

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA:
ANÁLISE SOBRE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO**

SIMONE CRISTIANE GONÇALVES

**Santo André/SP
2014**

SIMONE CRISTIANE GONÇALVES

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA:
ANÁLISE SOBRE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Especialização em Direito Tributário, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, como requisito indispensável à obtenção do Título de Especialista em Direito Tributário.

**Santo André/SP
2014**

Dedico este trabalho aos meus filhos, Giulia e
Gustavo, que iluminam a minha vida todos os
dias.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET pelo grande aprendizado.

Agradeço, em especial, à Professora Nelida pelo incentivo em todos os encontros.

Agradeço a todos os professores que, de alguma forma, fizeram a diferença.

Agradeço, ainda, aos colegas de turma pelo companheirismo, paciência e amizade.

Agradeço à minha família, por estar sempre ao meu lado.

Agradeço a todos que direta ou indiretamente contribuíram para o êxito de mais essa conquista.

RESUMO

O objeto deste estudo é a substituição tributária progressiva no contraponto da obrigação tributária como decorrência do fato jurídico tributário. No desenvolvimento da pesquisa, verifica-se que o ordenamento jurídico tributário brasileiro admite três maneiras de se proceder à substituição tributária: regressiva, concomitante ou progressiva. Quanto às duas primeiras, não existem maiores dificuldades jurídicas porque a obrigação tributária legal incide sobre fatos geradores já ocorridos (anteriormente ou concomitantemente), situação que oferece a necessária segurança jurídica aos responsáveis. O problema envolvendo segurança jurídica e justiça tributária está na substituição tributária progressiva, porque vinculada a fatos geradores futuros. Nesse particular, existem pelo menos dois pontos controversos: a constitucionalidade da norma que prevê substituição tributária progressiva (atribuição a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento) e a possibilidade abstrata e a efetividade concreta da imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. O estudo é pertinente porque se de um lado a substituição tributária progressiva responde às expectativas de conforto e segurança da Fazenda Pública, de outro traz inseguranças aos contribuintes no que concerne aos limites jurídicos de sua abrangência e à extensão de sua aplicabilidade, o que acaba por refletir de forma negativa na já árdua tarefa de efetivação da justiça fiscal no Brasil.

Palavras-Chave: Tributos. Substituição Tributária. Hipótese de Incidência.

ABSTRACT

The object of this study is the tax substitution in counterpoint of tax obligation progressively as a result of the fact that tax law. In the development of research, it turns out that the Brazilian tax legal system admits three ways to proceed with the tax substitution: Countdown, concomitant or progressive. As to the first two, there are no major legal difficulties because the legal tax obligation relates to facts already occurring generators (previously or concurrently), which provides the necessary legal certainty to those responsible. The problem involving legal certainty and Justice's tax substitution tax progressive, because the linked facts future generators. In particular, there are at least two issues: the constitutionality of the standard which provides progressive tax substitution (assignment to taxable tax obligation condition liable to pay) and the abstract possibility and effectiveness of concrete and immediate refund of the amount you paid preferred, if not the fact presumed generator. The study is relevant because if on the one hand the progressive tax substitution responds to the expectations of comfort and safety of internal revenue, another brings insecurities to taxpayers with regard to the legal limits of their scope and the extent of its applicability, which ultimately reflect negatively on the already difficult task of execution of fair taxation in Brazil.

Keywords: Taxes. Tax Substitution. Chance of Incidence.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEU FATO GERADOR	10
1.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	10
1.2 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	11
2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	14
2.1 RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO.....	14
2.2 TIPOS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	17
2.2.1 Substituição tributária antecedente, “para trás” ou regressiva.....	17
2.2.2 Substituição tributária concomitante	19
2.2.3 Substituição tributária subsequente, “para frente” ou progressiva	20
3 SEGURANÇA JURÍDICA E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	23
3.1 CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SUBSEQUENTE.....	23
3.2 RESTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: ANÁLISE SOBRE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.....	29
3.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: ANÁLISE SOBRE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.....	33
CONCLUSÃO	36
BIBLIOGRAFIA	38

“Educar uma pessoa apenas no intelecto, mas
não na moral, é criar uma ameaça à
sociedade”.

(Theodore Roosevelt)

INTRODUÇÃO

O objeto deste é o direito tributário, tendo como linha de pesquisa a substituição tributária, com o objetivo de analisar a substituição tributária progressiva no contraponto da obrigação tributária como decorrência do fato jurídico tributário.

O instituto da substituição tributária pode ser antecedente, concomitante e progressiva. Na substituição tributária antecedente ou “para trás”, a lei escolhe o substituto tributário, e lhe atribui a responsabilidade pela obrigação decorrente de fato gerador já ocorrido, e determina o momento do recolhimento. A substituição tributária concomitante é aquela a qual a lei determina o recolhimento do tributo no exato instante em que ocorre o fato jurídico tributário. Por fim, na substituição tributária “para frente”, a lei confere ao substituto tributário a responsabilidade pelo cumprimento de obrigações por fatos jurídicos tributários que ainda não aconteceram, mas que sobre eles incide uma presunção absoluta de que devam acontecer.

Justifica-se a abordagem pelo fato de que a substituição tributária “para frente” vem sendo objeto de críticas desde sua introdução, no cenário brasileiro, por meio da Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993, que acresceu o parágrafo 7º ao artigo 150, da Constituição Federal de 1988.

O citado dispositivo constitucional permite a atribuição ao sujeito passivo de obrigação tributária a obrigação de pagar, também, o imposto relativo à operação ou operações futuras. Esse mandamento constitucional é chamado de substituição tributária “para frente”, “progressiva” ou “por antecipação” e, depois de muita discussão doutrinária e pelos tribunais brasileiros, foi declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, o que não significa, contudo, que é efetivamente uma previsão que corrobore com a almejada justiça fiscal.

A metodologia empregada baseia-se na identificação e na compilação do arcabouço jurídico tributário brasileiro sobre o instituto da substituição tributária. Segundo os objetivos a investigação é exploratória, descritiva e analítica. Neste âmbito os procedimentos adotados estão atrelados à pesquisa bibliográfica e documental, por melhor se harmonizar com o objetivo pretendido, englobando textos normativos, jurisprudência e doutrina, incluindo artigos publicados em sítios eletrônicos especializados sobre o tema.

