2001, p. 44-49).

A adoção de tal entendimento acarreta a conclusão de que o §7º incluído no art. 150 é sim uma limitação ao poder de tributar, pois restringiu a possibilidade de adoção da substituição tributária para frente (antes feita ao alvedrio do legislador) à instituição concomitante da cláusula de imediata restituição<sup>97</sup>. Em outras palavras, a alteração constitucional apenas e tão somente condicionou a constitucionalidade da substituição tributária para frente à restituição do tributo pago acaso não aconteça o fato gerador presumido.

Não podemos deixar de ressaltar as severas críticas doutrinárias à instituição da cobrança antecipada de tributos, já amplamente demonstradas neste trabalho<sup>98</sup>. Aliamos ao entendimento de que a Emenda Constitucional nº 3/93, autorizou sim a instituição da cobrança antecipada de tributos e da substituição tributária para frente, pois antes do seu advento não havia nenhuma norma constitucional que autorizasse o

---

PASSARINHO, Segunda Turma, julgado em 12/05/1987, DJ 19-06-1987 PP-12451 EMENT VOL-01466-02 PP-00381) (grifo aditado)

<sup>97</sup> “Sua vocação específica não é de autorizar a criação da figura da antecipação, uma vez que há décadas é admitida pela doutrina e instituída pela legislação. A finalidade precípua do dispositivo é regular claramente a vicissitude consistente na desconformidade entre o montante recolhido e o valor efetivamente apurado em razão da ocorrência do fato legalmente qualificado.” (GRECO, 2001, p. 44).

<sup>98</sup> Ver capítulo 2.

ente tributante a instituir tributo sobre situações fáticas diferentes daquelas exatamente previstas nas normas de competência tributária. E, ao nosso ver, ao ampliar tal competência, a EC nº03/93 feriu garantias individuais do contribuinte, pois desrespeitou seu direito fundamental a uma tributação justa, calcada na capacidade contributiva, bem como também ofendeu também a regra constitucional da estrita legalidade tributária em seu consectário da tipicidade tributária<sup>99100</sup>. Não há dúvidas, ao nosso sentir, que a referida Emenda Constitucional flexibilizou a competência tributária para possibilitar a instituição de novas hipóteses de incidências, vinculadas àquelas traduzidas nas normas de competência<sup>101</sup>.

Nada obstante isso, o Supremo Tribunal Federal (STF, Tribunal Pleno, RE 213.396, Min Rel. Ilmar Galvão) adotou o entendimento de que a competência tributária é instituída sobre o pressuposto de fato e, por conseguinte, considerou que o regime de substituição tributária para frente (cobrança antecipada de tributos) já era constitucional antes da mesmo do advento da aludida emenda constitucional<sup>102103</sup>. Este entendimento

---

<sup>99</sup> Neste sentido Roque Carrazza: “*Percebemos que a referida Emenda Constitucional, criou a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro, ou, como querem alguns, a substituição tributária para frente. Deveras, o supracitado preceito autoriza a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias[...]*Para acautelar interesses fazendários, tributa-se, na substituição tributária para frente, fato que ainda não ocorreu (e que, portanto, ainda não existe, e, em tese, poderá nunca vir a existir)” (CARRAZA, 2005a, p. 436).

<sup>100</sup> Contrariamente à EC/93 também se manifestou Luis Cesar Queiroz: “*Se a Emenda Constitucional nº 3/93 veicula uma norma que autoriza a produção de outra norma, a norma impositiva de imposto ou de contribuição, tendo como antecedente a descrição de um ‘fato gerador presumido’ (rectius: fato jurídico tributário fictício) e como conseqüente a obrigação de um ‘responsável’ (rectius: substituto) pagar o imposto ou a contribuição antes da ocorrência do efetivo fato jurídico tributário.[...] Então configura-se uma total afronta aos Princípios da Capacidade Contributiva e da Igualdade, o que acarreta uma norma (mera passagem prescritiva) veiculada pela referida emenda que ‘autoriza’ a criação da malsinada “sujeição passiva antecipada” ou “substituição tributária para a frente”*” (QUEIROZ, 1998, p. 247).

<sup>101</sup> Neste sentido é o entendimento de Eurico Santi: “*A Emenda Constitucional nº 3/93, introduzindo a chamada substituição tributária para frente, não alterou o plano de incidência tributária, interferindo na aplicação do direito com presunções e ficções. Alterou a competência tributária, permitindo, mediante emenda constitucional, a previsão em lei de novas hipóteses de incidência, obviamente, vinculadas às materialidades previstas originariamente na Constituição Federal de 1988.*” (SANTI, 2005, p. 551).

<sup>102</sup> **RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 213.396 (DJ de 01/12/2000), assentou a constitucionalidade do sistema de substituição tributária “para frente”, mesmo antes da promulgação da EC nº 03/93. 2. Alegação de que a aplicação do sistema de substituição tributária no mês de março de 1989 ofenderia o princípio da irretroatividade. Procedência. Embora a instituição deste sistema não represente a criação de um novo tributo, há substancial alteração no sujeito passivo da obrigação tributária. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido em parte. (STF, Tribunal Pleno, RE 266602/MG, Rel Min. Ellen Gracie, DJ 02/02/2007) (grifamos).**

<sup>103</sup> Faça-se justiça e registre-se que este entendimento não foi unânime, como se depreende do voto emitido pelo Ministro Carlos Velloso no Recurso Extraordinário nº 213.396/SP: “*foi preciso que uma emenda constitucional, a EC nº. 3, de 1993, acrescentasse o § 7º ao art. 150, da C.F., autorizando a*

foi reafirmado quando do julgamento da ADI 1851<sup>104</sup> - “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” - e se mantém prevalecente até o momento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Portanto, ao considerar que a substituição tributária para frente é constitucional mesmo antes do advento da Emenda Constitucional n.º 3/93, o STF corroborou a tese da competência tributária sobre o pressuposto de fato, no sentido de que a tributação antecipada é inerente à competência outorgada pela Constituição e que, portanto, não precisaria de norma constitucional que a legitimasse.

Conseqüentemente, tal entendimento confirma outro ponto aqui já amplamente explicitado no sentido de que a cobrança antecipada de tributo é figura jurídica independente da substituição tributária<sup>105</sup>. Faz-se mister registrar tal conclusão, pois o entendimento de que a Emenda Constitucional n.º 03/93 teria permitido a possibilidade de cobrança antecipada de tributo acarretaria na vinculação desta a uma substituição tributária, tendo em vista que o §7º, do art. 150 da CF/88 fala expressamente em atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do tributo, portanto, não se refere a contribuinte, utilizando-se da expressão contida no CTN de responsável por pagamento, que no caso somente poderia ser o responsável por substituição<sup>106</sup>.

---

*substituição “tributária para frente”. Noutras palavras, foi preciso que uma emenda constitucional, a EC 3/93, expressamente dispusesse a respeito, autorizando a responsabilidade tributária por fato futuro. Então, é forçoso concluir que, enquanto a disposição constitucional não existia, não seria possível ao legislador ordinário instituir a substituição “para frente”.*” (STF, Tribunal Pleno, RE 213.396/SP, voto do Min. Carlos Velloso).

<sup>104</sup> “O dispositivo, indubitavelmente, não criou substituição tributária progressiva, visto que já integrava o sistema tributário, havendo inovando, entretanto, primeiramente, ao instituir o fato gerador presumido e, depois, ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo quando não se tiver ele realizado. Ao autorizar a atribuição a outrem da condição de responsável pelo pagamento do tributo cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, na verdade, antecipou, o novo dispositivo, o momento do surgimento da obrigação e, conseqüentemente, da verificação do fato gerador que, por isso mesmo, definiu como presumido.” (ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060) (trecho do voto condutor)

<sup>105</sup> Ver capítulo 2.

<sup>106</sup> Frise-se que o termo responsável é utilizado pelo CTN para encampar todas modalidades de sujeição passiva indireta, quais sejam a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição. Em que pese não concordarmos com tal utilização (ver item 2.1.2), não podemos desconsiderar que é esta a terminologia adotada pela legislação.

## 3.2 CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NO ÂMBITO DO ICMS - RE 213.396

Diante do entendimento pacificado no âmbito da Suprema Corte, acima evidenciado, buscaremos a seguir fazer uma análise pormenorizada dos fundamentos da decisão do STF (RE 213.396) que reconheceu a constitucionalidade da instituição da cobrança antecipada de tributos, com ou sem a substituição tributária antes mesmo do advento da emenda nº 03/93.

### 3.2.1 Fato Gerador Presumido

O principal fundamento da decisão proferida no RE 213.396, foi a adoção da teoria do pressuposto de fato, que expusemos acima no item 2.3.1.1. Frise-se que a fundamentação do voto condutor do acórdão, proferido pelo Min. Ilmar Galvão, transcreve *ipsis litteris*, ao longo de quatro páginas, os trechos do livro de Marco Aurélio Greco (Substituição Tributária – antecipação do fato gerador), obra na qual o referido professor expõe a teoria do pressuposto de fato, tornando-se o principal defensor de tal posicionamento no Brasil, portanto, não há dúvidas da aplicação desta teoria pelo Supremo Tribunal Federal para autorizar a cobrança antecipada de tributos.

A decisão proferida se fundamentou ainda que a própria Constituição de 1988 já havia previsto a substituição tributária para frente para a energia elétrica, no art. 34, §9º da ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>107</sup>, o que corrobora a possibilidade constitucional da cobrança antecipada de tributos.

Ademais, deve-se ressaltar que o RE 213.396/SP foi o *leading case* sobre a análise da constitucionalidade da cobrança antecipada de tributos no Supremo Tribunal

---

<sup>107</sup> § 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação. (ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060) (trecho do voto condutor).

Federal, servindo de fundamento para o julgamento da ADI nº 1.851-4/AL<sup>108</sup>, bem como para as posteriores manifestações da Suprema Corte sobre o assunto até então.

Necessário, portanto, analisar-se novamente a teoria explicitada no item 2.3.1.1, e defendida de Marco Aurélio Greco, que disserta sobre a idoneidade (necessidade, adequação e proibição de excesso) da fase preliminar eleita como fato gerador presumido capaz de acarretar cobrança antecipada de tributo<sup>109</sup>.

Da análise dos fundamentos da decisão proferida pelo STF, pode-se concluir que o Supremo Tribunal Federal, quando apreciou a cobrança antecipada no âmbito do ICMS (*leading case*) reconheceu a possibilidade da sua instituição desde que o momento eleito para a cobrança antecipada fosse **necessário** (inexistindo este, não

---

<sup>108</sup> “A escolha da fase preliminar resulta, assim, em opção legislativa, mas não é arbitrária, porque só tem cabimento se o evento assim considerado atender ao requisito da necessidade em relação ao evento final (inexistindo este inexistirá o fato gerador); se o referido evento já apresenta elementos que permitam prever com certo grau de certeza o evento final (fato gerador); e se a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação é proporcional à dimensão final que resultará da ocorrência do fato tributável.”

<sup>109</sup> A teoria defendida por Marco Aurélio Greco foi adotada integralmente pelo Supremo Tribunal Federal, como se pode perceber do trecho do voto condutor proferido no RE 213.396, *leading case* que julgou constitucional a cobrança antecipada no âmbito do ICMS: “[...] De qualquer modo, sublinhe-se que a criação do modelo da antecipação e a escolha, pelo legislador, da **fase preliminar não pode ser aleatória nem arbitrária**. A escolha só pode recair em eventos que apresentem no plano fático, **algum tipo de vinculação com o fato tributável a prever, com razoável certeza, sua ocorrência (elemento adequação)** e na dimensão então prevista (elemento proporcionalidade ou proibição do excesso). Ou seja, como a relação é entre fase preliminar (momento da antecipação) e fase final (fato tributável) e como aquela deve se apresentar (para ser preliminar) como uma etapa, ou um meio para a obtenção da fase final (fato tributável) pode-se buscar, para analisar o tema no plano dos fatos, o mesmo conjunto de critérios que a Teoria Geral apresenta em se tratando da verificação da compatibilidade entre meios e fins e que também pode ser aplicado ao exame no plano da validade das normas. Este conjunto é formado pela reunião de três conceitos, singelamente designados de **necessidade, adequação e proporcionalidade (proibição do excesso)**. Se bem examinados o tema da antecipação com substituição e esta formulação teórica, veremos que a essência destes três critérios pode ser aplicada à figura... O primeiro consiste em verificar se aquele evento que foi considerado como fase preliminar para fins de antecipação atende ao requisito da necessidade em relação ao evento final (fato “gerador”); **a fase preliminar será necessária se, inexistindo esta, não existirá o fato “gerador”**. Note-se que a relação a ser perquirida não é uma relação de causalidade entre ambas, por isso o requisito a ser verificado é da “necessidade” e não da “suficiência”, ou seja, a fase não deixará de ser preliminar, e não perderá sua condição de servir para acarretar o recolhimento antecipado, pela circunstância de não ser suficiente (bastante em si) para acarretar o fato final. Ainda que outros elementos devam ser agregados para a ocorrência do fato “gerador”, o elemento necessidade estará atendido com os requisitos acima. O segundo consiste na verificação de **adequação** acima mencionada e por ele caberá **verificar se aquele evento que se reputa preliminar já apresenta elementos que permitem prever com certo grau de certeza o evento final (o fato “gerador”)**. É o que se encontra dentro do tempo “presumido”, utilizado pelo Constituinte no §7º examinado. O terceiro é o conceito de proporcionalidade ou proibição do excesso, segundo o qual **a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação deve ser proporcional à dimensão final que resultaria da ocorrência do fato tributável**. Daí, em certas legislações, estarem previstos levantamentos, pesquisas de mercado etc. como instrumentos para esta aferição que permita manter a proporcionalidade. E a proibição do excesso corresponde à cláusula explícita da devolução do valor recebido a maior.” (STF, RE 213396, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999, DJ 01-12-2000 PP-00097 EMENT VOL-02014-02 PP-00383, Trecho do voto condutor) (grifos aditados)



existirá o fato gerador), **adequado** (que permita prever com certo grau de certeza o evento final), e **proporcional** (a dimensão pecuniária esteja de acordo com a verificada quando da ocorrência do fato tributável).

Vê-se, portanto, que se utilizando da máxima da proporcionalidade defendida por Robert Alexy (2011, p. 116ss), o Supremo Tribunal Federal realizou um sopesamento entre os princípios envolvidos na questão da cobrança antecipada e concluiu que esta seria constitucional desde que fosse eleito um etapa preliminar que atendesse às máximas parciais da necessidade (mandamento do meio menos gravoso), da adequação (análise das probabilidades fáticas) e da proporcionalidade em sentido estrito (mandamento do sopesamento propriamente dito)<sup>110</sup>.