Para atender aos critérios de melhor sistematização, o relatório é estruturado em três capítulos: no primeiro se faz breve resenha conceitual sobre a obrigação tributária e seu fato gerador; o segundo destina-se a discorrer acerca do instituto jurídico da substituição tributária, com especial atenção para sua tipologia; e no terceiro capítulo debate-se sobre a segurança

jurídica e substituição tributária, abordando os principais aspectos controvertidos sobre o tema, tais como a constitucionalidade da substituição tributária subsequente, a restituição da substituição tributária e a substituição tributária progressiva.

A pretensão é conhecer a matéria para divulgá-la e melhor aplicá-la. Defende-se, ao final, que um Estado Democrático e Social de Direito tem o dever máximo de assegurar ao contribuinte um mínimo de segurança jurídica, para que a natural tensão entre Estado e contribuinte permaneça em níveis democraticamente aceitos.

1 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEU FATO GERADOR

O direito tributário apresenta características, conceitos e princípios que lhe são próprios, daí a importância de se traçar algumas linhas sobre estes aspectos relevantes da ciência tributária pertinentes ao tema específico em estudo. Neste momento, analisa-se a obrigação tributária e seu fato gerador.

1.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Enquanto espécie do gênero “obrigação jurídica”, a obrigação tributária também se fundamenta no tripé: causa, sujeitos e objeto. Porém, a obrigação tributária tem suas peculiaridades que lhe asseguram a autonomia. Quer-se dizer que a causa da obrigação tributária não é o acordo de vontades, como acontece na obrigação civil, mas a lei¹. Para Alberto Nogueira², a obrigação tributária pode ser conceituada em face do direito positivo (*lato sensu*), ou legal (direito positivo *stricto sensu*), e no plano doutrinário, explicando que:

No primeiro caso, procura-se fixar um conceito que encontre, um determinado sistema jurídico, pacífica aplicação, seja em razão de preceitos normatizados pelo legislador, ou, a despeito de haver ou não tais preceitos, pela própria estrutura do sistema³.

No âmbito doutrinário, apesar da conceituação legal, tanto antes quanto depois do Código Tributário Nacional, a definição teórica de obrigação tributária continua em aberto, eis que “o papel do legislador difere daquele reservado ao jurista, e tampouco exaure o campo extremamente fértil da realidade jurídica”⁴.

Apesar das dificuldades de se definir obrigação tributária, o bom andamento da investigação exige, pelo menos, um conceito aproximado, como o apresentado por Kiyoshi Harada⁵, para quem a obrigação tributária consiste numa:

[...] relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, Distrito Federal ou Município) impõe ao sujeito passivo

¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 407.

² NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito**: Fisco e contribuinte na arena jurídica - ataque e defesa. 2. ed., aum. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 09-10.

³ NOGUEIRA, Alberto. *Op. cit.*, p. 10); BRASIL, Legislação. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional - CTN. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: Acesso em: 22 fev. 2014.

⁴ NOGUEIRA, Alberto. *Op. cit.*, p. 10.

⁵ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 407.

(contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (artigo 113, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional), ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (artigo 113, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional).

Da relação jurídico-tributária nasce um conjunto de obrigações, direitos e deveres. Na relação jurídico-tributária se manifestam situações ativas e passivas para todos os sujeitos implicados; a relação jurídica tributária dá lugar a uma série complexa de vínculos entre Administração e obrigados tributários e também gera vínculos entre obrigados tributários entre si. Em suma, como qualquer outra relação jurídica, a relação tributária decorre da realização de um fato abstratamente previsto em uma norma como capaz de produzir o referido efeito.

1.2 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O fato gerador ou fato impositivo vem regulado nos artigos 114 a 118, do Código Tributário Nacional. Diz-se “fato gerador” para o fato que “gera” a obrigação tributária, sendo que, para tanto, deve estar nos termos da previsão legal. Na definição de Amílcar de Araújo Falcão, o fato gerador é o “conjunto de fatos ou o estado de fato a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar tributo determinado”⁶. Com o fato gerador “a obrigação tributária se concretiza. A previsão abstrata contida na lei acontece no mundo dos fatos. É com o fato gerador que se dá o surgimento da obrigação tributária”⁷.

A doutrina costuma definir o fato gerador como “uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária”. Dessa forma, a compreensão de “fato gerador” se dá em dois planos: a) no abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e b) no plano da concretização daquele ato ou fato descritos”⁸. Na interpretação de Aliomar Baleeiro⁹, “a disposição legal que decreta o tributo caracteriza desde logo os elementos da obrigação fiscal: a) o fato gerador; b) o sujeito ativo; c) o sujeito passivo; d) o *quantum* a pagar; e e) a base de cálculo”.

O núcleo ou objetivo do fato gerador é a descrição abstrata de ato ou fato, que, quando concretizado, faz surgir à obrigação tributária. Trata-se, portanto, da própria situação legislativa expressa no artigo 114, do Código Tributário Nacional. Esse elemento objetivo pode compor-se de um ato ou fato ou de vários atos ou fatos, dando origem ao fato gerador

⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: RT, 1971. p. 26.

⁷ GASPARGILHO, Walter. **Curso programado: direito tributário**. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1982. p. 120.

⁸ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 407.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 463.

simples (por exemplo, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS) e ao fato gerador complexo (por exemplo, o Imposto de Renda - IR). Além do núcleo ou objetivo, o fato gerador tem um aspecto subjetivo. Como é sabido, toda relação jurídica pressupõe a existência de dois sujeitos: o sujeito ativo e o sujeito passivo. Assim também acontece no que respeita à relação tributária.

Na prescrição do artigo 119, do Código Tributário Nacional, o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Por sua vez, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao cumprimento da prestação relativamente à obrigação principal, isto é, “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (artigo 121, do Código Tributário Nacional). Na previsão do parágrafo único e incisos do artigo 121, do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação principal é chamado de “contribuinte”, quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e de “responsável”, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

De acordo com a definição de Paulo de Barros Carvalho¹⁰, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária é o indivíduo “de quem se exige o cumprimento do objeto da prestação, nos nexos obrigacionais, bem como daqueles insusceptíveis de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”

No aspecto quantitativo do fato gerador, destacam-se a base de cálculo e a alíquota. Conforme Kiyoshi Harada¹¹ “na operação de lançamento tributário”, depois de verificada a ocorrência do fato gerador, de identificado o sujeito passivo e determinada a matéria tributável, é preciso “calcular o montante do tributo devido aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo. Esta é, pois uma ordem de grandeza própria do aspecto quantitativo do fato gerador”.

Conforme Aliomar Baleeiro¹², “instituir ou decretar um imposto constitui ato do Poder competente, declarando inequivocadamente em que caso será exigido. Não basta dizer que se decreta o imposto tal: há que se definir o fato gerador e a base de cálculo em harmonia com o Código Tributário Nacional”, sendo que “a decretação só se integra e completa com o *quantum* do tributo e a base para calculá-lo”.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 654.

¹¹ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 411.

¹² BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 408.

Diz-se “alíquota” para o percentual incidente sobre a base de cálculo, ou ao valor prefixado para os chamados “tributos fixos”. Tanto a alíquota quanto a base de cálculo devem ser submetidas ao princípio da reserva legal (artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a modificação da base de cálculo do tributo para torná-lo mais oneroso é comparada à sua majoração (parágrafo 1º, do artigo 97, do Código Tributário Nacional)¹³. O aspecto espacial do fato gerador versa sobre o lugar da concretização do fato qualificado como suficiente para desencadear o nascimento da obrigação tributária. O aspecto espacial do fato gerador decorrente do princípio da territorialidade da lei tributária que, normalmente, determina qual a lei aplicável.

Por fim, o aspecto temporal do fato gerador resulta como de extremada valia para definição da lei aplicável, segundo o princípio *tempus regitfactum*. O aspecto temporal do fato gerador se refere ao momento da consumação ou da ocorrência do fato gerador (não se confunde com o prazo de pagamento de tributos). Esse momento é fixado pelo artigo 116, do Código Tributário Nacional, prescrevendo que é a partir da ocorrência do fato gerador que se consideram existentes seus efeitos¹⁴.

O extrato desse capítulo que interessa para este estudo é a compreensão de que o fato gerador é aquele definido em lei como caracterizador da incidência de um tributo, sendo que a obrigação tributária nasce através da subsunção do fato imponível (fato gerador em concreto, pressuposto da obrigação impositiva) à hipótese de incidência descrita na lei (previsão legal de uma situação fática, necessária e suficiente para originar a obrigação tributária)¹⁵.

Significa dizer que a realização da hipótese de incidência (previsão abstrata da lei), no plano real, recebe o nome de “fato gerador”, que, por sua vez, dará origem à obrigação tributária. Enfatiza-se, desse modo, que não existe coincidência entre o fato gerador e a hipótese de incidência, já que ambos se situam em planos incomunicáveis: o fato gerador está no plano fático, real, concreto, e hipótese de incidência é apenas uma previsão legal abstrata, ou uma “hipótese”.

¹³ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 411.

¹⁴ *Idem, ibidem*, p. 412.

¹⁵ FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 263.

2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Como visto, existem dois tipos de sujeito passivo (pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária) da obrigação principal tributária: o contribuinte, “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e o responsável, “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (artigo 121, parágrafo único e incisos, do Código Tributário Nacional).

A diferença basilar entre um e outro está na aproximação com o fato gerador do tributo: enquanto o contribuinte promove a ocorrência do fato gerador, o responsável é uma outra pessoa escolhida pela norma para ser obrigada a pagar o tributo. Nesse momento do estudo, com o intuito de localizar o tema “substituição tributária” no contexto teórico do direito tributário, focalizam-se os tipos de responsabilidade tributária previstos no ordenamento jurídico brasileiro, isto é, as hipóteses em que o Código Tributário Nacional elege não o contribuinte, mas o responsável como devedor do tributo.

2.1 RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

Antes de tudo é preciso ter em linha de conta que a identificação do “responsável” pressupõe a figura do contribuinte, pois sua principal característica é “não ser contribuinte”. Já a identificação do contribuinte exige a prévia verificação do fato gerador, eis que é a sua ligação com o fato gerador que caracteriza sua condição como tal. Portanto, figuram como elementos da responsabilidade tributária o fato gerador, o contribuinte e o responsável¹⁶.

Como o Código Tributário Nacional não trata de forma sistemática a estrutura do instituto da “responsabilidade tributária”, socorre-se do pensamento doutrinário sobre o tema. De acordo com Kiyoshi Harada¹⁷, a responsabilidade tributária:

[...] consiste no dever de o contribuinte, sujeito passivo natural, tornar efetiva a prestação de dar consistente no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal), ou a prestação de fazer ou não fazer, imposta pela legislação tributária no interesse da fiscalização ou da arrecadação tributária (obrigações acessórias). Porém, o Código Tributário Nacional, em seus artigos 128 e seguintes, refere-se à responsabilidade em seu sentido específico, ou seja, no sentido de atribuir, legalmente, a uma pessoa que não realizou a situação descrita na norma impositiva, o dever de efetuar a prestação.

¹⁶ ROCHA, João Marcelo. **Responsabilidade tributária**. In: *Módulo XVII - Teoria*, Rio de Janeiro: Companhia dos Módulos, janeiro de 2004. p. 01.

¹⁷ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 413-414.

Ainda conforme Kiyoshi Harada¹⁸, em matéria tributária, a sujeição passiva pode ser direta ou indireta, explicando que “no primeiro caso, a obrigação tributária é exigida de quem tenha praticado o fato tributável; e no segundo, a prestação é exigida de uma terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributável”. A sujeição passiva indireta, contudo, comporta duas modalidades: a transferência e a substituição. Na transferência a sujeição passiva indireta é feita depois da ocorrência do fato gerador, enquanto que na substituição a sujeição passiva é definida no momento anterior à ocorrência do fato gerador, como acontece nos casos de solidariedade¹⁹, de sucessão e de responsabilidade.