Sendo assim, a cobrança antecipada atenderá ao requisito da necessidade se a fase preliminar for necessária à ocorrência posterior do fato tributável, ou seja, se inexistindo esta (fase preliminar), não existirá o fato gerador presumido. Frise-se que não se exige uma relação de causalidade entre a fase preliminar e fato presumido, pelo contrário, exige-se que o fato presumido somente possa se concretizar com a prévia ocorrência da fase preliminar eleita para justificar a cobrança antecipada do tributo. Ou seja, caso seja eleita uma fase preliminar que posteriormente desemboque na ocorrência do fato gerador, mas que não represente uma etapa necessária e essencial à sua concretização, não restará atendido o requisito da necessidade<sup>111</sup>.

Por sua vez, a cobrança antecipada estará de acordo com máxima da adequação se for eleita uma fase preliminar que realmente seja próxima à realização do fato gerador presumido ao ponto de se prever uma alta probabilidade da sua concretização. Ao se eleger a fase preliminar, deve-se buscar, portanto, uma situação que represente a maior possibilidade fática possível da realização do fato gerador presumido.

Por fim, a cobrança antecipada será proporcional e atenderá à proibição do excesso se o valor cobrado a título de tributo estiver de acordo com dimensão econômica que o fato gerador presumido demonstrar quando se concretizar, trata-se,

---

<sup>110</sup> Registre-se, aqui, a nossa discordância com tal sopesamento, pois entendemos que a cobrança antecipada infringe regras constitucionais referentes à estrita legalidade e à normas de outorga de competência tributária, portanto, não se trata de ponderação de princípios, e sim da aplicação de regras, que não foram afastadas ou excepcionadas.

<sup>111</sup> É o exemplo da instituição da cobrança antecipada do ITBI sobre a promessa de compra e venda de bem imóvel. Tal negócio jurídico pode até atender uma relação de causalidade com o fato tributável (transmissão do bem imóvel), contudo, não atende ao requisito da necessidade, pois é possível realizar a transferência da propriedade imobiliária sem a assinatura da promessa de compra e venda (ver capítulo 4).

portanto, da eleição da base de cálculo presumida. Neste ponto há de se salientar que durante décadas o Supremo Tribunal Federal adotou entendimento totalmente contrário ao atendimento deste requisito da proporcionalidade, pois negava o direito ao contribuinte da restituição do tributo pago a maior em razão da diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo verificada na realidade, somente corrigindo tal entendimento em 2016, quando do julgamento do RE 593849<sup>112</sup>.

Segundo o STF, a constitucionalidade da cobrança antecipada dependente, portanto, da vinculação entre a fase preliminar e o fato gerador. Somente poderá ser admitida a cobrança antecipada se for eleita uma fase preliminar idônea, assim entendida como aquela que é necessária, adequada e proporcional para o nascimento da obrigação tributária, tais requisitos são imprescindíveis para que se verifique a vinculação entre a fase preliminar (eleita para fins de cobrança antecipada do tributo) e do fato gerador presumido.

### **3.2.2 Imediata e Preferencial Restituição**

A possibilidade da cobrança antecipada de tributo depende, acima de tudo, da efetiva concretização do fato gerador presumido. Sendo assim, pode-se dizer que o sujeito passivo deve antecipar o tributo que será devido no futuro e que tal pagamento fica condicionado à efetiva concretização do fato tributável. Caso não se confirme o fato gerador presumido, o valor antecipado pelo sujeito passivo deverá ser devolvido pelo fisco.

Visando regular esta devolução do valor que foi antecipado indevidamente, a parte final do § 7º do art. 150 da Constituição Federal assegura a “*imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se resulte o fato gerador presumido*”.

Uma vez não ocorrido o fato gerador, denominado por Greco de “*fato legitimador*” (2001, 51), nascerá, para o sujeito passivo que recolheu antecipadamente o tributo, o direito à imediata restituição da quantia paga, ou seja, nesta hipótese, o recolhimento se afigurará autêntico indébito tributário, o qual deverá ser repetido.

---

<sup>112</sup> Tais questões serão abordadas com maior profundidade nos itens 3.2.2 e 3.3.

Em razão desta imediata restituição, os defensores da constitucionalidade da cobrança antecipada de tributo sustentam que não há prejuízo algum para o sujeito passivo que sofre a exação tributária antecipadamente, uma vez que a não ocorrência do fato presumido acarretaria na imediata restituição.

Neste sentido, Marco Aurélio Greco chama a atenção para a importância da “cláusula de restituição”, a qual atende à lógica do sistema de antecipação da exação tributária, pois toda a cobrança antecipada é justificada na alta probabilidade de ocorrência do fato gerador presumido, o qual, uma vez não se verificando, acarreta o direito do contribuinte reaver o valor antecipado indevidamente<sup>113</sup>.

Esta cláusula de restituição prevista no § 7º do art. 150 é interpretada como autêntica limitação constitucional ao poder de tributar, e, que a sua instituição é imprescindível para a constitucionalidade da antecipação<sup>114</sup>.

Assim, a cobrança antecipada não afetaria a segurança jurídica, uma vez que a incerteza gerada pela cobrança realizada anteriormente à concretização do fato gerador presumido estaria compensada pela garantia da imediata restituição, caso o fato presumido não se realize no futuro.

No entanto, há quem sustente que a imediata e preferencial restituição não teria o condão de garantir a segurança jurídica de uma exação tributária anterior à efetivação do fato gerador, uma vez que a garantia da restituição não altera o fato de que a cobrança antecipada está fundada em uma presunção. Neste sentido, é posicionamento de Roque Antonio Carraza, para quem a eventual recomposição do dano não é suficiente para justificar a tributação de fato imaginário<sup>115</sup>.

---

<sup>113</sup> “A pedra-de-toque desta figura está na cláusula de restituição prevista no dispositivo. Ela assegura a coerência e a validade da antecipação, com ou sem substituição. Com efeito, uma exigência fiscal só se justifica desde que ocorram os eventos legal e constitucionalmente previstos. Num modelo obrigacional clássico, inexistindo o fato gerador, nem mesmo haverá o dever de recolher, e, por conseqüência, a regra é inexistir qualquer recolhimento; caso ele tenha ocorrido, a solução é a repetição de indébito.” (GRECO, 2001, p. 30)

<sup>114</sup> “O que justifica a exigência antecipadamente feita é o evento que ocorrerá posteriormente; não ocorrendo este evento o recolhimento perde seu fundamento, sua justificação, e o excesso recolhido deve ser restituído. Esta conseqüência já fora apontada pela doutrina citada como elemento indispensável para dar consistência e coerência ao mecanismo. Hoje é a Constituição Federal que erige a cláusula de restituição como elemento integrante da figura, o que significa que, faltando o mecanismo, próprio instituto da antecipação será inconstitucional.” (GRECO, 2001, p. 30-31).

<sup>115</sup> “Evidente, a inconstitucionalidade perdura, mesmo assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, Deveras, a eventual recomposição do dano não restabelece o primado da segurança jurídica, que, aliás, resta irremediavelmente atropelado

De acordo com o entendimento endossado pelo STF, a segurança jurídica é garantida justamente pela vinculação entre a fase preliminar e o fato gerador<sup>116</sup>, ou seja, o respeito à segurança jurídica e aos direitos individuais dos contribuintes dependerá da aplicação concreta da figura jurídica da cobrança antecipada, que exige o atendimento de certos requisitos, entre eles a cláusula de imediata restituição prevista no §7º do art. 150.

Face ao exposto, pode-se perceber que a cobrança antecipada do tributo funda-se na vinculação entre a fase preliminar e o fato gerador presumido, a qual deverá ser suficiente para que possa garantir que o fato gerador venha a ocorrer, e, a restituição funciona como o complemento deste sistema, garantindo que seja lógico, pois não se poderia deixar o sujeito passivo sem nenhuma garantia, uma vez que lhe é cobrada uma exação por uma hipótese que ainda está por se concretizar em fato real no mundo fenomênico.

Contudo, não se pode considerar que a previsão da imediata e preferencial restituição seja capaz de garantir que o sujeito passivo não sofrerá nenhum prejuízo, pois, ainda que se considere que esta restituição será efetuada imediatamente após a verificação da não ocorrência do fato presumido, durante este interstício o sujeito passivo estará impossibilitado de se utilizar dos recursos financeiros que foram entregues ao Fisco. Ainda que temporariamente haverá um desfalque patrimonial no sujeito passivo, pois terá que aguardar para receber de volta o imposto que foi adiantado<sup>117</sup>.

Quando se tratar de tributos não cumulativos, como é o ICMS, analisado pelo RE 213.396, a demora na restituição da quantia paga a maior será menor, pois será garantido ao sujeito passivo o lançamento do crédito correspondente na sua apuração mensal do imposto mediante conta corrente fiscal (crédito x débito). Todavia, caso a cobrança antecipada seja instituída em tributos não cumulativos, a restituição não será imediata e preferencial, pois não haverá a possibilidade de se lançar créditos na

---

*com a simples tributação de fato imaginário, isto é, que ainda não aconteceu (mesmo que, depois, ele realmente aconteça).*” (CARRAZA, 2005a, p. 438)

<sup>116</sup> : “Existir uma exigência antecipada de tributo não fere o princípio da segurança das relações jurídicas, desde que seja atendida a cláusula de vinculação” (GRECO, 2001, p. 65)

<sup>117</sup> Neste sentido Hugo de Brito Machado (1997, p. 124)

apuração do tributo, obrigando o sujeito passivo a se submeter à morosa via de precatórios.

Não se pode esquecer que a peculiaridade da forma de apuração do ICMS foi determinante na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, pois se levou em consideração o fato de que eventuais excessos decorrentes da cobrança deste imposto antes da ocorrência do fato gerador seriam facilmente reembolsáveis, por via do simples lançamento do respectivo crédito, conforme previsto no artigo 10 da LC 87/96<sup>118</sup>.

Conclui-se, portanto, que a cobrança antecipada somente pode ser admitida se necessariamente for garantido ao sujeito passivo que antecipar o tributo o seu direito à imediata e preferencial restituição nos casos em que não ocorrer o fato gerador presumido. Ao nosso ver, esta garantia somente poderá ser concretizada nos tributos não cumulativos, onde se permite o lançamento do crédito tributário referente ao pagamento indevido na própria apuração do tributo<sup>119</sup>.

### 3.2.3 Praticidade da Fiscalização

A grande razão para a instituição da cobrança antecipada e da substituição tributária por fato futuro é a praticidade da fiscalização. No caso do ICMS, o tributo deveria incidir sobre cada operação de circulação de mercadoria integrante do ciclo econômico, devendo, o alienante da mercadoria, recolher o imposto relativo à venda que realizou. Contudo, com a substituição tributária para frente, o ICMS passa a incidir em uma única fase da cadeia de circulação de mercadorias e sobre uma única pessoa.

Observe-se que, conforme já demonstrado o instituto em comento se configura pela conjugação da antecipação do pagamento do tributo e da substituição do sujeito passivo tributário, por conseguinte, a cobrança antecipada concede ao fisco a possibilidade de exigir, em uma única operação de circulação de mercadoria, o ICMS

---

<sup>118</sup> 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 realizou. § 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.

<sup>119</sup> Sobre os limites à instituição da técnica de cobrança antecipada de tributos, ver capítulo 4.

que incidirá nas operações subsequentes, por outro lado, a substituição possibilita à Administração Tributária a eleição de uma única pessoa, dentre as várias que realizam operações de circulação de mercadorias, para ser responsável pelo ICMS incidente em todo o ciclo produtivo.

Desta forma, o fisco passa a tributar somente as montadoras de veículos, pelo ICMS incidente em todas as vendas de automóveis, até o consumidor final. Logo, resta clarividente que o trabalho de fiscalização é extremamente facilitado, pois tem o seu foco direcionado para as montadoras, que são poucas e se concentram em certos polos industriais, e, assim, não é preciso investigar as concessionárias e revendedoras – que são em número significativamente maior, e, encontram-se dispersas sobre todo o território nacional.

Por outro lado, com a tributação antecipada o Fisco recebe a quantia pecuniária referente à incidência do ICMS em todas as operações de uma só vez, e, de forma antecipada, o que acarreta em considerável benefício para os cofres do erário, que passam a dispor da receita antecipadamente.

Destarte, demonstrado está que tal instituto foi criado por razões político fiscais, uma vez que busca a maximização da arrecadação através da simplificação, o que se costumou denominar princípio da praticidade da fiscalização<sup>120</sup>. Com a possibilidade da cobrança antecipada, o Fisco pode concentrar sua fiscalização sobre certos e determinados contribuintes específicos, e, ter acesso a toda a receita proveniente da cadeia de circulação de mercadorias já na primeira operação.

Na verdade, a adoção da cobrança antecipada é uma opção legislativa fundamentada na busca de maior eficácia na arrecadação em função de eventuais dificuldades de fiscalização e controle. A discussão a respeito da constitucionalidade da cobrança antecipada deve levar em consideração os benefícios que tal técnica de cobrança e fiscalização acarretam ao fisco, na busca pela inibição da evasão fiscal<sup>121</sup>.

---

<sup>120</sup> Sobre o princípio da praticidade ou da praticabilidade, ver Misabel Derzi (2007, p. 318-362), Casalta Nabais (1998, p. 374/624), Regina Helena Costa (2007, p. 52-54/88-108), e Eduardo Moraes da Rocha (2016, p. 34ss).

<sup>121</sup> Roque Antonio Carrazza assevera que a instituição da substituição tributária tem como finalidade evitar a evasão fiscal: “*Na substituição tributária para frente parte-se do pressuposto de que o fato impositivo (fato gerador in concreto) ocorrerá no futuro e que, portanto, se justifica a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador daquele fato futuro praticará evasão fiscal)*” (CARRAZA, 2005a, p.436). As dificuldades da fiscalização que justificam a

Esta praticidade foi reconhecida expressamente pelo Supremo Tribunal Federal, pois a simplificação da fiscalização decorrente da redução do número de sujeitos passivos constou como fundamento do voto condutor, proferido pelo Ministro Ilmar Galvão no RE 213.396<sup>122</sup>. A praticidade na substituição tributária para frente voltou a ser reconhecida pelo STF no julgamento da ADI 1851<sup>123</sup> e, posteriormente, também foi expressamente reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>124</sup>.

Mais do que isso, o acórdão fala ainda que a substituição tributária por fato futuro convém às partes, ou seja, que é benefício também para as outras pessoas envolvidas, e não somente para o fisco, pela simplificação. Entendeu o STF que a cobrança antecipada com substituição também é benéfica para os sujeitos passivos da

---

instituição de tal técnica de arrecadação também são mencionadas por Marco Aurélio Greco (2001, p. 46).