Portanto, a responsabilidade tributária indireta subdivide-se em transferência e substituição. Interessa para este estudo a responsabilidade tributária indireta por substituição, instituto jurídico incluído no sistema legal brasileiro pelo Código Tributário Nacional, por meio do artigo 128, e que consiste na possibilidade de se atribuir a uma terceira pessoa que tenha relação com o fato gerador da obrigação tributária, a responsabilidade de pagar o tributo, ou seja, “é a instituição pela qual terceira pessoa, sem ser contribuinte, é, por lei, investida em sujeito passivo da obrigação principal e assim obrigada a satisfazer o tributo”²⁰. Por exemplo: “na substituição tributária o contribuinte ‘A’, denominado contribuinte-substituído, realiza uma operação ou prestação que configura fato gerador do imposto, porém cabe ao contribuinte ‘B’, denominado contribuinte-substituto, o respectivo recolhimento”²¹.

A responsabilidade por substituição acontece quando o legislador, no momento em que define a hipótese de incidência tributária já coloca:

[...] como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva²² de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados “contribuintes de fato”²³.

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 413-414.

¹⁹ De qualquer forma, somente se pode falar em substituição no caso de solidariedade legal: “artigo 124: são solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei [...]” (Código Tributário Nacional).

²⁰ ARAÚJO, Valdineide dos Santos (coord.); *et alli*. **Substituição Tributária**. In: *Boletim do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal da Paraíba*, de out. 2000. Disponível em: <<http://www.ccsa.ufpb.br/~nca/substituicao.html>>. Acesso em: 22 fev. 2014. p. 01.

²¹ SEFAZ-PE, Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de Pernambuco. **Substituição tributária: regras gerais**. In: *Informativo*. Governo do Estado de Pernambuco: Secretaria da Fazenda, atualizado até 30 de junho de 2008. Disponível em: <<http://www.dpwgestao.com.br/downloads/cartilhastpernambucoatual300608.pdf>>. Acesso em: 22 fev. 2014. p. 05.

²² “A adequada compreensão da figura do substituto legal tributário exige que se tenha ideia razoavelmente precisa do que seja a capacidade contributiva. Existe substituto legal tributário toda vez que a lei coloca como sujeito passivo da relação tributária uma pessoa qualquer diversa daquela de cuja capacidade contributiva o fato tributável é indicador” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 139.).

²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 139 (grifos do autor).

Dito de outro modo, a substituição tributária “significa a imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação com o efetivo contribuinte”. Destaca-se, contudo, que “o substitutivo tem que decorrer naturalmente do fato gerador tributário, da materialidade descrita (abstratamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador²⁴. No mesmo sentido é a definição de José Eduardo Soares de Melo²⁵:

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

Conforme Maria Rita Ferragut²⁶, a substituição tributária pode ser entendida como a a norma jurídica *lato sensu* (preposição prescrita) que antevê:

[...] uma relação direta ou indireta firmada entre o substituto e o substituído, ou direta entre o substituto e o fato jurídico tributário (tal como venda e compra de mercadorias, pagamento e recebimento de salário, pagamento e recebimento de honorários por serviços prestados etc.) e prescreve, em seu conseqüente, a obrigação de o substituto cumprir com a obrigação tributária gerada em virtude de fato juridicamente relevante praticado pelo substituído, ao mesmo tempo em que exonera este último de cumprir a obrigação.

A figura jurídica da substituição tributária, ferramenta cada vez mais utilizada no como instrumento de controle racional e de fiscalização eficiente nos procedimentos de arrecadação tributária²⁷, foi instituída para atender os princípios da racionalização e da efetividade da tributação, tanto para simplificar os procedimentos como para diminuir as possibilidades de inadimplemento. Essencialmente, facilita a aplicabilidade da tributação²⁸.

²⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 7. ed., rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 256.

²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 205.

²⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 59-60.

²⁷ DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010. p. 187.

²⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. , rev., atual e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 144.

Desfruta, ainda, de grande atualidade no Brasil, como “vigoroso instrumento de controle racional e de fiscalização eficiente no processo de arrecadação dos tributos”²⁹.

No entanto, ao mesmo passo em que satisfaz os desejos de conforto e segurança jurídica da Fazenda Pública na arrecadação de tributos, suscita muitas dúvidas no que diz respeito aos limites jurídicos de sua abrangência e ao alcance de sua aplicabilidade.

2.2 TIPOS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O regime de substituição tributária é caracterizado pelo deslocamento da responsabilidade pelo pagamento do tributo para um sujeito que não pratica seu fato gerador, denominado “contribuinte-substituto”. O contribuinte-substituto deverá, sempre, ser definido como tal na norma específica que dispuser sobre o regime de substituição tributária aplicável.

A substituição tributária pode ser relativa ao fato gerador antecedente, concomitante ou subsequente ou, nas palavras de Maria Rita Ferragut³⁰, “a sujeição passiva por substituição pode ocorrer de três diferentes maneiras: para trás, convencional e para frente”.

São dois os critérios utilizados pela doutrina para proceder essa classificação: o primeiro critério é o da posição do responsável na cadeia econômica, se anterior ao contribuinte trata-se de substituição tributária para frente e se posterior diz-se que a substituição tributária é para trás; o segundo critério é o do instante da retenção tributária em relação à ocorrência do fato gerador, se anterior, para frente; se simultânea, concomitante; ou se posterior, para trás³¹.

2.2.1 Substituição tributária antecedente, “para trás” ou regressiva

A substituição tributária antecedente, também chamada de substituição “para trás” e substituição “regressiva”, ocorre quando o imposto a ser recolhido é relativo a fato gerador passado, ou seja, a operação/prestação que já ocorreu. É o que acontece, por exemplo, no deferimento, em que se transfere para o adquirente da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação -

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 9. ed., revisada. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 234.

³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Op. cit.*, p. 64.

³¹ PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 145.

ICMS devido pelo remetente e, cumulativamente, é adiado o termo inicial do prazo de recolhimento do imposto devido³².

Na hipótese de substituição tributária regressiva o evento tributário é efetivado com todos os seus contornos. Nesse caso o legislador atribui a certo e determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do tributo em relação às operações anteriormente realizadas³³.

Apesar da aparência de simples regra de deferimento, a substituição tributária regressiva implica, também, na modificação do sujeito passivo do tributo, na medida em que imputa responsabilidade pelo dever fiscal à pessoa que realiza a etapa seguinte, ou final, na cadeia comercial, a qual fica obrigada a recolher o valor relativo a duas ou mais operações, vale dizer, a sua própria e aquela que a antecede³⁴.