<sup>122</sup> “Trata-se de regime que, como visto, atende a necessidades de política tributária [...] Não é difícil perceber que a substituição tributária, em operações subseqüentes, como é o caso dos autos, convém às partes envolvidas na operação tributada: **ao Fisco, por simplificar o trabalho de fiscalização, reduzido que fica ao pequeno número de empresas montadoras de veículos existentes no país [...]**” (STF, Tribunal Pleno, RE 213.396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão) (grifo nosso)

<sup>123</sup> “Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária. (ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060) (trecho do voto condutor)

<sup>124</sup> *PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". CONSTITUCIONALIDADE. PRODUTOS FARMACÊUTICOS OU MEDICAMENTOS. VENDA A CLÍNICA MÉDICA OU HOSPITAL.1. "O Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, julgando os RREE 213.396-SP e 194.382-SP, deu pela legitimidade constitucional, em tema de ICMS, da denominada substituição tributária para frente" (SS-AgR 1307/PE, Tribunal Pleno, Min. Carlos Velloso, DJ de 11.10.2001). 2. Consoante a jurisprudência do STF, a sistemática da substituição tributária tem por finalidade permitir a redução da "máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação" (ADIn 1.851-4/AL). [...]* (STJ, REsp 598888/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28.11.2006, DJ 14.12.2006 p. 251) (grifo nosso) *RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – ICMS – LEI COMPLEMENTAR 87/96 E CONVÊNIO ICMS 132/92 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VENDA DE VEÍCULOS – FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE – LEGALIDADE.[...]2. Na comercialização de veículos entre a montadora, a revendedora e o consumidor final, por força da sistemática da substituição tributária para frente, todas as hipóteses de incidência do ICMS são antecipadas para um só momento, a saída da mercadoria da fábrica, concentrando-se o recolhimento sobre um só sujeito passivo, o fabricante, a fim de evitar a evasão fiscal e facilitar a arrecadação do fisco. Tal sistemática está prevista no art. 150, § 7º, da CF/88 e no art. 6º da LC 87/96. [...]* (STJ, Segunda Turma, RESP 740900, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 31/10/2006) (grifo nosso).

cadeia de ICMS, que terão controle sobre o preço final e não precisarão recolher o imposto nas demais etapas de circulação da mercadoria<sup>125</sup>.

Neste ponto, discorda-se completamente do entendimento exarado no acórdão do STF, pois, não há para as outras partes, que não o Fisco, qualquer benefício decorrente da substituição com cobrança antecipada de tributo

A pretensa vantagem em controlar os preços, atribuída às montadoras, é insignificante quando comparada ao fato de que lhes é imputada a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS que irá incidir sobre todas as outras operações subsequentes. Ainda assim, o recolhimento antecipado não obriga o substituído a vender a mercadoria pelo valor que foi utilizado como base de cálculo do fato gerador presumido.

As revendedoras também não ficam tão desobrigadas assim como entendeu o Ministro, pois as montadoras tendem a embutir no preço que é cobrado o ICMS que seria devido pela revendedora. Assim, quando esta adquire o automóvel daquela já está pagando o ICMS que iria pagar quando efetuasse a alienação da mercadoria.

Este procedimento de embutir no preço o valor do ICMS que é recolhido pelo substituto afigura-se como o meio necessário para que este possa recompor seu patrimônio e não arque com o ônus financeiro de tributo devido em razão de fato gerador praticado por outro, ademais, tal mecanismo de repercussão jurídica do tributo é inerente à substituição tributária, pois, conforme já explicitado (*vide* ponto 2.1.3), só poderá ser eleito substituto tributário aquele que tenha meios suficientes para se ressarcir do desfalque patrimonial causado pelo recolhimento do tributo que seria, *a priori*, devido pelo contribuinte substituído.

Observe-se, ainda, que o fato gerador presumido pode não ocorrer, ou seja, a revendedora pode adquirir o automóvel e não conseguir vendê-lo, e, isto, nada obstante a previsão da imediata e preferencial restituição significaria a perda de disponibilidade dos recursos.

Ainda assim, deve-se frisar que, conforme determina o art. 8º da Lei Complementar nº87/1996<sup>126</sup>, este recolhimento antecipado é feito com base em uma

---

<sup>125</sup> “[...] à montadora, por permitir um controle do preço final pelo qual os seus produtos são entregues ao consumidor final, preço esse de ordinário sugerido ao revendedor pelo fabricante; ao concessionário revendedor, por exonerá-lo de toda a preocupação de ordem tributária, desobrigado que fica do recolhimento do ICMS sobre os veículos comercializados; e, por fim, ao consumidor, por dar-lhe a certeza de que o preço pago corresponde ao recomendado pelo fabricante.” (STF, Tribunal Pleno, RE 213.396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão)



pauta fiscal, ou seja, é arbitrado um valor, com base no preço sugerido ou tabelado pelo fabricante, ou, ainda, mediante uma análise dos preços usualmente praticados<sup>127</sup>.

Ocorre que, ainda que se arbitre a base de cálculo mediante estudos e pesquisas, não há como determinar, com total certeza, o valor exato do preço da operação de circulação de mercadoria a ser realizada, e, por conseguinte, o *quantum* devido a título de ICMS referente à operação subsequente, o que, por vias das vezes, poderá ocasionar o recolhimento maior do que o devido<sup>128</sup>.

Por fim, também não se pode falar que o consumidor final é beneficiado por tal instituto, pois todo este ICMS recolhido antecipadamente, às vezes até em valor maior do que o realmente devido, reflete no preço final da mercadoria, uma vez que onera a atividade dos agentes econômicos (montadoras e revendedoras), os quais, em razão do lucro almejado, tendem a compensar tal ônus com o aumento do preço da mercadoria.

Portanto, resta indubitável que o único que obtém vantagem com a substituição tributária para frente é o Fisco.

É indiscutível a praticidade gerada para a fiscalização pela instituição da substituição tributária para frente. O que se deve questionar é até que ponto a instituição de cobrança antecipada busca efetivar o princípio da praticidade da fiscalização e quando ela se transforma em técnica de arrecadação e fiscalização cujo intuito é

---

<sup>126</sup> Art. 8º. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes. § 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido. § 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço. § 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei. § 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.

<sup>127</sup> “[...] a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação deve ser proporcional à dimensão final que resultaria da ocorrência do fato tributável. Daí, em certas legislações, estarem previstos levantamentos, pesquisas de mercado etc., como instrumentos para uma aferição que permita assegurar que não há excesso.” (GRECO, 2005, p. 53).

<sup>128</sup> “[...] o segundo obstáculo está na ausência de valores efetivos a serem considerados como base imponível. Tal como prevê a futura ocorrência de um fato imponível incerto, o fisco também ‘estima’ um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato imponível. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que pode ou não ser praticado... isso, se algum dia, vier a ocorrer o fato imponível.” (JUSTEN FILHO apud SOARES DE MELO, 1996, p. 117)

exclusivamente o de antecipar o recebimento de receitas públicas ao erário (mero interesse arrecadatório). Parece-nos que um dos limites a ser observados na instituição da cobrança antecipada, seja ela acompanhada ou não da substituição, será o efetivo atendimento à praticidade tributária, pois não se pode admitir que o fisco institua cobranças antecipadas que não representem nenhuma vantagem na fiscalização e arrecadação que não seja, única e exclusivamente, a de antecipar o recebimento dos recursos financeiros.

### 3.2.5 Contribuinte de Fato

Dentre os argumentos que levaram o Supremo Tribunal Federal a considerar constitucional a substituição com cobrança antecipada de tributo antes mesmo da Emenda Constitucional n° 3/93, está a existência do contribuinte de fato do ICMS.

Segundo o acórdão do RE 213.396, não se deve falar em ofensa à capacidade contributiva do substituto, uma vez que o ICMS é imposto indireto e tem seu ônus totalmente repassado ao contribuinte de fato, no caso o consumidor final<sup>129</sup>.

Neste passo, se mostra essencial ao estudo ora traçado, a análise do conceito de contribuinte de fato e de imposto indireto.

Os impostos indiretos são aqueles que, por sua natureza, permitem que o encargo financeiro seja repassado para o consumidor final, embutindo-se no preço pago pela mercadoria ou serviço. Ou seja, nada obstante a legislação tributária determine que o devedor do tributo é o contribuinte de direito (por exemplo, o comerciante no ICMS ou o industrial no IPI), admite-se a figura do contribuinte de fato<sup>130</sup>, o qual suporta a

---

<sup>129</sup> “[...] a obrigação tributária é transferida àquele contribuinte que melhores condições oferece para o seu cumprimento, isto é, para o contribuinte de fato o que houver pago, como parcela do preço. Não há que se falar, portanto, em violação do princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor que é considerada.” (STF, RE 21396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 01/12/2000)

<sup>130</sup> Ressaltamos que consideramos o termo “contribuinte de fato” em si é uma impropriedade, pois somente pode ser considerado contribuinte aquele que manifestou a capacidade contributiva evidenciada na situação de relevância econômica eleita como hipótese de incidência tributária e é eleito como sujeito passivo da obrigação tributária. Nada obstante isso, tal expressão é amplamente utilizada pela doutrina e jurisprudência para denominar aquele que, apesar de não ser sujeito passivo tributário, arca com o custo do tributo embutido no preço.

repercussão econômica do tributo, mediante o pagamento do preço constante na nota fiscal.

Desde logo, há de se observar que não é pacífica a definição do que seriam tributos indiretos, e que a diferenciação entre tributos diretos e indiretos encontra severas críticas de grande parte da doutrina tributária.

Alfredo Augusto Becker (BECKER, 1988, p. 932) e Geraldo Ataliba<sup>131</sup> (ATALIBA, 2000, pp.123-136) foram uns dos que sempre se opuseram a tal classificação, pois a consideravam exclusivamente econômica, uma vez que é embasada tão somente no fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos, e nada impede que um imposto qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica, se transforme em indireto e vice-versa, mesmo que não haja qualquer alteração da lei ou do seu sistema jurídico. Neste sentido também alertava Rubens Gomes de Sousa, pra quem a repercussão econômica, realizada mediante o acréscimo do imposto ao preço das mercadorias ou serviços, está sujeita à lei da oferta e da procura, isto é, só será possível quando as condições do mercado a permitirem (SOUSA, 1971, p. 91)<sup>132</sup>.

Entre os que defendem a existência de critérios jurídicos para a diferenciação entre tributos diretos e indiretos estão Marco Aurélio Greco (GRECO, 1983, pp. 280-281), Misabel Derzi (DERZI, 1999, p.887), Paulo Pimenta (PIMENTA, 2013, pp. 356-360) e André Mendes Moreira (MOREIRA, 2010, pp.52-53), os quais identificam na aplicação da técnica da não-cumulatividade, aliada à incidência plurifásica do tributo, critérios jurídicos determinantes para identificação dos tributos indiretos.

Admitindo-se esta diferenciação entre tributos indiretos e diretos, concluir-se-á, sem sombra de dúvidas, que entre os indiretos está o ICMS, cujo encargo financeiro decorrente da incidência do imposto, que é devido pelos comerciantes (“*contribuintes de direito*” eleitos pela legislação tributária que institui o ICMS), é repassado para o

---

<sup>131</sup> “É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos. É critério de relevância jurídica em certos sistemas estrangeiros. No Brasil, não tem aplicação (Cleber Giardino) Pode inclusive acontecer de um imposto qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica, se transformar em indireto e vice-versa, sem que nada altere a lei e sem que se modifique o sistema jurídico.” (ATALIBA, 1992, p. 126)

<sup>132</sup> “Para a maioria dos autores, impostos diretos são os suportados em definitivo pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento; indiretos os que são ou podem ser transferidos por aquele contribuinte para outra pessoa que por sua vez o transferirá ou suportará em definitivo: por isso se diz que no imposto indireto há dois contribuintes, o de direito (a pessoa obrigada por lei ao pagamento) e o de fato (a pessoa que arcará em definitivo com o ônus do imposto).” (SOUSA, 1975, p. 91).

consumidor final da mercadoria (*'contribuinte de fato'*), mediante o preço cobrado na derradeira venda da mercadoria

Contribuinte de fato, portanto, é aquele que suporta a repercussão econômica do tributo, ou seja, aquele que, nada obstante não seja o contribuinte do tributo (denominado contribuinte de direito), suporta o ônus do financeiro deste.

Assim, no caso do ICMS, o encargo financeiro decorrente da incidência do imposto, que tem como sujeito passivo os comerciantes (contribuintes de direito) durante as sucessivas operações de circulação de mercadoria, é repassado para o consumidor final da mercadoria (contribuinte de fato), mediante o preço cobrado na derradeira venda da mercadoria.

Em vista disto, pode-se dizer que um imposto é indireto quando este imposto, por sua natureza, possibilite a repercussão econômica do ônus financeiro do contribuinte de direito para o contribuinte de fato. Há de se fazer a ressalva às críticas de parte da doutrina<sup>133</sup>, com as quais concordamos, pois a possibilidade de repercussão econômica seria inerente a qualquer tributo, já que todos eles podem e tendem a ser repassados ao consumidor final, uma vez que a carga tributária como um todo faz parte da composição do preço da mercadoria ou do serviço. Nada obstante isso, estes conceitos de tributo indireto, consumidor de fato, consumidor de direito e repercussão econômica estão consagrados na jurisprudência<sup>134</sup> e na legislação<sup>135</sup>, logo se faz necessária a sua análise.

Frise-se, ainda, que a repercussão econômica que aqui fazemos referência não se confunde com a repercussão jurídica. Conforme já explicitamos, a incidência econômica do tributo significa a parcela ou totalidade do ônus financeiro suportado definitivamente por uma pessoa, enquanto que a incidência jurídica do tributo é o nascimento do liame obrigacional tributário decorrente da subsunção do fato ocorrido (fato gerador) à regra

---

<sup>133</sup> Entre os maiores críticos está Alfredo Augusto Becker: *“Ora, os conceitos econômicos e terminologia econômica são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo. Este rigoroso cuidado na terminologia não é uma exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental – como aguda e exaustivamente demonstrou Norberto Bobbio – para se construir qualquer ciência”* (BECKER, 1998, p. 532).

<sup>134</sup> STF, Súmula nº 546: *Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando o reconhecido por decisão que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo.*

<sup>135</sup> Código Tributário Nacional, art. 166: *A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

jurídica (hipótese de incidência tributária). Logo, contribuinte de fato é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo e contribuinte *de jure* (contribuinte de direito) é o indivíduo que é investido na condição de sujeito passivo da obrigação tributária em face da incidência jurídica do tributo.

Ou seja, na repercussão econômica do tributo existe apenas a transferência, no todo ou em parte, do ônus econômico do tributo de uma pessoa para outra. Trata-se, assim de um caráter econômico típico dos tributos incidentes sobre o consumo, como é o caso do ICMS.

Por sua vez, a repercussão jurídica do tributo está relacionada com a eleição de um sujeito passivo diverso do contribuinte, ou seja, do substituto tributário (que também é contribuinte de direito, uma vez que a obrigação tributária nasce para ele), o qual tem o poder de buscar a repercussão jurídica do tributo mediante o reembolso ou retenção.

Assim, quando o substituto embute no preço da mercadoria o valor do ICMS devido em razão do fato gerador a ser praticado no futuro pelo substituído, verifica-se a repercussão jurídica do tributo, por outro lado, quando o substituído repassa este valor para o consumidor final verifica-se a repercussão econômica do tributo.

Voltando ao quanto decidido no RE 213.396, percebe-se que o Supremo Tribunal Federal adotou o entendimento de que o respeito à capacidade contributiva na instituição da substituição tributária para frente é mantido em virtude da repercussão econômica do tributo para o consumidor final.

Vemos com ressalva tal entendimento, pois, conforme já observamos anteriormente (*vide* ponto 2.2.2.3), a capacidade contributiva objetiva somente será respeitada com a tributação de fatos que representem riqueza, o que não ocorre com a cobrança de tributos mediante a presunção do fato gerador. Outrossim, a capacidade contributiva subjetiva somente será atendida se a tributação estiver de acordo com a exata relevância econômica verificada no caso concreto. O fato de ônus econômico do tributo ser repassado para o consumidor final no caso do ICMS não autoriza que o fisco institua cobranças em desrespeito à capacidade contributiva. Ao nosso ver, a capacidade contributiva que justifica a tributação pelo ICMS é a do comerciante, contribuinte que realiza o fato gerador da obrigação tributária, e não do consumidor final.

De fato, concordamos que o regime jurídico do ICMS é receptível à instituição da cobrança antecipada de tributos, mas não porque a capacidade contributiva seria do

consumidor final, como entendeu o STF, e sim porque somente nos tributos não cumulativos é possível que haja a imediata restituição no caso de não ocorrência do fato gerador presumido.

### 3.3 POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO VALOR PAGO A MAIOR - ADI 1851 E RE 593849

A garantia de que o sujeito passivo terá direito à imediata restituição no caso de não ocorrência do fato gerador presumido é essencial para legitimar a cobrança antecipada de tributos, seja ela acompanhada ou não da substituição.

Ora, diante da insegurança jurídica trazida pela tributação de fatos ainda por ocorrer, é imprescindível que exista alguma garantia de devolução rápida e eficaz ao contribuinte do valor eventualmente pago a maior. Tributar-se antecipadamente sem tal garantia representaria completo desrespeito à capacidade contributiva.

Nada obstante isso, o Supremo Federal durante décadas manteve o entendimento equivocado de que o direito à restituição somente seria aplicável quando o fato gerador presumido de fato não ocorresse, negando-se o direito à restituição quando este ocorresse com base de cálculo inferior à presumida.

Tal entendimento foi manifestado no julgamento da ADI 1851, quando estava em discussão a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio 13/96 que vedava a restituição e a cobrança da diferença de imposto decorrente da verificação do fato gerador presumido em valor diferente da base de cálculo presumida pra fins de cobrança antecipado do ICMS.

Em tal julgado, o STF reiterou o entendimento manifestado no RE 213396 (*leading case* sobre o art. 150, § 7º, da CF) no sentido de que a substituição tributária com cobrança antecipada de tributos já existia e já era permitida no ordenamento jurídico brasileiro antes mesmo do advento da EC nº 03/93, e que esta, ao incluir o §7º no art. 150, criou uma limitação constitucional ao poder de tributar, exigindo que a legislação infraconstitucional que viesse a criar a cobrança antecipada de tributo

previsse também as condições da concretização do direito individual do contribuinte à imediata e preferencial restituição caso o fato gerador presumido não se verificasse<sup>136</sup>.

O acórdão é enfático quando assevera que de 18/03/93, data da publicação da EC nº 03/93, até 13/09/96, quando foi promulgada a LC 87/96, a substituição tributária para frente esteve ausente do sistema jurídico tributário brasileiro, por ausência de regulamentação da cláusula de restituição determinada no §7º do art. 150 da CF/88.

A discussão realizada na ADI 1851 não era a constitucionalidade da substituição tributária para frente em si, pois esta já havia sido confirmada quando do julgamento do RE 213.396. O cerne da lide residia na possibilidade do contribuinte pleitear a restituição da diferença de ICMS recolhida a maior quando fosse verificado que a venda presumida foi realizada por preço inferior ao estipulado na base de cálculo presumida.

A conclusão do STF foi a de que a presunção na substituição tributária para frente teria caráter definitivo, ou seja, seria absoluta (*jure et jure*) e não admitira prova em contrário, por conseguinte, o valor recolhido em razão do fato gerador presumido somente poderia ser restituído ao contribuinte caso o fato efetivamente não acontecesse<sup>137</sup>.

Negou-se, portanto, a possibilidade de o contribuinte pleitear a restituição do valor pago a maior quando a operação de circulação de mercadoria presumida pela legislação se concretizasse em valor real inferior ao constante na base de cálculo presumida, estipulada mediante pauta fiscal ou margem de valor agregado.

A decisão se fundamentou no pretense argumento de que a permissão do sujeito passivo pleitear a restituição da diferença paga a maior inviabilizaria a própria substituição tributária para frente, pois implicaria no retorno ao regime normal de

---

<sup>136</sup> “Entretanto, ao erigir a cláusula de restituição imediata e preferencial em categoria de elemento integrante do instituto, praticamente inviabilizou a aplicação deste, antes que houvesse sido editada a lei complementar reguladora da referida cláusula de salvaguarda.” (ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060) (trecho do voto condutor).

<sup>137</sup> “O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer por parte do Fisco, quer por parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu à realidade.” (ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060) (trecho do voto condutor).

apuração do ICMS, exigindo que o fisco passasse a fiscalizar todas as operações, em ofensa à praticidade tributária objetivada com a instituição da cobrança antecipada concentrada em poucos sujeitos passivos<sup>138139</sup>.

Logicamente, tal decisão foi objeto de severas críticas doutrinárias, pois representou a autêntica instituição de uma presunção absoluta para tributação de fatos ainda a ocorrer, além de configurar uma interpretação totalmente literal da norma constante no §7º do art. 150 da CF/88.

Mais do que isso, ao nosso ver, este posicionamento enfraquecia ainda mais constitucionalidade da substituição tributária para frente, a qual já está condicionada à aceitação da teoria que a competência tributária é instituída sobre uma parcela da realidade (pressuposto de fato) da qual fazem parte o fato tributável que representa a manifestação da capacidade contributiva e também outras fases preliminares a este, as quais podem ser eleitas como o momento da cobrança antecipada, desde que o fato gerador presumido se concretize, legitimando o recolhimento do tributo feito antecipadamente.

Veja-se que, diante da instituição de uma cobrança antecipada de tributo, somente será possível respeitar a capacidade contributiva, em seu aspecto subjetivo, caso se garanta o direito do sujeito passivo à restituição da diferença eventual recolhida antecipadamente a maior. Entender a cobrança antecipada como definitiva acarreta concluir que ela pode ser instituída em total desrespeito à capacidade contributiva.

---

<sup>138</sup> “Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação.” (ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060) (trecho do voto condutor).

<sup>139</sup> Faça-se justiça que a decisão proferida na ADI 1851 não foi unânime, e que o voto divergente proferido pelo Min. Carlos Velloso prezou pelo respeito à capacidade contributiva e à materialidade do fato gerador presumido: “É dizer, Sr. Presidente, o valor da operação ou da prestação de serviço é o dado básico, fundamental da base de cálculo, que constitui o aspecto material do fato gerador, ou do fato impositivo, a sua expressão valorativa. Sem essa expressão valorativa, sem essa dimensão material, não há fato gerador, não há fato impositivo. Noutras palavras, o fato gerador se realiza na sua dimensão material, na sua expressão valorativa [...] na substituição tributária ‘para frente’, é assegurada a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Ora, se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos.” (ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060) (trecho do voto vencido). Note-se que no julgamento do RE 593.849, quando enfim o STF reviu tal entendimento, o voto condutor, emitido pelo Min. Edson Fachin, utiliza tal passagem para fundamentar a possibilidade da restituição da diferença antecipada a maior.



O equívoco da decisão proferida na ADI 1851 foi corrigido em 2016 com o julgamento do RE 593849, em repercussão geral, que sedimentou o seguinte entendimento: “*É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida*”<sup>140</sup>.

Em sua fundamentação, o acórdão do RE 593849 afastou o entendimento anterior que o direito à restituição do excesso inviabilizaria a substituição tributária progressiva, pois entendeu que o princípio da praticidade não pode prevalecer sobre direitos e garantias individuais dos contribuintes, tais como a igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, e a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

O acórdão manteve o posicionamento das decisões anteriores do STF de que a substituição tributária para frente está embasada na praticidade tributária, tendo em vista que acarreta: “*i) a maior segurança na arrecadação; ii) o melhor desempenho da Administração Tributária; iii) a eficiência da máquina estatal, evitando respectiva expansão; e iv) a promoção da justiça fiscal na medida em que se combate efetivamente a sonegação.*”.

---

<sup>140</sup> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “*É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida*”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 593849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017)

Todavia, adotando o posicionamento doutrinário de Misabel Derzi<sup>141</sup>, concluiu que a praticidade tributária não autoriza o desrespeito aos direitos e garantias individuais dos contribuintes de somente serem tributados na exata medida da capacidade contributiva verificada no fato jurídico tributário. Por conta disso, não se pode, a pretexto de simplificar a arrecadação e fiscalização, instituir-se uma presunção absoluta em desfavor do contribuinte.

O acórdão realizou uma ponderação entre o que chamou de justiça fiscal - entendida então como a busca pela diminuição da evasão fiscal e, conseqüentemente, do enriquecimento ilícito - e a segurança jurídica concedida aos contribuintes de somente sofrerem a exação tributária na exata dimensão material do fato gerador, para concluir que a interpretação correta a ser conferida ao art. 150, §7º, da CF, não pode acarretar em uma presunção absoluta da realização do fato gerador presumido no valor previsto na legislação<sup>142</sup>.

Esta decisão fez, enfim, justiça com o entendimento defendido por Marco Aurélio Greco, o qual havia sido utilizado e maneira incompleta pelo Supremo Tribunal Federal, pois justificou o reconhecimento da constitucionalidade da cobrança antecipada de tributos (RE 213396 e ADI 1851), mas não foi levado em consideração quando se analisou a possibilidade da restituição da diferença antecipada a maior quando a base de cálculo real não confirme a base de cálculo presumida (ADI 1851). Ao defender a possibilidade de instituição da cobrança antecipada, Greco, asseverou que o valor do tributo antecipado está vinculado à posterior ocorrência do fato legitimador na exata dimensão pecuniária que se presumiu, e que a não confirmação do fato presumido, seja

---

<sup>141</sup> “A praticidade constitui a *ratio essendi* da norma inscrita no §7º do art. 150 da CF. Não se pode por mecanismo de simplificação de arrecadação tributária deixar em segundo plano os direitos e garantias dos contribuintes. A ordem é diametralmente oposta: a praticidade somente se sustenta enquanto não violados direitos e garantias dos contribuintes. A padronização não pode se distanciar muito da realidade, de modo a criar distorções como nesta. A diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, quando apartada sobremaneira da realidade a que lhe empresta, gera distorções no tributo, alterando o seu aspecto material. Daí não ser possível se ter como definitiva a base de cálculo arbitrada por critérios de estimativa (presunção relativa e não absoluta)” (DERZI, 2004, p. 177)

<sup>142</sup> “Nesse panorama, deve-se interpretar o dispositivo constitucional em comento cioso do significado jurídico-político do Estatuto Constitucional dos Contribuintes, como erigido na Seção “Das Limitações do Poder de Tributar”. Noutras palavras, na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção *juris et de jure*, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico.” (RE 593849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017) (trecho do voto condutor)

total ou parcialmente, confere ao sujeito passivo o direito à imediata restituição do valor antecipado a maior, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado<sup>143</sup>.

Podemos, concluir, portanto, que, atualmente, o Supremo Tribunal Federal autoriza a cobrança antecipada de tributo motivada na praticidade na fiscalização, mas que esta não pode justificar a instituição de uma presunção absoluta (*jure et de jure*), que não admita prova em contrário e que impeça o direito do sujeito passivo à restituição da quantia eventualmente antecipada a maior<sup>144</sup>.

Por outro, há de se ressaltar a que esta mudança de posicionamento do Supremo Tribunal Federal não tem o condão de autorizar a cobrança, pelo fisco, de eventual diferença de tributo devida quando se verificar a ocorrência do fato legitimador da cobrança antecipada em montante superior ao presumido. Isso porque a exigência do pagamento antecipado de tributo é uma opção legislativa que visa tão somente atender a interesses fazendários<sup>145</sup>, portanto, é o fisco que assume o risco de instituir o modelo de cobrança antecipada, em detrimento do modelo obrigacional que exige a ocorrência do fato gerador para exigência do tributo.

Como observa Marco Aurélio Greco<sup>146</sup>, caso o interesse fazendário seja o de ter certeza quanto à dimensão pecuniária do fato tributável realizado pelo contribuinte, não deverá instituir o modelo de cobrança antecipada de tributo. Frise-se que a instituição da cobrança antecipada se dá por opção do legislador para facilitar o trabalho do fisco.

A legislação que instituir a cobrança antecipada trará as regras para definição da base de cálculo presumida, normalmente são utilizadas pautas fiscais ou margens de valor agregado aplicáveis aos preços praticados nas etapas anteriores. A verdade e a prática nos mostra que tais regras dificilmente estarão previstas em valores menores dos que se verifica na realidade. Neste ponto vale salientar a manifestação do Min. Marco

---

<sup>143</sup> “o que justifica a exigência antecipadamente feita é o evento que ocorrerá posteriormente; não ocorrendo este evento o recolhimento perde seu fundamento, sua justificação, e o excesso recolhido deve ser restituído. [...] O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. [...] Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido. Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista. O excesso tem a natureza de uma cobrança indevida, e a Constituição não está legitimando o indébito. (GRECO, 2001, p. 31).

<sup>144</sup> Outra questão a se questionar é quem é o titular do direito de pleitear tal restituição, substituto ou substituído, cuja análise não é objeto do presente trabalho.

<sup>145</sup> SAMPAIO DÓRIA, 1968, pp. 204, 206, 208 e ss

<sup>146</sup> GRECO, 2001, p. 36-38.