Assim, na substituição tributária para trás ocorre verdadeira hipótese de diferimento onde o momento para o pagamento do tributo é postergado e a obrigação tributária é transferida para o sujeito que realiza a etapa subsequente da cadeia comercial, “este obrigado a recolher o valor de duas operações: uma de sua própria etapa e outra daquela que a antecedeu”³⁵.

De acordo com Leandro Paulsen³⁶, na substituição tributária para trás, existe um adiamento do pagamento do tributo, sendo que a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, é transferida ao adquirente dos produtos ou serviços. Na substituição tributária para trás, “deu-se o evento tributário em todos os seus contornos jurídicos”³⁷.

São três os principais efeitos provocados pela substituição tributária regressiva: a ineficácia técnica a termo, de todos os critérios da regra matriz em sentido amplo; a ineficácia técnica pura e simples do critério pessoal passivo da regra matriz em sentido amplo; e a instituição de novo sujeito passivo, que normalmente coincide com o realizador da etapa posterior ou final da cadeia comercial³⁸.

Com efeito, na substituição tributária para trás o pagamento é transferido para um momento que ocorre depois da própria constituição do fato jurídico³⁹.

³² SEFAZ-PE, Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de Pernambuco. *Op. cit.*, p. 06.

³³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 256.

³⁴ DARZÉ, Andréa M. *op. cit.*, p. 198-199.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. 2011. *Op. cit.*, p. 656-657.

³⁶ PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 145.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. 2012. *Op. cit.*, p. 235.

³⁸ DARZÉ, Andréa M. *Op. cit.*, p. 199.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. 2011. *Op. cit.*, p. 657.

Em síntese a substituição tributária regressiva pretere o momento em que a obrigação tributária deve ser constituída e em que deve ser efetivado o recolhimento do tributo, deslocando-o para o instante em que acontece o novo fato tributário, ao mesmo tempo em que institui novo sujeito passivo, imputando ao realizador desse fato tributário posterior a incumbência de recolher, de modo exclusivo e integral, o tributo devido nas etapas anteriores do ciclo de produção ou de circulação, além daquele devido por sua própria operação⁴⁰.

2.2.2 Substituição tributária concomitante

A substituição tributária concomitante, também conhecida como “simultânea” e “convencional” é aquela em que a necessidade do recolhimento do tributo acontece no momento em que se realiza o fato gerador. Assim sendo, “dá-se à substituição tributária concomitante quando duas operações/prestações ocorrem simultaneamente e um dos sujeitos passivos substitui o outro relativamente à obrigação tributária principal”⁴¹.

Na substituição concomitante, o legislador escolhe outra pessoa para ocupar com exclusividade o polo passivo da obrigação, que não seja o realizador de um único fato jurídico tributário. O ponto de diferenciação da substituição tributária convencional em relação às demais está na circunstância de que a responsabilidade se refere a apenas um evento tributário, e não a uma cadeia deles. O exemplo típico desse tipo de substituição tributária seria a retenção do tributo na fonte⁴².

No mesmo sentido Maria Rita Ferragut⁴³ explica que a substituição tributária concomitante “diz respeito à substituição assim que ocorrido o fato jurídico” como acontece no caso do tomador do serviço pelo recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS retido do prestador; ou do recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF pela fonte pagadora no envio de certos pagamentos ao exterior.

Na substituição tributária simultânea, a retenção deve acontecer por ocasião da ocorrência do fato gerador e o pagamento deve ser realizado logo em seguida, no prazo que o legislador estipular para tal finalidade⁴⁴.

Dito de outro modo, a substituição tributária concomitante se caracteriza pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do tributo a outro contribuinte e não àquele

⁴⁰ DARZÉ, Andréa M. *op. cit.*, p. 199.

⁴¹ SEFAZ-PE, Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de Pernambuco. *Op. cit.*, p. 06.

⁴² DARZÉ, Andréa M. *Op. cit.*, p. 199.

⁴³ FERRAGUT, Maria Rita. *Op. cit.*, p. 64

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 145

que esteja realizando a operação ou prestação, no mesmo instante em que acontece o fato gerador⁴⁵.

São dois os efeitos ou consequências que a substituição tributária convencional provoca: a ineficácia técnica do critério pessoal da regra matriz em sentido amplo e a instituição de novo sujeito passivo, que deverá manter vínculo direto com o fato jurídico tributário ou direto ou indireto com seu idealizador⁴⁶.

Tanto no caso de prestações antecedentes como nas substituições concomitantes, o artigo 8º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, determina que a base de cálculo seja o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído. Veja-se, *in verbis*: “artigo 8º: a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído; [...]”.

2.2.3 Substituição tributária subsequente, “para frente” ou progressiva

Por sua vez, na nomeada substituição tributária para frente, também conhecida como “substituição tributária subsequente”, “substituição tributária ‘para frente’” e “substituição tributária progressiva”, por sua vez, a partir da simples presunção de que o fato tributário ocorrerá no futuro, o legislador prescreve a obrigação de promover antecipadamente o pagamento integral do tributo até o consumidor final. Dito de outro modo, consiste na autorização normativa da transferência de parcela de riqueza ao Estado antes mesmo da sua manifestação, tributando-se fatos futuros⁴⁷.

O regime da substituição tributária progressiva atual refere-se à operações e/ou prestações futuras. Há uma cobrança antecipada do imposto com base em uma base de cálculo presumida⁴⁸.

Conforme entendimento de Leandro Paulsen⁴⁹, na substituição tributária para frente acontece uma antecipação do pagamento relacionado à obrigação que surgiria para o contribuinte à frente, hipótese em que o legislador tem que presumir a base de cálculo provável e, caso não se realize o fato gerador presumido, tem que assegurar imediata e preferencial restituição aos contribuintes dos valores retidos pelo substituto.

⁴⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 256.

⁴⁶ DARZÉ, Andréa M. *Op. cit.*, p. 198.

⁴⁷ DARZÉ, Andréa M. *Op. cit.*, p. 200.

⁴⁸ SEFAZ-PE, Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de Pernambuco. *Op. cit.*, p. 07.

⁴⁹ PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 145.

Devido justamente à tributação de fatos que presumivelmente acontecerão no futuro é que esse tipo de substituição tributária tem sido objeto de inúmeras discussões e críticas.