Aurélio de Mello no julgamento da ADI 1851, quando se referiu que seria improvável que o Estado viesse a instituir uma cobrança antecipada fixada em valores abaixo dos praticados normalmente no mercado<sup>147</sup>.

Conclui-se, portanto, que uma vez instituída a cobrança antecipada, esta é definitiva apenas para o fisco, que não tem o direito de exigir qualquer quantia além daquela que foi objeto de recolhimento antecipado instituído por ele (fisco) obtido pela aplicação da base de cálculo presumida definida também por ele (fisco).

Por outro lado, o contribuinte tem direito à imediata restituição do valor pago antecipadamente a maior, seja pela não concretização do fato tributável presumido, seja pela sua verificação com relevância econômica inferior à prevista na legislação. A ofensa a tal direito individual do contribuinte representa expressa violação à limitação constitucional ao poder de tributar instituída no art. 150, §7º, da CF, e inquina de completa inconstitucionalidade eventual cobrança antecipada de tributos que não a observar.

---

<sup>147</sup> “Colocaram aqui algo que reputo um verdadeiro engodo, já que o Estado também não terá direito a cobrar a diferença. É um engodo. Não sou ingênuo. E agora, como a idade que já tenho, não posso mesmo ser, a ponto de imaginar o Estado fixando valor aquém do normalmente praticado pelo mercado”. (STF, ADI 1851, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 22.11.2002) (trecho do acórdão).

#### 4. REQUISITOS PARA INSTITUIÇÃO DA COBRANÇA ANTECIPADA

Diante do exposto nos capítulos anteriores do presente trabalho, podemos concluir que o posicionamento consolidado no âmbito do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que é sim possível a instituição da cobrança antecipada de tributos, desde que **a)** seja eleita uma fase preliminar adequada, necessária e proporcional à ocorrência do fato tributável presumido; e **b)** seja garantido ao sujeito passivo o direito à imediata e preferencial restituição da quantia antecipada quando o fato presumido não se concretizar, total ou parcialmente.

Outrossim, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece ainda que a justificativa para instituição da cobrança antecipada de tributos é a praticidade tributária, representada na simplificação dos procedimentos de fiscalização e arrecadação, o que interpretamos como um terceiro requisito para a implementação desta técnica de arrecadação e fiscalização.

##### 4.1 FASE PRELIMINAR IDÔNEA

A eleição de uma fase preliminar idônea para dar ensejo à cobrança antecipada representa a definição de uma etapa necessária, adequada e proporcional à ocorrência do fato gerador presumido.

Conforme amplamente demonstrado anteriormente (*vide* Capítulo 2, itens 2.2.1.1 e 2.2.1.2, e Capítulo 3, item 3.2.1): **i)** será necessária a fase preliminar eleita se ela se mostrar imprescindível à concretização do fato presumido (sem a ocorrência dela não pode ser possível a verificação do fato tributável); **ii)** será adequada a fase preliminar eleita caso ela represente a maior probabilidade possível de ocorrência do fato presumido; e **iii)** será proporcional se a base de cálculo presumida para fins da cobrança antecipada estiver de acordo com o que a riqueza normalmente verificada nos fatos presumidos.

Neste ponto, deve-se salientar a importância da mudança de entendimento do STF no RE 593849, quando passou a reconhecer o direito à restituição da quantia

eventualmente antecipada a maior pelo sujeito passivo da obrigação tributária, pois somente com esta garantia é possível se falar em atendimento do requisito da proibição do excesso (proporcionalidade em sentido estrito). Durante décadas prevaleceu o equivocado entendimento de que o contribuinte somente teria direito à restituição se de o fato presumido não fosse verificado por completo, o que representava nítida violação à proibição do excesso.

A adequação e necessidade, por sua vez, serão atendidas desde que o legislador, quando optar pela instituição do modelo de cobrança antecipada, eleja um momento que realmente indique a alta probabilidade de ocorrência do fato presumido e que seja imprescindível à sua ocorrência. Estes requisitos representam o atendimento da vinculação exigida entre a fase preliminar e o fato tributável que está sendo presumido.

Faz-se necessária, portanto, a existência de fases, uma seguida da outra, para que possamos identificar a vinculação capaz de gerar o certo grau de certeza exigido para a instituição da cobrança antecipada. A verificação da ocorrência da fase preliminar é forte indício da ocorrência da fase subsequente. Por conta disso, entendemos que a figura jurídica da antecipação tributária somente pode ser aplicada aos tributos cuja incidência se dá em cadeia, como o ICMS e o IPI, onde há sucessivas etapas de circulação/produção da mercadoria/produto industrializado.

Isso porque o art. 150, §7º, da CF/88, quando prescreve que “*o fato gerador deva ocorrer posteriormente*” estabelece a necessidade uma conexão, chamada também de “*Cláusula de Vinculação*” (GRECO, pp. 24 e ss.), a qual pressupõe “*a existência de um certo fenômeno que comporta materialização em etapas, das quais uma se afigura como preliminar das subsequentes.*”

A definição de qual será a fase preliminar que faça nascer o dever de recolher o tributo é uma opção legislativa, mas não é arbitrária, pois somente é constitucional a escolha de situações jurídicas que indiquem a conexão com o fato gerador/legitimador.

A existência da conexão é imprescindível para que não se cobre tributo sobre pressuposto de fato não abrangido pela norma atributiva de competência. O ICMS deve incidir sobre o processo de circulação de mercadorias, e não sobre o patrimônio ou o capital das empresas. Da mesma forma, o IPI deve incidir sobre as etapas do processo de industrialização produtos. Trata-se do principal limite para a adoção do mecanismo de

cobrança antecipada, pois não se pode desvirtuar a competência tributária ponto de resultar em uma oneração fiscal sobre patrimônio ou capital.

Não se pode admitir, portanto, a instituição de cobrança antecipada no âmbito do PIS/COFINS, pois tais tributos incidem sobre a receita auferida pela pessoa jurídica, e não sobre um ciclo de operações, como é o caso do ICMS e do IPI, tributos essencialmente plurifásicos. Paulo Pimenta adverte que na incidência do PIS/COFINS não existe um ciclo econômico a ser considerado, pois não se trata de um negócio bilateral, sendo a base de cálculo um fenômeno relacionado a uma única pessoa<sup>148</sup>.

Neste sentido também é o entendimento de Marco Aurélio Greco<sup>149</sup>, para quem a cobrança antecipada não é compatível com o perfil tributário do PIS/COFINS, pois somente é admitida a presunção de fato gerador que deva ocorrer, expressão que exige a configuração de uma etapa de um ciclo econômico, e não apenas a possibilidade de ocorrência futura de um evento que não tenha vinculação com o evento eleito como momento da cobrança antecipada.

Ressalte-se que o regime de tributação monofásica do PIS/COFINS, autorizado pelo art. 149, §4º da CF/88<sup>150</sup> não se confunde com a cobrança antecipada de tributos.

A exigência antecipada de tributo em uma fase preliminar do fato tributável fica condicionada à efetiva ocorrência do fato tributável, o “*fato legitimador*” como denomina Marco Aurélio Greco. Outrossim, por conta do art. 150, §7º, da CF/88 norma que restringe a instituição da cobrança antecipada, é garantida a necessidade da restituição imediata e preferencial do tributo antecipado pelo sujeito passivo no caso do fato gerador presumido não se concretizar (total ou parcialmente).

Por sua vez, na tributação monofásica do PIS/COFINS não existe fato tributável presumido e a necessidade de se legitimar a cobrança antecipada do tributo em uma fase preliminar deste. Pelo contrário, institui-se apenas uma única incidência do tributo, eliminando-se a sua incidência sobre os fatos posteriores<sup>151</sup>.

---

<sup>148</sup> PIMENTA, 2013, P. 361.

<sup>149</sup> GRECO, 2011, p. 196.

<sup>150</sup> Art. 149 (...) § 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

<sup>151</sup> Quanto à diferenciação entre substituição tributária progressiva e tributação monofásica, Sacha Calmon e Misabel Derzi observaram que: “O constituinte decidiu instituir uma tributação monofásica, no ponto de partida, na refinaria e no importador. A tributação monofásica na origem elimina a plurifasia e por via de consequência a substituição tributária progressiva” (COELHO; DERZI, 2002, p. 113).

Ou seja, enquanto na cobrança antecipada de tributo antes do fato gerador haverá necessariamente várias incidências nas sucessivas etapas de incidência do tributo, na tributação monofásica há apenas uma única incidência<sup>152</sup>.

Estabelecida a diferenciação entre a tributação monofásica do PIS/COFINS e a cobrança antecipada de tributos, devemos ressaltar ainda que esta tributação monofásica autorizada pelo art. 149, §4º da CF/88 somente passou a existir após a Emenda Constitucional nº 33/2001 e que, antes disso, o legislador se utilizou da técnica da cobrança antecipada (substituição tributária para frente) também no âmbito do PIS/COFINS.

Antes da inclusão da possibilidade da tributação monofásica no texto constitucional era comum a instituição da substituição tributária para frente no âmbito do PIS/COFINS, o que acarretava na discussão acerca da possibilidade do contribuinte pleitear a restituição quando o fato gerador presumido não se concretizava na exata dimensão econômica prevista na base de cálculo presumida. Tal discussão chegou ao Supremo Tribunal Federal em repercussão geral reconhecida no RE nº 596.832<sup>153</sup>, o qual ainda aguarda julgamento.

Entendemos que é inconstitucional a instituição da substituição tributária para frente no âmbito do PIS/COFINS, pois a técnica de arrecadação da cobrança antecipada de tributos não se adequa ao perfil do tributo contribuição ao PIS e à COFINS. Tais tributos têm como pressuposto de fato a receita recebida pela pessoa jurídica, logo quando uma empresa auferir receita não se pode presumir que tal faturamento é etapa preliminar de um fato gerador a ser verificado no futuro. Não existe qualquer ciclo de operações, não existem etapas sucessivas de circulação e produção de mercadorias, como há no ICMS e no IPI. Por conta disso, ao nosso ver, o Supremo Tribunal Federal

---

<sup>152</sup> Neste sentido, Rafael Nichele: “A substituição tributária para frente é uma técnica de arrecadação que não se confunde com a tributação monofásica. Enquanto a substituição tributária para frente há várias incidências, na tributação monofásica há uma incidência única.” (NICHELE, 2016, p. 392)

<sup>153</sup> PIS E COFINS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ARTIGO 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - RECOLHIMENTO A MAIOR - DEVOLUÇÃO - ADINS Nº 2.675-5/PE E 2.777-8/SP - VOTAÇÃO EMPATADA - RECURSO EXTRAORDINÁRIO EM PROCESSO SUBJETIVO - Possui repercussão geral a controvérsia sobre o cabimento da restituição dos valores recolhidos a maior a título de PIS e COFINS quando a base de cálculo inicialmente estimada for superior à base de cálculo real, considerado o regime de substituição tributária. (RE 596832 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 29/10/2009, DJe-218 DIVULG 19-11-2009 PUBLIC 20-11-2009 EMENT VOL-02383-06 PP-01258 LEXSTF v. 31, n. 372, 2009, p. 263-265).



deveria reconhecer a inconstitucionalidade das legislações que instituíram a sistemática de substituição tributária para frente no âmbito do PIS/COFINS.

De fato, devemos reconhecer que tal discussão teve seu âmbito consideravelmente reduzido após o advento do regime de tributação monofásica autorizado pelo art. 149, §4º, da CF/88. Isso porque o legislador infraconstitucional do PIS/COFINS migrou da técnica de cobrança antecipada para a técnica da tributação monofásica, visando evitar perdas com a questão da restituição do valor antecipado a maior, conforme observou José Antonio Minatel<sup>154</sup>.

Assim como não é admissível a instituição da cobrança antecipada no âmbito das contribuições ao PIS e à COFINS, também não são nos demais tributos que não incidam sobre etapas sucessivas. Tributos que incidem sobre o patrimônio, tais como o IPTU, IPVA, ou sobre a renda e o lucro, como o IR e CSLL, não admitem em seus pressupostos de fato a eleição de uma fase preliminar apta a ensejar a tributação antecipada antes da ocorrência do fato gerador.

Poder-se-ia cogitar na instituição da cobrança antecipada sobre os tributos sobre a transmissão de bens, como o ITCMD e o ITBI, mas também nestes não se pode admitir a aplicação de tal técnica de arrecadação, pois não existe ciclo econômica com sucessivas incidências do tributo.

No caso do ITBI, por exemplo, observa-se que não se pode admitir a antecipação da sua cobrança para o momento da assinatura da promessa de compra e venda de imóvel (como previsto em algumas legislações municipais), porque este instrumento não preenche os requisitos da “adequação” e da “necessidade” exigidos pelo Supremo Tribunal Federal, já que: i) não garante, com certo grau de certeza, a realização da transferência do imóvel (o qual pode nem existir ainda no ato da assinatura do contrato – como nos casos de promessa de compra e venda para entrega futura), e ii) não é indispensável à transmissão do imóvel, o qual pode ser adquirido diretamente, sem a celebração do contrato preliminar de promessa de compra e venda.

---

<sup>154</sup> “Na verdade, essa nova técnica (tributação monofásica) constitui-se em subterfúgio legislativo para neutralizar as discussões travadas em torno de eventuais diferenças de tributos quando o substituto não lograva realizar as operações nas base em que, via mecanismo de substituição, já estavam excessivamente tributadas, hipótese em que seria “assegurada a imediata e preferencial restituição” do pagamento que esse revelasse indevido, nos termos da norma constitucional já mencionada” (art. 150, §7º, da CF/88) (MINATEL, 2005, p. 113)

Assim, por não preencher os requisitos da necessidade e da adequação, a assinatura do contrato de promessa de compra e venda de imóvel não é meio idôneo para a cobrança antecipada do ITBI<sup>155</sup>.

Nada obstante isso, por pelo menos duas vezes o Supremo Tribunal Federal reconheceu como constitucional a cobrança antecipada do ITBI no momento da assinatura da promessa de compra e venda de imóvel, o que ocorreu nas decisões monocráticas proferidas pelo Ministro Ricardo Lewandowski (ARE 759.964/RJ e ARE 793.919/RJ), decidindo pela possibilidade da cobrança antecipada<sup>156</sup>, com base no jurisprudência consolidada no STF a respeito do art. 150, § 7º, da CF (RE 213.396).

Contudo, discordamos totalmente do entendimento exarado nas referidas decisões monocráticas, pois consideramos que não se pode transplantar de forma simplória as decisões proferidas sobre a cobrança antecipada no âmbito do ICMS para justificar a cobrança de ITBI no momento da assinatura da promessa de compra e venda de imóvel.