Nessas operações ou prestações subsequentes, a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será obtida pelo somatório das parcelas seguintes: o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; e a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes (artigo 8º, inciso II e alíneas, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996).

A doutrina interpreta que a substituição tributária para frente é aquela prevista no parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição Federal de 1988⁵⁰, *in verbis*:

Parágrafo 7º: a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos 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.

Acontece quando determinado sujeito passivo suporta toda a carga tributária que presumidamente incidiria sobre todas as operações posteriores.

Em suma a substituição tributária para frente é assim denominada quando o sujeito passivo recolhe os dois impostos: aquele devido pelas operações próprias; e aquele devido pelas operações subsequentes, anterior à realização do fato gerador⁵¹.

Na interpretação normativa de Paulo de Barros Carvalho⁵², o caso de substituição tributária para frente, “nutrida pela suposição de que determinado sucesso tributário haverá de realizar-se no futuro, o que justificaria uma exigência presente, as dificuldades jurídicas se multiplicam em várias direções atropelando importantes valores constitucionais”.

Verifica-se, também, que “quanto às fases de circulação da mercadoria” na substituição tributária relativa às operações subsequentes, a antecipação pode ser parcial ou plena⁵³.

A substituição tributária progressiva é parcial quando abrange apenas a saída seguinte àquela promovida pelo contribuinte-substituto.

⁵⁰ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federal de 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 fev. 2014.

⁵¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 256.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. 2011. *Op. cit.*, p. 657.

⁵³ SEFAZ-PE, Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de Pernambuco. *Op. cit.*, p. 07.

Essa tipologia de substituição tributária também poderá ser, quanto ao valor do imposto antecipado: com ou sem liberação. Se for com liberação, a saída promovida pelo contribuinte-substituído estará livre de cobrança do imposto. Sendo sem liberação, o contribuinte-substituído deverá debitar-se normalmente na saída que promover e apropriar os créditos do imposto normal e do imposto antecipado⁵⁴.

A substituição tributária progressiva é plena quando abrange todas as saídas posteriores àquela que o contribuinte-substituto promover, realizadas pelos sucessivos estabelecimentos adquirentes, contribuintes-substituídos, até a última fase da circulação interna, ou seja, até a saída do produto para o consumidor final⁵⁵.

A substituição tributária progressiva plena pode ser, quanto ao valor do imposto antecipado: com liberação e sem liberação. Com liberação, nas saídas subsequentes fica dispensado qualquer outro pagamento do imposto. Sem liberação, o imposto deverá ser recolhido quando o valor da antecipação retido pelo contribuinte-substituto for inferior àquele cobrado pelo contribuinte-substituído intermediário na operação subsequente.

Os efeitos da substituição tributária para frente (presunção da ocorrência do fato ou fato presumido) são: sabotagem ou ineficácia técnica do critério pessoal passivo da regra matriz em sentido amplo; a instituição do sujeito passivo do tributo; e antecipação da eficácia dos demais critérios da regra matriz de incidência em sentido estendido⁵⁶.

Enquanto a substituição tributária regressiva não acarreta maiores problemas jurídicos, a substituição tributária subsequente, “para frente” é a mais controversa, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993⁵⁷, e é sobre ela que se pauta o último capítulo dessa monografia, quando se verifica a problemática que rodeia a segurança jurídica e o instituto da substituição tributária.

⁵⁴ SEFAZ-PE, Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de Pernambuco. *Op. cit.*, p. 07.

⁵⁵ SEFAZ-PE, Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de Pernambuco. *Op. cit.*, p. 07.

⁵⁶ DARZÉ, Andréa M. *op. cit.*, p. 201.

⁵⁷ BRASIL, Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993**. Altera os artigos 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm>. Acesso em: 26 fev. 2014.

3 SEGURANÇA JURÍDICA E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Como visto, o ordenamento jurídico-tributário brasileiro admite três maneiras de se proceder à substituição tributária: regressiva, concomitante ou progressiva. Quanto às duas primeiras, não existem maiores dificuldades jurídicas porque a obrigação tributária legal incide sobre fatos geradores já ocorridos (anteriormente ou concomitantemente), situação que oferece a necessária segurança jurídica aos responsáveis.

O problema envolvendo segurança jurídica e justiça tributária está na substituição tributária progressiva, porque vinculada a fatos geradores futuros.

Nesse particular, existem pelo menos dois pontos controversos: a constitucionalidade da norma que prevê substituição tributária progressiva (atribuição a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento) e a possibilidade abstrata e a efetividade concreta da imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

3.1 CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SUBSEQUENTE

Via de regra, a substituição tributária subsequente, “para frente” ou progressiva, acontece no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, razão pela qual optou-se por utilizar esse tributo como exemplo ilustrativo para fundamentação temática neste estudo.

A admissibilidade da exigência do recolhimento antecipado de impostos é objeto de polêmica desde sempre. Mesmo antes da Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993, já eram levantados questionamentos sobre a constitucionalidade do instituto da substituição tributária progressiva, o que levou à jurisprudência a discutir o assunto e firmar convencimento que, como se extrai das ementas a seguir apresentadas, foi no sentido da admissibilidade da exigência do recolhimento antecipado do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Vejam-se alguns exemplos ilustrativos:

Decisão do Supremo Tribunal Federal de maio de 1987 admitindo o recolhimento antecipado de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre

Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS:

Ementa: Mandado de Segurança: caráter preventivo. Distribuição, no atacado, de bebidas (refrigerantes, cervejas e chopes): recolhimento antecipado de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Portaria da Coordenadoria da Administração Tributária - CAT nº 54, de 1983, São Paulo. Já decidiu o Supremo Tribunal Federal (RE nº 77.462, Plenário, e RE nº 77.885 [...]) que não é possível, ante o disposto no artigo 128, do Código Tributário Nacional, e ante a revogação do artigo 58, parágrafo 2º, inciso II, do mesmo Código, pelo Decreto-Lei nº 406, de 1968, atribuir-se ao comerciante atacadista a responsabilidade pelo tributo devido pelo varejista. Situação examinada ante a Portaria Coordenadoria da Administração Tributária - CAT nº 54, de 1983, São Paulo, sem decisão, deste modo, quanto a ato baixado posteriormente a Lei Complementar nº 44, de 1983, se tal ocorreu⁵⁸.