Deste modo, acreditamos que tal análise deva ser feita com mais cuidado, analisando-se todos os elementos que levaram o Supremo Tribunal Federal a concluir

---

<sup>155</sup> Nesse sentido, é o posicionamento de Marco Aurélio Greco: *Na Rep. 1.211-RJ, discutiu-se a lei do Estado do Rio de Janeiro que previa o recolhimento do imposto no prazo de 90 dias a contar da assinatura do instrumento de promessa de compra e venda ou de cessão. O tema fundamental foi o da natureza desse contrato preliminar que não reveste de características suficientes para configurar “meio idôneo à transmissão, pelo registro, do domínio sobre imóvel”.* A inconstitucionalidade foi reconhecida, pois o evento qualificado pela lei foi um contrato preliminar, e não o contrato principal, e porque, sendo contrato preliminar, não é meio idôneo a viabilizar a transmissão. *Sublinhe-se este fundamento! A inconstitucionalidade existe quando o evento escolhido não é meio idôneo, em outras palavras, quando não for atendida a cláusula de vinculação. Fosse o evento um meio hábil para a realização do fato gerador, não haveria inconstitucionalidade. Aliás, não tenho conhecimento de nenhum julgamento de inconstitucionalidade da exigência do imposto ao ensejo da lavratura da escritura de compra e venda, esta também não traslativa de propriedade (pois a transmissão só ocorre com o seu registro no cartório competente); mas a escritura é “meio idôneo” da transmissão; a celebração da escritura é fase preliminar da transmissão imobiliária e, portanto, comporta uma exigência tributária por antecipação do fato gerador.* (GRECO, 2001 p. 67-68).

<sup>156</sup> É certo que este Tribunal possui jurisprudência no sentido de que a celebração de contrato de promessa ou de compromisso, seja de compra e venda de imóvel ou de cessão dos direitos relativos a imóvel, não constitui fato gerador para incidência do ITBI, conforme se depreende, por exemplo, dos julgamentos do AI 603.309-AgR/MG, Rel. Min. Eros Grau, e do RE 666.096-AgR/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia. Ocorre que o dispositivo tido como inconstitucional trata, em verdade, do momento em que o imposto deverá ser recolhido e não de seu fato gerador, que é disciplinado em outros artigos da mesma norma municipal. Nesse contexto, observo que essa Corte já concluiu pela constitucionalidade da cobrança antecipada de tributo, por encontrar apoio no art. 150, § 7º, da CF, desde que esteja prevista em lei ordinária. Com essa orientação, destaco os seguintes precedentes, entre outros: ADI 2.044-MC/RS, Rel. Min. Octávio Gallotti; RE 194.382/SP, rel. Min. Maurício Corrêa; RE 213.396/SP e ADI 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão; RE 598.070/RS, Rel. Min. Celso de Mello; RE 499.608-AgR/PI, de minha relatoria (ARE 759964 / RJ - RIO DE JANEIRO, RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Julgamento: 06/08/2013).

pela constitucionalidade da cobrança antecipada no âmbito do ICMS para então se conferir se a mesma conclusão pode ou não ser aplicada ao ITBI.

Deve-se frisar que a sistemática do ICMS é totalmente diferente da do ITBI, o que impede que as decisões proferidas no âmbito do ICMS sejam aplicadas automaticamente para os casos do ITBI. O momento de cobrança antecipada do ICMS (primeira venda da cadeia de circularização de mercadoria) é considerada meio idôneo à cobrança antecipada, já a assinatura da promessa de compra e venda de imóvel, ao nosso ver, não é fase preliminar necessária e adequada à realização do fato gerador presumido.

Portanto, como a jurisprudência pacificada no âmbito do Supremo Tribunal Federal segue o entendimento de que para que seja adotada a cobrança antecipada é imprescindível que o momento eleito para o pagamento seja idôneo, atendendo aos requisitos da necessidade e adequação, o que não é atendido no caso da cobrança antecipada do ITBI, espera-se que esta matéria seja analisada de forma mais cuidadosa por um órgão colegiado da Suprema Corte<sup>157</sup>.

Pode-se dizer, como defende Marco Aurélio Greco, que seria admissível a cobrança antecipada do ITBI na fase preliminar de lavratura da escritura de compra e venda do imóvel. De fato, esta fase preliminar atenderia ao requisito da eleição de momento idôneo à cobrança antecipada, contudo não estaria presente outro requisito necessário para instituição da cobrança antecipada, que é a garantia da imediata e preferencial restituição no caso da não concretização do fato gerador presumido ou da sua verificação em dimensão econômica menor que a presumida<sup>158</sup>.

---

<sup>157</sup> É bem verdade que no ARE 759964 a decisão monocrática já foi reformada e foi negada a possibilidade de cobrança do ITBI no momento da assinatura da promessa de compra e venda, o que mostra um alinhamento com a jurisprudência pacificada no âmbito do STF no sentido de que a cobrança antecipada seja instituída mediante a eleição de fase preliminar necessária, adequada e proporcional: *ITBI AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. 1. A cobrança de ITBI é devida no momento do registro da compra e venda na matrícula do imóvel. 2. A jurisprudência do STF considera ilegítima a exigência do ITBI em momento anterior ao registro do título de transferência da propriedade do bem, de modo que exação baseada em promessa de compra e venda revela-se indevida. 3. Agravo regimental provido.* (ARE 759964 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 15/09/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 28-09-2015 PUBLIC 29-09-2015)

<sup>158</sup> Sobre os mecanismos de imediata e preferencial restituição, ver ponto 4.2.

Outrossim, entendemos que também não são afeitos à técnica de arrecadação da cobrança antecipada os tributos que tenham a sua tributação justificada na retributividade, como as taxas.

Veja-se que as taxas são instituídas em razão da utilização ou disponibilização de um serviço público específico e divisível, ou do exercício do poder de polícia, logo não se pode cogitar a existência de uma fase preliminar a tais fatos geradores.

É completamente irracional se imaginar a cobrança de uma taxa de serviço público específico e divisível em momento anterior ao qual este serviço é disponibilizado para os contribuintes. Seria o mesmo que admitir a instituição da cobrança de uma taxa por um serviço público que ainda sequer existe.

Outrossim, soaria ainda mais absurdo a cobrança antecipada de taxa de poder polícia pela previsão de que o contribuinte irá, no futuro, ser alvo do exercício do poder de polícia pela Administração Pública. Imagina-se, por exemplo, a situação absurda de se cobrar antecipadamente a taxa pelo exercício do poder de polícia para emissão de passaporte. Ainda que se presuma que, provavelmente, todos os contribuintes emitam algum dia o seu passaporte, não existe nenhuma etapa prévia da configuração do fato gerador (exercício do poder de polícia).

Portanto, as taxas também não comportam a instituição da técnica de arrecadação da cobrança antecipada de tributo, uma vez que não existe etapa prévia da configuração do fato gerador (disponibilização do serviço público específico e divisível ou exercício regular do poder de polícia).

#### 4.2 MECANISMOS DE IMEDIATA E PREFERENCIAL RESTITUIÇÃO

A exigência da imediata e preferencial restituição está expressamente previsto no art. 150, §7º da CF/88. Deve-se fazer o registro da importância das expressões “*imediata*” e “*preferencial*”, pois se o constituinte quisesse equiparar a restituição prevista no referido dispositivo constitucional à repetição de indébito prevista normalmente no art. 165 do CTN, não teria porque usar estas expressões.

Por conta disso, não se pode admitir que esta restituição siga o mesmo trâmite de uma repetição de indébito comum, ela precisa ser mais célere que isso, e de forma alguma poderá sujeitar o sujeito passivo à morosa via dos precatórios.

Diante disso, entendemos que somente poderão atender a este requisito da cobrança antecipada os tributos não-cumulativos, os quais permitem que o eventual indébito tributário decorrente do pagamento antecipado feito a maior possa ser lançado como crédito a ser abatido do tributo a ser recolhido no seu cotidiano.

A não-cumulatividade é uma técnica tributária que garante ao contribuinte o direito ao abatimento do valor do tributo devido aquele referente aos tributos incidentes nas etapas anteriores<sup>159</sup>.

Registre-se aqui, que entre estes tributos não cumulativos não incluímos o PIS/COFINS, pois tais contribuições não são essencialmente não cumulativas. De fato, existe uma previsão infraconstitucional que determina uma certa não cumulatividade no regime jurídico destas contribuições, contudo ela não se confunde com a não cumulatividade inerente aos tributos incidentes sobre a cadeia de circulação de mercadorias e produtos, como são o ICMS e o IPI.

Neste sentido, faz-se necessário delimitar a diferença entre a não cumulatividade do ICMS/IPI e a não cumulatividade do PIS/COFINS, conforme os ensinamentos de Paulo Pimenta<sup>160</sup>, são elas: **a)** o IPI/ICMS são tributos não cumulativos por determinação constitucional, trata-se de um direito fundamental dos contribuintes previsto na constituição o abatimento dos créditos referentes ao tributo pago nas etapas anteriores, o qual não pode ser restringido pelo legislador ordinário; **b)** a previsão constitucional da não cumulatividade do ICMS/IPI decorre logicamente de um ciclo econômico (tributos plurifásicos); **c)** os critérios previstos para o abatimento constitucional levam em consideração o conjunto de operações de entrada e saída promovidas pelo contribuinte, já a não cumulatividade do PIS/COFINS tem como referência a receita; **d)** a não cumulatividade prevista na legislação infraconstitucional do PIS/COFINS, diferentemente da prevista na Constituição, não consiste no

---

<sup>159</sup> Neste sentido, Paulo Pimenta: “*Em verdade, a incidência da regra da não-cumulatividade faz surgir para o contribuinte uma pretensão material de realizar o abatimento e para o Fisco um estado de sujeição à realização de um procedimento de compensação, na extinção da obrigação tributária.*” (PIMENTA, 2009, P. 413)

<sup>160</sup> PIMENTA, 2013, p. 361.

abatimento de imposto contra imposto, e sim na exclusão de determinados itens da base de cálculo das contribuições.

Neste ponto, vale salientar a observação feita por Marco Aurélio Greco<sup>161</sup> no sentido de que ainda que seja prevista uma incidência plurifásica para as contribuições para o PIS e da COFINS, esta será necessariamente cumulativa, uma vez que a receita é fenômeno apurado exclusivamente por uma determinada pessoa, diferente das operações bilaterais que se desdobram em etapas sucessivas das quais participem mais de um sujeito. Receita é auferida por alguém. Nisto se esgota a figura.

Portanto, não será possível atender a imediata e preferencial restituição de eventual contribuição de PIS/COFINS antecipada a maior. Tratando-se de uma não cumulatividade feita por exclusões na base de cálculo, não teria como se excluir da base de cálculo o valor de contribuição antecipado a maior em decorrência de uma receita futura que foi auferida em valor menor do que o previsto. Tal exemplo chega a soar absurdo, o que demonstra a total falta de compatibilidade entre o modelo de cobrança antecipada e o regime jurídico do PIS/COFINS.

Da mesma forma, não será possível se garantir a imediata e preferencial restituição nos casos dos demais tributos que também não incidam sobre etapas de um ciclo econômico e sejam necessariamente não cumulativos. No caso do ITBI, por exemplo, ainda que se admita a eleição da lavratura de compra e venda como fase preliminar idônea para se instituir a cobrança antecipada, tal instituição restará obstada pela impossibilidade de restituição imediata e preferencial do sujeito passivo que a ela estiver obrigado. Ora, eventual ITBI antecipado a maior ou indevidamente somente será restituído ao sujeito passivo mediante a morosa via dos precatórios, o que, certamente, não atende às determinações do art. 150, §7º da CF/88.

Portanto, a *“imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”* é totalmente diferente no âmbito do ICMS/IPI e no âmbito do ITBI. Isso porque os contribuintes do ICMS/IPI são comerciantes que realizam vendas de mercadorias ou industrialização de produtos constantemente (contribuintes habituais), e que apuram mensalmente o imposto devido, mediante conta corrente fiscal (créditos X débitos), assim a restituição para estes contribuintes, no caso de não ocorrência do fato gerador presumido, se dá pela simples escrituração do crédito

---

<sup>161</sup> GRECO, 2004, p.101-122 (p. 101).

na conta corrente fiscal para fins de compensação, o que a torna realmente preferencial e imediata.

Por sua vez, o adquirente de um imóvel não é contribuinte habitual do ITBI, o que impede que ele utilize o valor pago antecipadamente em uma compensação tributária, logo, a restituição somente poderia ser feita em pecúnia, o que seria feita pela morosa via dos precatórios. Portanto, indubitavelmente, a restituição do ITBI em caso de não concretização do fato gerador presumido não será imediata e preferencial.

Vê-se, portanto, que somente nos tributos em que se permita uma apuração de crédito *versus* débito de imposto, pela técnica da não-cumulatividade, é que se poderá implementar a garantia individual do sujeito passivo tributário à imediata e preferencial restituição da quantia eventualmente antecipada indevidamente ou a maior (caso o fato gerador presumido não se concretize ou seja verificado em dimensão econômica menor que a prevista).

Imagine-se a seguinte situação, digamos que esteja autorizada a cobrança antecipada de taxas, de tributos sobre o patrimônio, sobre a transmissão de bens, entre outros. Verificada a não ocorrência do fato gerador presumido (total ou parcialmente), qual seria a garantia do sujeito passivo tributário de que teria direito à imediata e preferencial restituição do valor antecipado indevidamente? Nestes casos, certamente somente lhe restaria pleitear o recebimento do indébito tributário perante os mecanismos regulares previstos na legislação infraconstitucional (pedido de restituição de indébito e sujeição ao pagamento mediante precatórios).

Ou seja, a cobrança antecipada de qualquer outro tributo que não seja o ICMS e IPI (não-cumulativos por sua essência), mostra-se inconstitucional quando for necessário garantir a imediata e preferencial restituição ao sujeito passivo no caso do fato gerador presumido não se concretizar total ou parcialmente.

Por conseguinte, instituir a técnica de cobrança antecipada de tributo sem a garantia da imediata e preferencial restituição determinada no art. 150, §7º da CF/88 representa inconstitucionalidade material.

Conclui-se então que, ao limitar constitucionalmente o poder de tributar e restringir a cobrança antecipada de tributos à garantia da imediata e preferencial restituição ao sujeito passivo quando o fato gerador presumido não se concretizar, o constituinte acabou por restringir a aplicação de tal técnica de arrecadação aos tributos

não cumulativos que permitem a dedução do valor do imposto pago em regime de conta corrente fiscal (imposto x imposto). Em outras palavras, restringiu a aplicação da cobrança antecipada ao ICMS e ao IPI<sup>162</sup>.

Note-se, ainda, que a questão da imediata e preferencial restituição está intrinsecamente relacionada à correta estimativa da dimensão pecuniária do fato gerador presumido. Antecipa-se o pagamento mediante a utilização de instrumentos legais como a pauta fiscal e a margem de valor agregado que objetivam prever qual será o preço da operação de circulação e produção de mercadoria que se presume que irá ocorrer no futuro. Tais técnicas de cobranças são típicas do ICMS e do IPI, pois somente nestes tributos é possível se instituir um tabelamento dos preços praticados no mercado, ou se aplicar uma margem de valor agregado ao preço pago pela mercadoria/produto na etapa anterior.

#### 4.3 PRATICIDADE NA FISCALIZAÇÃO X INTERESSE ARRECADATÓRIO

A grande justificativa para a instituição da cobrança antecipada é a praticidade na fiscalização cujo intuito é conferir maior segurança na arrecadação, melhorar desempenho da Administração Tributária, tornar mais eficiente a máquina estatal, evitando respectiva expansão; e promover a justiça fiscal na medida em que se combate efetivamente a sonegação fiscal.

O princípio da praticidade tributária, ou praticabilidade tributária é conceituado por Casalta Nabais como a justificativa constitucional para a utilização de técnicas de simplificação mediante a generalização e tipificação de condutas padronizadas sempre que se verificar que a identificação de todas as situações individuais sem mostre dificultosa<sup>163</sup>.

---

<sup>162</sup> Neste sentido é o posicionamento de Paulo Roberto Coimbra Silva: “Não obstante as inconstitucionalidades denunciadas com veemência pela maior parte da doutrina, acredita-se ser a substituição tributária progressiva juridicamente sustentável e economicamente tolerável desde que se adapte, formal e materialmente, aos inarredáveis princípios constitucionais tributários, extraíndo-se da cláusula de imediata e preferencial restituição os antídotos aos venenos que sua atabalhoada utilização pode ensejar” (SILVA, 2001, p.121-122)

<sup>163</sup> “sempre que tais dificuldades sejam reais e importantes, há justificção constitucional para lançar mão das técnicas de simplificação, designadamente da tipificação, já que o legislador está constringido a generalizar ou standardizar a fim de tornar a disciplina jurídico-fiscal praticável, sendo-lhe, por conseguinte, permitido escolher, por razões de praticabilidade, bases forfaitaires, em vez dum critério



Misabel Derzi observa que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva devem ser abrandados por meio do princípio da praticidade/praticabilidade da fiscalização, o qual busca simplificar a execução da lei tributária, possibilitando que ela seja capaz de alcançar a todos. Neste ponto, cita Klaus Tipke para chamar a atenção que a necessidade de simplificação decorre da igualdade, uma vez que muito complicado aplicar a lei igualmente a todos sem que fosse adotada uma simplificação<sup>164</sup>.

Derzi chama atenção que, nada obstante não esteja prevista expressamente, a praticidade tributária decorre da necessidade de aplicação em massa das normas tributárias e é concretizada mediante esquematizações, abstrações e generalizações realizadas pela lei que institui a cobrança tributária<sup>165</sup>.

Sendo assim, conclui (Derzi) que o § 7º do art. 150, da CF, decorre do princípio da praticidade da fiscalização, pois pretende presumir a ocorrência de fato tributáveis ainda por ocorrer com o fito de combater a evasão fiscal e simplificar a fiscalização e a execução das leis tributárias<sup>166</sup>.

---

*ancorado na realidade da situação individual, satisfazendo-se assim com uma justiça tipificada (Typengerechtigkeit)” (CASALTA NABAIS, 1998, p. 624).*

<sup>164</sup> [...] Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são abrandados por meio do princípio da praticidade ou praticabilidade. Por meio desse último princípio devem ser evitadas as execuções muito complicadas da lei, especialmente naqueles casos em que se deve executar a lei em massa. Mas indiretamente, como observa K. Tipke, também o princípio da praticidade serve ao da igualdade, no sentido de generalidade, pois leis que não são praticamente exequíveis, não podem ser aplicadas igualmente a todos. E ainda lembra Tipke que o princípio da praticidade, como princípio técnico primário, não deve ser valorado da mesma forma que os princípios éticos (igualdade e capacidade contributiva). (DERZI, 2003, 789-790)

<sup>165</sup> “A praticidade é um princípio geral e difuso, que não encontra formulação escrita nem no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional. Mas está implícito, sem dúvida, por trás das normas constitucionais. Para tornar a norma exequível, cômoda e viável, a serviço da praticidade, a lei ou o regulamento muitas vezes se utiliza de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações taxativas, somatórios e quantificações) denominadas por alguns autores de “tipificações”. A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade reside no fato de que o Direito Tributário enseja a aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração, ex officio, e de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação). É preciso considerar exatamente as esquematizações, abstrações e generalizações (tipificações em sentido impróprio e conceitualizações) que a norma inferior, ao executar a superior, em nome da praticidade, faz ou pode fazer. (DERZI, 2003, 789-790)

<sup>166</sup> “É exemplo de norma constitucional brasileira, ditada em nome da praticidade, o art. 150, § 7º, introduzido pela Emenda Constitucional nº 3/93, que dispõe: “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 de quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.” Pretendeu ele legitimar as presunções de ocorrência de fato gerador futuro, que se dão na substituição tributária chamada “para frente”, ou nas antecipações de imposto, cobradas em geral, em nome dos interesses arrecadatários da Fazenda, mas também do combate à evasão e da simplificação da fiscalização e execução das leis.” (DERZI, 2003, 789-790)

Fala-se em praticidade na fiscalização quando se verifica uma dificuldade na aplicação da lei tributária pelo fisco. É, portanto, o estado de necessidade administrativo<sup>167</sup>, verificado nas situações em que se mostra bastante dificultosa a fiscalização e o controle a respeito da ocorrência de diversos fatos geradores de tributos, dá ensejo à invocação do princípio da praticidade tributária para instituir a cobrança antecipada de tributos.

Trata-se também da incorporação de certa desconfiança sistêmica que o Estado tem de que certos fatos geradores irão escapar ao seu controle e que podem passar a margem da tributação prevista na legislação. Busca-se, portanto, concentrar os esforços de fiscalização em determinadas etapas da cadeia de incidência tributária, com o fito de tornar mais reduzido o universo de sujeitos passivos objeto da fiscalização<sup>168</sup>.

Conforme explicitado nos itens 4.1 e 4.2, em consonância com a jurisprudência do STF, entendemos que a cobrança antecipada de tributos somente está autorizada na Constituição Federal para o ICMS e o IPI, tributos essencialmente plurifásicos e não-cumulativos, nos quais se verifica a incidência tributária em várias etapas da cadeia de circulação e produção das mercadorias e produtos, e cuja apuração é realizada pela técnica da não-cumulatividade no regime conta corrente fiscal, onde se torna possível abater eventual imposto recolhido a maior pela sistemática de créditos *versus* débitos.

Não bastasse isso, há de se verificar, ainda, que mesmo dentro do campo de incidência destes tributos que admitem a instituição da cobrança antecipada de tributos, existem produtos/mercadorias que são mais afeitos a tal instituição e outros menos.

Como a principal justificativa é simplificar e facilitar a fiscalização a respeito da ocorrência fatos geradores de tributo, a instituição da técnica de arrecadação antecipada

---

<sup>167</sup> “O estado de necessidade administrativa é uma espécie de cláusula habilitadora, com efeitos derogatórios, suspensivos ou até criativos, de uma atuação da Administração Pública interventiva e ordenadora na sociedade, não prevista em lei ou contrária a esta, integrando o conceito de legalidade alternativa, sem prescindir da constatação de circunstâncias excepcionais que clamam por uma ação urgente e necessária, posto o resguardo do interesse maior sopesado e ponderado” (GOMES MIRANDA, 2010, p. 116)

<sup>168</sup> Neste sentido, Eduardo Morais da Rocha: “Outro exemplo claro em que o recurso à ideia de praticabilidade pelo Estado incorpora a desconfiança sistêmica é o caso da substituição tributária progressiva. Nesse caso, o fisco, impossibilitado de fiscalizar a ocorrência do fato gerador em todos os estabelecimentos varejistas por falta de pessoal e aparato administrativo, exige, por meio de uma abstração padronizante, o tributo do próprio fabricante ou industrial antes mesmo da ocorrência do fato jurígeno criador da obrigação tributária. Assim, ao invés de fiscalizar uma infinidade de pontos de venda de cigarro ou de bebidas, por exemplo, o Executivo fiscaliza poucas indústrias tabagistas ou um meia dúzia de fábrica de cerveja” (MORAIS DA ROCHA, 2016, p. 128).

de tributo somente se mostrará efetiva quando for aplicada em situações onde realmente existam concentração de contribuintes em determinada etapa da cadeia de incidência, e pulverização nas demais. A produção e comercialização de veículos, bebidas, combustíveis, entre outros produtos nos quais se verifica uma intensa concentração das operações em reduzido universo de contribuintes nas primeiras etapas da cadeia de incidência são o foco principal da técnica de arrecadação da cobrança antecipada<sup>169</sup>.

Há de se ressaltar que não é pacífica a invocação da praticidade tributária como justificativa para instituição da cobrança antecipada de tributos, conforme observa Regina Helena Costa (2007, p. 280-285), a praticidade não respalda a substituição tributária para frente, pois o princípio da praticabilidade tributária não justifica o afastamento dos princípios da segurança jurídica, da verdade material e da capacidade contributiva. A referida autora defende que a aplicação das presunções, autorizadas pela praticidade tributária somente são cabíveis em caráter subsidiário, quando não seja possível a prova direta do fato sem que isso represente um alto custo ao Poder Público.<sup>170</sup>

Conforme demonstrado nos itens 3.2.3 e 3.3 o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a praticidade tributária justifica a instituição da cobrança antecipada de tributos, e que tal princípio somente deve ser afastado para garantir ao sujeito passivo tributário o direito da restituição da diferença a maior quando da ocorrência do fato gerador em montante pecuniário inferior ao presumido.

Há de se frisar que praticidade na tributação não significa autorizar o Estado a instituir qualquer técnica de cobrança tributária que implique aumentar o produto da sua arrecadação. A invocação da praticidade somente está autorizada quando se verificar um verdadeiro receio de que os fatos tributários não possam ser fiscalizados por impossibilidade fática, ou alto custo da sua execução.

---

<sup>169</sup> Neste sentido, o posicionamento de Paulo Victor Vieira da Rocha: *“Uma das maiores realizações práticas da tributação por fato gerador presumido é concentrar obrigações principais e acessórias em um pequeno círculo de contribuintes; daí parecer evidentemente adequado o uso do regime em setores como o de bebidas alcólicas, especialmente cervejas, bem como o de cigarros, cuja produção é extremamente concentrada e a venda no varejo na mesma intensidade ramificada.”* (VIEIRA DA ROCHA, 2012, p. 178-179).

<sup>170</sup> *“Reiteramos que a praticidade tributária não respalda a substituição em tela. Embora admissível o emprego de abstrações generalizantes – dentre as quais as presunções –, no campo tributário tal diretriz, consoante já assinalado, não tem força suficiente para afastar por completo a aplicação de princípios de maior quilate, como são os da segurança jurídica, da verdade material e da capacidade contributiva”* (COSTA, 2007, p. 283)

A implementação da cobrança antecipada somente se mostra plausível sobre aqueles tributos em que se verifiquem várias incidências em ciclo econômico a ponto de se justificar a concentração da tributação em apenas uma etapa desta cadeia plurifásica de incidência tributária. Caso se trate de um tributo essencialmente monofásico não há praticidade na fiscalização em antecipar a sua cobrança, haverá única e exclusivamente interesse meramente arrecadatório em tal exigência antecipada.

Nos casos do ICMS e do IPI, a concentração da cobrança antecipada junto aos produtores das mercadorias, no início da cadeia de circulação, justifica-se, sim, pela praticidade, pois, a mercadoria vendida no início da cadeia de circulação se pulveriza nas mãos dos demais comerciantes/industriais, podendo ser vendida com ou sem nota fiscal, sem que o Fisco possa ter controle sobre as vendas realizadas. Isto não ocorre com os demais tributos.

Por exemplo, na sistemática do ITBI, esse risco de evasão fiscal não existe, uma vez que não é possível realizar a venda de um imóvel sem que seja efetuado o registro do título no cartório de imóveis, e o recolhimento do ITBI é requisito indispensável para tal registro, sendo exigido inclusive pelo Tabelião, sob pena de responsabilidade pessoal (arts. 134 e 137 do CTN).

Ora, não se pode admitir que alguém adquira um imóvel e não realize o registro da escritura no cartório de imóveis, haja vista que, conforme determina os arts. 1.245, §1º, e 1.227 do Código Civil, a propriedade imobiliária somente é adquirida com tal registro. Este risco de evasão fiscal é inexistente, pois o adquirente sempre buscará transferir o imóvel para o seu nome, pois, se assim não fizer, poderá perder o imóvel adquirido, em uma execução contra o vendedor do imóvel, por exemplo.

Portanto, não há que se falar em cobrança antecipada de ITBI em razão de praticidade na fiscalização motivada pela busca de se evitar uma evasão fiscal. O que se demonstra, na verdade, é o intuito meramente arrecadatório dos fiscos municipais, haja vista que cobrança antecipada lhes garante aumento das receitas.

A invocação da praticidade tributária para justificar a instituição da cobrança antecipada de tributos somente estará autorizada, portanto, quando de fato se verificar um efetivo benefício à fiscalização a respeito da ocorrência de fatos geradores tributários, seja possibilitando o controle de fatos tributáveis que seriam inalcançáveis, seja reduzindo demasiadamente o custo da operacionalização desta fiscalização.

Neste ponto não se pode confundir eficiência fiscalizatória com aumento de arrecadação, ainda que a segunda seja consequência lógica da primeira, elas não se confundem. O que o princípio da praticidade autoriza é a utilização de presunções, como a cobrança antecipada de tributo, com o fito de diminuir o custo da fiscalização.

Quando se verificar que a instituição da técnica de cobrança antecipada não acarretou em melhora na eficiência fiscalizatória, mas tão somente acarretou aumento na arrecadação, ou seja, antecipou-se o momento de cobrança do tributo com o único intuito de exigi-lo antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, restará configurada a deturpação do princípio da praticidade tributária e evidenciado o mero interesse arrecadatário do ente tributante.

## 5. CONCLUSÃO

A substituição tributária para frente representa a junção da substituição tributária com a cobrança antecipada do tributo. Tal cobrança antecipada é uma técnica de arrecadação pela qual se exige o recolhimento do tributo em razão de uma situação preliminar que seja vinculada ao fato tributável a ponto de garantir que este irá acontecer futuramente, todavia este instituto fere a competência tributária, pois a parcela da realidade descrita na norma constitucional que outorga a competência ao ente tributante só pode ser verificada com o acontecimento real do exato fato previsto na Constituição. O mero vínculo entre a etapa preliminar e o fato tributável não tem o condão de garantir que o fato gerador presumido iria ocorrer.