No mesmo sentido foi o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, de novembro de 1992, admitindo textualmente que a antecipação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS não é ilegal nem abusiva:

Ementa: Tributário. Recurso em Mandado de Segurança. Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Cobrança antecipada. Legalidade. [...]. 1. A exigência da antecipação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias E Sobre Prestações De Serviços De Transporte Interestadual E Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, na venda de veículos automotores, não se reveste de ilegalidade ou abusividade. 2. O Decreto-lei nº 406, de 1968, alterado pela Lei Complementar nº 44, de 1983, e o artigo 128, do Código Tributário Nacional, que se complementam, consagram a regra da substituição tributária. 3. Não discrepa deste entendimento orientação traçada em decisões do Supremo Tribunal Federal. 4. Os convênios nº 107 de 1989 e nº 08, de 1990 entre os Estados de São Paulo e Paraná foram ratificados por Decretos específicos deste último quanto à cobrança antecipada do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, nela se inserindo a comercialização de veículos. 5. Essa modalidade de cobrança do tributo não se assemelha ao empréstimo compulsório. 6. Recurso improvido⁵⁹.

Contudo, esse entendimento continuou a ser questionado pela doutrina, o que levou o Legislador Constituinte Derivado a editar a Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de

⁵⁸ STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 108407/SP**. Segunda Turma. Relator Aldir Passarinho. Julgado em 12 de maio de 1987. Publicado no DJ de 19 de junho de 1987, p. 12451. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

⁵⁹ STJ, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 1562/PR (1992/0005284-3)**. Segunda Turma. Relator Francisco Peçanha Martins. Julgado em 04 de novembro de 1992. Publicado no DJ de 17 de dezembro de 1993, p. 24232. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Publicado em: 22 fev. 2014.

1993, que dentre outras inovações, inseriu o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

Parágrafo 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.

Porém, essa inovação do Legislador Constituinte Derivado não foi suficiente para apaziguar a doutrina, como se verifica nas palavras de Sacha Salmon Navarro Coelho⁶⁰:

Mesmo após o advento da Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993, que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, permitindo à lei instituir o regime de substituição tributária “para frente” (progressiva), continua entendendo a maioria da doutrina (Geraldo Ataliba, Alcides Jorge Costa, Ives Gandra Silva Martins, Hamilton Dias de Souza, Roberto de Siqueira Campos, José Eduardo Soares de Melo, entre outros), que tal regime é inconstitucional, ao contrário da substituição tributária “para trás” (regressiva), que sempre teve conhecida sua constitucionalidade (artigos 121 e 128 do Código Tributário Nacional).

A tese da inconstitucionalidade da substituição tributária “para frente” argumenta que o instituto fere diversos princípios constitucionais tributários basilares do ordenamento jurídico brasileiro, tais como: o princípio da tipicidade tributária, o princípio da não-cumulatividade, o princípio da capacidade contributiva e o princípio atributivo de competência tributária aos Estados - membros. Há quem defenda ainda, como, por exemplo, Gustavo Cortez Nardo e José Eduardo Soares de Melo, Ives Gandra da Silva Martins, dentre outros, que essa modalidade de substituição tributária configura um autêntico empréstimo compulsório⁶¹, que é permitido apenas às hipóteses do artigo 148, da Constituição Federal de 1988⁶².

Os principais argumentos trazidos por essa linha de pensamento são assim enumerados por Gustavo Cortez Nardo⁶³, e aqui apresentados de forma resumida:

⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 500 (grifos do original).

⁶¹ NARDO, Gustavo Cortez. **Empréstimo compulsório**: substituição tributária para frente é inconstitucional. *In: Revista Consultor Jurídico*, de 08 de março de 2006. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2006-mar-08/substituicao_tributaria_frente_inconstitucional>. Acesso em: 24 fev. 2014. p. 01.

⁶² “Artigo 148: a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, inciso III, alínea “b”. Parágrafo único: a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição” (Constituição Federal de 1988).

⁶³ NARDO, Gustavo Cortez. *Op. cit.*, p. 01.

a) viola o princípio da tipicidade tributária porque exige o imposto antes da ocorrência do seu fato gerador. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins⁶⁴ vai mais além, entendendo que, na verdade, a substituição tributária progressiva não cria um fato gerador fictício ou presumido, mas inexistente, ferindo não apenas o princípio da tipicidade tributária, mas, também, o princípio da legalidade;

b) viola o princípio da não-cumulatividade, tendo em vista que o valor pago na operação anterior não poderá ser creditado na operação posterior, pois o valor já vem cobrado por todas as fases da cadeia produtiva. É que o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS é essencialmente não-cumulativo, já que a Constituição Federal de 1988 assegura ao contribuinte uma real e efetiva dedução do valor cobrado na operação anterior, com o intuito de limitar a voracidade do Estado, evitando uma tributação excessiva. Então, a substituição tributária progressiva afronta esse mandamento constitucional;

c) igualdade de todos perante a lei do qual o princípio da capacidade contributiva seria mero desdobramento: daí a inconstitucionalidade ao que determina o artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988⁶⁵. Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo⁶⁶:

Entretanto, nem mesmo essa Emenda possui embasamento jurídico necessário para dirimir as controvérsias acerca da legitimidade da substituição regressiva, e constitucionalizar fato gerador futuro e presumido, pela circunstância de que o preceito revisor da Constituição Federal de 1988 não se compadece com a própria Constituição (artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV), que veda deliberação de proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Trata-se de cláusula pétreia prevista nos diversos incisos do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, consubstanciando os princípios da segurança e certeza do direito, não permitindo preceito que traduza fato gerador presumido, uma vez que sua aceitação acarretaria ruptura de todo um sistema harmônico e coerente, de princípios e normas. É inadmissível que, em nome de aparente constitucionalidade (fruto da malsinada Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993), se pretenda impor ônus tributários sobre riquezas inexistentes, fatos aleatórios, negócios jurídicos meramente presumidos, permitindo um disfarçado confisco de bens.

d) configura verdadeiro empréstimo compulsório, pois a cobrança ocorre antes do fato gerador do imposto. Assim, só poderia ser instituído pela União mediante lei complementar.