Em que pese a cobrança antecipada de tributos ser técnica utilizada pelo legislador ordinário mesmo antes do advento da Emenda Constitucional n° 3/93, que incluiu o § 7° no art. 150 da Constituição, antes do advento da mudança constitucional, o legislador não tinha a faculdade de instituir a cobrança antecipada de tributos, pois a competência outorgada constitucionalmente é exclusivamente sobre os fatos previstos nas normas que outorgam competência aos entes tributantes, e não sobre as situações preliminares vinculadas a estas.

Não temos dúvida, portanto, que o §7° no art. 150 da Constituição, acrescentado pela Emenda Constitucional n° 3/93, tentou constitucionalizar a substituição tributária para frente, estabelecendo a possibilidade de se cobrar tributo sobre fato gerador ainda por ocorrer, desde que garantido a imediata restituição acaso o fato presumido não se configurasse. Logo, não configura uma limitação ao poder de tributar, pois antes dele não existia a possibilidade constitucional de se instituir tributos sobre fatos ainda por ocorrer.

Entendemos que o art. 1° da Emenda Constitucional n° 3/93, que inclui o §7° no art. 150 da Constituição, é inconstitucional porque implica na abolição de direitos e garantias fundamentais do contribuinte (art. 60, § 4°, IV, da Constituição) quais sejam, legalidade e tipicidade tributárias e respeito à capacidade contributiva. Logo, mesmo depois da adição do § 7° do art. 150 da Constituição, a substituição tributária para frente continua sendo inconstitucional.

A jurisprudência do STF reconhece a constitucionalidade da substituição tributária para frente (cobrança antecipada de tributos) antes mesmo do advento da EC

nº 03/93, pois adota a concepção de que a competência outorgada aos entes tributantes é instituída sobre o pressuposto de fato, o que possibilita a exigência do tributo em uma fase preliminar do fato tributável, desde que seja eleito um momento para a cobrança antecipada que seja necessário (inexistindo este, não existirá o fato gerador), adequado (que permita prever com certo grau de certeza o evento final), e proporcional (a dimensão pecuniária esteja de acordo com a verificada quando da ocorrência do fato tributável).

Segundo a jurisprudência do STF, a cobrança antecipada somente pode ser admitida se necessariamente for garantido ao sujeito passivo que antecipar o tributo o seu direito à imediata e preferencial restituição nos casos em que não ocorrer o fato gerador presumido. Ao nosso ver, esta garantia somente poderá ser concretizada nos tributos não cumulativos, onde se permite o lançamento do crédito tributário referente ao pagamento indevido na própria apuração do tributo.

De acordo com o entendimento do STF, os requisitos para instituição da cobrança antecipada de tributos são: **a)** seja eleita uma fase preliminar adequada, necessária e proporcional à ocorrência do fato tributável presumido; **b)** seja garantido ao sujeito passivo o direito à imediata e preferencial restituição da quantia antecipada quando o fato presumido não se concretizar, total ou parcialmente; e **c)** a justificativa para instituição da cobrança antecipada de tributos seja praticidade tributária, representada na simplificação dos procedimentos de fiscalização e arrecadação.

Concluimos, portanto, que a cobrança antecipada somente é aplicável ao IPI e ao ICMS porque se faz necessária a existência de fases, uma seguida da outra, para que se possa identificar a vinculação capaz de gerar o certo grau de certeza exigido para justificar o recolhimento antecipado de tributo em razão da presunção do fato gerador. A verificação da ocorrência da fase preliminar é forte indício da ocorrência da fase subsequente. Por conta disso, entendemos que a figura jurídica da antecipação tributária somente pode ser aplicada aos tributos cuja incidência se dá em cadeia, como o ICMS e o IPI, onde há sucessivas etapas de circulação/produção da mercadoria/produto industrializado.

Não se pode admitir a instituição de cobrança antecipada no âmbito do PIS/COFINS, pois tais tributos incidem sobre a receita auferida pela pessoa jurídica, e não sobre um ciclo de operações, como é o caso do ICMS e do IPI, tributos essencialmente plurifásicos.

Não se deve confundir a tributação monofásica do PIS/COFINS, instituída com o advento do §4º do art. 149 da CF/88, acrescentado pela EC nº 33/2001, com a técnica de arrecadação da cobrança antecipada, pois na tributação monofásica do PIS/COFINS não existe fato tributável presumido e a necessidade de se legitimar a cobrança antecipada do tributo em uma fase preliminar deste. Institui-se apenas uma única incidência do tributo, eliminando-se a sua incidência sobre os fatos posteriores.

Também não podemos admitir a instituição de cobrança antecipada de ITBI sobre o momento de assinatura da promessa de compra e venda de bem imóvel, pois tal negócio jurídico não configura etapa necessária à realização do fato tributável, uma vez que a transmissão da propriedade imobiliária pode ser efetiva sem a realização da promessa de compra e venda.

As taxas não comportam a instituição da técnica de arrecadação da cobrança antecipada de tributo, uma vez que não existe etapa prévia da configuração do fato gerador (disponibilização do serviço público específico e divisível ou exercício regular do poder de polícia).

Outrossim, somente poderão atender ao requisito da imediata e preferencial restituição da cobrança antecipada (quando não se verificar, total ou parcialmente, o fato gerador presumido) os tributos não-cumulativos (IPI e ICMS), os quais, em razão do seu arquetipo constitucional, permitem que o eventual indébito tributário decorrente do pagamento antecipado feito a maior possa ser lançado como crédito a ser abatido do tributo a ser recolhido no seu período de apuração.

A não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS, instituída por lei infraconstitucional e consistente na dedução da base de cálculo destas contribuições não se amolda ao regime de conta corrente fiscal que permite a dedução de débitos e créditos para apuração do *quantum* de tributo devido, portanto, não se pode garantir aos sujeitos passivos tributários destas contribuições a garantia da imediata e preferencial restituição no caso de não ocorrência (total ou parcial) do fato gerador presumido, o que somente é garantido no âmbito de incidência do IPI e ICMS, impostos não-cumulativos.

Ainda que se admita a instituição da técnica de cobrança antecipada no âmbito do ITBI, elegendo-se uma etapa preliminar necessária e adequada da realização do fato tributável, como é, por exemplo, a lavratura da escritura pública de compra e venda, não será possível garantir ao sujeito passivo a imediata e preferencial restituição caso a transmissão da propriedade imobiliária não se concretizar.



Somente poderão justificar a implementação da cobrança antecipada aqueles tributos em que se verifiquem várias incidências em ciclo econômico a ponto de se justificar a concentração da tributação em apenas uma etapa desta cadeia plurifásica de incidência tributária (IPI e ICMS). Caso se trate de um tributo essencialmente monofásico não há praticidade na fiscalização em antecipar a sua cobrança, haverá única e exclusivamente o interesse meramente arrecadatório em tal exigência, o que não justifica a utilização da técnica de cobrança antecipada de tributo.

**REFERÊNCIAS**

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. trad. por Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1992

\_\_\_\_\_. **Emenda 3/93 (À Constituição de 1988)**. In Revista Trimestral de Direito Público nº4, 1993, p. 172-175

\_\_\_\_\_. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: RT, 1969

\_\_\_\_\_; BARRETO, Aires F. **Substituição e Responsabilidade Tributária**. In Revista de Direito Tributário nº 49, jul/set, 1989, p. 73-96

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010,

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997

\_\_\_\_\_; **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. atual. Por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999

\_\_\_\_\_. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 19ª ed. Revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015

BARRETO, Aires. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo, Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Cejus, 1998

BERLIRI, Antonio. **Corso istituzionale di Diritto Tributario**. Milano, Giuffrè, 1965.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RESP 598888/RJ**. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ: 14/12/2006. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br). Acesso em 05 jul.2007

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **RESP 740900/SP**. Rel. Min. Eliana Calmon. DJ: 31/10/2006. Disponível em [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br). Acesso em 07 jun. 2007

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **RESP 596275/RJ**. Rel. Min. Denise Arruda. DJ: 09/10/2006. Disponível em [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br). Acesso em 30 out. 2007

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Súmula 431**. DJ 13/05/2010. Disponível em [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br). Acesso em 25 out 2011

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RMS 21118/SE**. Rel. Min. Denise Arruda. DJ: 29/06/2007. Disponível em: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em: 13 jun.2007

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **RE 194.382/SP**. Rel. Min. Mauricio Correa. DJ: 25/04/2003. Disponível em [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em 08 ago.2007

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **RE 266.602/MG**. Rel. Min. Ellen Gracie. DJ: 02/02/2007. Disponível em [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em 10 ago.2007

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **RE 213.396/SP**. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ: 01/12/2000. Disponível em [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em 20 fev.2007

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **RE 108407/SP**. Rel. Min. Aldir Passarinho. DJ: 19/06/1987. Disponível em [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em 20 jun.2007

BRITO, art. 1. ICMS devido por antecipação pelo fornecedor substituto e falta de pagamento do valor correspondente à aquisição pelo substituído. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 41-55

\_\_\_\_\_. **Aspectos Constitucionais da Tributação**. In As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo. MARTINS, Ives Gandra (coord.), Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 619-652

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário**. São Paulo. Atlas. 2015

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário e Constituição Estudos e Pareceres**. 1ed. São Paulo: Atlas, 2016

\_\_\_\_\_. **A substituição tributária no ICMS**. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 02, 1995, p. 24-31.

\_\_\_\_\_. **ICMS – substituição tributária – possibilidade ou não de questionamento, pelo substituído, do valor a ser considerado pelo substituto.** In Revista Dialética de Direito Tributário nº 97, 2003, p. 41-49.

CAMPOS, Roberto Siqueira de. **ICMS – Substituição Tributária – Inconstitucionalidade.** In Revista de Direito Tributário nº 52, abr/jun de 1990, p. 234-239

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito.** 3. ed. trad. por A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005a

\_\_\_\_\_. **ICMS.** 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005b

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

CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos.** Coimbra: Almedina, 1998.

CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento. **As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante.** In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2016

CHIESA, Clélio. **ICMS Sistema Constitucional Tributário – Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96.** São Paulo: LTR, 1997

COELHO, Sacha Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005

\_\_\_\_\_. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Questões diversas sobre a Tributação dos Combustíveis – PIS, COFINS e CIDE.** In Revista Dialética de Direito Tributário nº 86, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012

\_\_\_\_\_. **Praticidade e Justiça Tributária.** São Paulo: Malheiros, 2007

DERZI, Misabel. **Notas de Atualização ao Direito Tributário Brasileiro**, BALEEIRO, Aliomar, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999

\_\_\_\_\_. **Notas de Atualização ao Direito Tributário Brasileiro**, BALEEIRO, Aliomar, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2003

\_\_\_\_\_. **Direito tributário, Direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007

\_\_\_\_\_. **Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”**. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004,

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Imposto sobre a Operações Relativas à Circulação de Mercadorias*. In DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMAN, Gerd Willi. **Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual**. Belém: CEJUP, 1983

FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971

\_\_\_\_\_. **Introdução ao Direito Tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993

FEDELE, Andrea. *Le Imposte Ipotecarie*. Milano, Giuffrè, 1968

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011

GOMES MIRANDA, Juliana. **A teoria da excepcionalidade administrativa: a juridicização do estado de necessidade**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001

\_\_\_\_\_. **Repetição de Indébito**. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias* 8/277-291, São Paulo, Resenha Tributária, 1983

\_\_\_\_\_. **Não cumulatividade no PIS e na COFINS**. In PAULSEN, Leandro (coord.) *Não Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*, São Paulo, IOB-Thomson, 2004, pp.101-122.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights, Why Liberty Depends on Taxes**, New York and London: W. W. Norton & Company, 1999.

JARACH, Dino. **O Fato Imponível** – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo. trad. por Dejalma de Campos. Sao Paulo: Revista dos Tribunais, 1989

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986

MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo. Malheiros. 2013

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética: 1997

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, 25 Ed., Malheiros, 2004

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. Legalidade: ATALIBA, Geraldo; DÓRIA, A. R. Sampaio. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 68-77

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Substituição Tributária sem Fato Gerador Real** – Imposição Confiscatória – Lei Complementar nº 87/96 – Inconstitucionalidades. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 22, jul/1997, p. 77-85

MELO, José Eduardo Soares de. **A Tributação Indireta**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo. Malheiros. 2013

\_\_\_\_\_. **ICMS Teoria e Prática**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1996

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Diritto Tributario**, Torino, UTET, 1974

\_\_\_\_\_. **Premesse per una teoria dela postestà di imposizione**, in Opere Minori di Diritto Tributario, v. II. Milano. Giuffrè, 1982

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para a sua tributação**. São Paulo: APET/MP, 2005

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, Tomo I. 1 ed. atual. por Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 1999

MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Pádua, CEDAM, 1973.

MORAIS DA ROCHA, Eduardo. **Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2016

MOREIRA, André Mendes. **A Não Cumulatividade dos Tributos**. São Paulo, Noeses, 2010

NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **Contribuinte Substituto no ICM**. In Revista de Direito Tributário n°21/22, jul/dez de 1982, p. 90-103

NICHELE, Rafael. **A substituição tributária na contribuição ao PIS e à COFINS e o regime monofásico das contribuições**. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2016

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008

\_\_\_\_\_. **A Substituição Tributária no Direito Europeu**. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2016

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

\_\_\_\_\_. **Tributos Indiretos**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo. Malheiros. 2013

\_\_\_\_\_. **Não-cumulatividade**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não-Cumulatividade Tributária*. Fortaleza. Dialética. 2009.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998

ROTHMAN, Gerd Willi,. O Princípio da Legalidade Tributária. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMAN, Gerd Willi. **Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual**. Belém: CEJUP, 1983t

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*. Imprensa: Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975

SALOMÃO, Marcelo Viana. A substituição tributária para a frente, o STF e a questão da base de cálculo. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 263-274

SAMPAIO DÓRIA, A. R. **Lei Tributária no Tempo**, São Paulo, 1968,

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS – Mercadorias: Direito ao Crédito – Importação e Substituição. **Curso de Especialização em Direito Tributário**. (coord.) SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 535-552

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo. Malheiros. 2013

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1975

SOUZA, Hamilton Dias de. **ICMS – Substituição Tributária**. In Revista Dialética de Direito Tributário n° 12, set/1996, p. 14-26

TIPKE, Claus; LANG, Joaquim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. Trad. da 18ª ed. alemã de Luiz Dória Furquim. Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro e São Paulo, 2000

VELLOSO, Andrei Pitten. **As Modalidades de Sujeição Passiva no Código Tributário Nacional**. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2016

VIERA DA ROCHA, Paulo Victor. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012

VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributário**. trad. por Roque Antonio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1978.