Sacha Salmon Navarro Coelho⁶⁷ também faz referência à doutrina que defende a constitucionalidade da substituição tributária “para frente”, nos seguintes termos:

⁶⁴ Ives Gandra da Silva Martins *apud* NARDO, Gustavo Cortez. *Op. cit.*, p. 01.

⁶⁵ “Parágrafo 4º: não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...]; IV - os direitos e garantias individuais” (Constituição Federal de 1988).

⁶⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 206.

Sustenta, porém a minoria (Hugo de Brito Machado, Heron Arzua, Sacha Calmon, Aroldo Gomes de Matos, entre outros), que, ao ser assegurada à imediata e preferencial restituição do tributo pago, caso não seja realizado o fato gerador presumido, estaria definitivamente superada a inconstitucionalidade então arguida.

Maria Rita Ferragut⁶⁸ considera “inafastável o reconhecimento da inconstitucionalidade da substituição tributária para frente, não obstante não seja esse, *data venia*, o entendimento do Supremo Tribunal Federal”.

De fato, apesar das divergências e da resistência da opinião doutrinária que defende a inconstitucionalidade do instituto em tela, os tribunais brasileiros mantêm a posição original, defendendo a admissibilidade do recolhimento antecipado de certos tributos pelo regime de substituição tributária. É o que se extrai dos seguintes julgados:

Julgamento do Supremo Tribunal Federal em agosto de 1999 assegurando a constitucionalidade da substituição tributária progressiva:

Ementa: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Recolhimento antecipado na venda de veículos automotores pelo regime da substituição tributária. Constitucionalidade. O Plenário desta Corte, ao terminar, há pouco, o julgamento do RE nº 213.396, relativo a esse regime de substituição tributária, afastou as diversas objeções concernentes à sua constitucionalidade, inclusive a veiculada neste recurso, a saber: a da ofensa ao princípio da não-cumulatividade (artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988). Recurso extraordinário não conhecido⁶⁹.

Mais recentemente, agora em fevereiro de 2014, assim se pronunciou o Supremo Tribunal Federal sobre a matéria:

Ementa: Ementa: Tributário. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Substituição tributária. Suposta ilegitimidade na imposição do regime. Ausência. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a lei que estabelece o regime da antecipação tributária, ou da chamada substituição tributária para frente, não fere os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da legalidade e da tipicidade (RE nº 213.396/SP, relator Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ de 01 de dezembro de 2000). 2. A afirmação do acórdão recorrido no sentido de que tal sistemática foi instituída no âmbito estadual por lei em sentido formal só pode ser refutada por extenso exame do direito local, inviável em recurso

⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 500.

⁶⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Op. cit.*, p. 66.

⁶⁹ STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 190317/SP**. Primeira Turma. Relator Moreira Alves. Julgado em 24 de agosto de 1999. Publicado no DJ de 01 de outubro de 1999, p. 00049. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

extraordinário (Enunciado de Súmula nº 280, do Supremo Tribunal Federal - STF).
3. Agravo regimental a que se nega provimento⁷⁰.

No mesmo sentido de que a exigência antecipada de determinado tributo não se reveste de ilegalidade ou abusividade, também tem entendido e decidido o Superior Tribunal de Justiça, como se extrai desse julgado de junho de 1993, a saber:

Ementa: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Substituição tributária. Fato gerador. Incidência. É inconfundível o momento da incidência do tributo com sua cobrança. O fato gerador do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento contribuinte, a cobrança do tributo é a última fase concreta, mas a exigência antecipada do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, na venda de veículos automotores, não se reveste de ilegalidade ou abusividade. Recurso improvido⁷¹.

Mais recentemente, em agosto de 2012, o Superior Tribunal de Justiça, decidiu pela legalidade da antecipação de pagamento de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS:

Ementa: Agravo Regimental no Agravo de Instrumento. Tributário. Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Antecipação de pagamento. Substituição. Legalidade. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental improvido⁷².

Muito embora a polêmica continue no âmbito doutrinário, sendo que a maioria dos principais tributaristas brasileiros mantém sua posição no sentido da inconstitucionalidade da substituição tributária progressiva, o fato é que a solução para as controvérsias é dada pelo Judiciário, onde a questão resultou superada pela jurisprudência a favor da constitucionalidade. Veja-se a opinião de Ives Gandra da Silva Martins⁷³ sobre a questão:

⁷⁰ STF, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 743607/AP**. Segunda Turma. Relator Teori Zavascki. Julgado em 11 de fevereiro de 2014. Publicado no DJe-039 de 24 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

⁷¹ STJ, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 34353/SP (1993/0011174-4)**. Primeira Turma. Relator Garcia Vieira. Julgado em 07 de junho de 1993. Publicado no DJ de 16 de agosto de 1993, p. 15972. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Publicado em: 22 fev. 2014.

⁷² STJ, Superior Tribunal de Justiça. **Regimental no Agravo de Instrumento nº 1413628/RS (2011/0149233-0)**. Segunda Turma. Relator Cesar Asfor Rocha. Julgado em 02 de agosto de 2012. Publicado no DJe de 10 de agosto de 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Publicado em: 26 fev. 2014.

⁷³ Ives Gandra da Silva Martins *apud* NARDO, Gustavo Cortez. *Op. cit.*, p. 01 (grifos do autor).

Em face do entendimento pretoriano superior, não mantenho aquela altivez própria de doutrinadores de algumas escolas que, seguidoras de Hegel, não se curvam nunca e em vez de dizerem, ante incompatibilidade entre os fatos e a teoria “pior para os fatos”, concluem, quando esta incompatibilidade coloca-se entre sua doutrina e a jurisprudência: “pior para jurisprudência”. De minha parte, curvo-me perante a orientação jurisprudencial, reformulando minha concepção original e submetendo-me à interpretação do guardião da Constituição Federal de 1988, que é o Supremo Tribunal Federal.

Assim sendo, sem mais o que fazer, pelo menos por enquanto, em relação a isso, a polêmica doutrinária se desloca à questão da “viabilidade do direito à restituição, na hipótese em que o valor da base de cálculo estimada pelo fisco fosse superior ao efetivamente praticado pelo contribuinte substituído”⁷⁴. Essa discussão está em causa no âmbito doutrinário e já vem sendo objeto de análise nos tribunais brasileiros.

3.2 RESTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: ANÁLISE SOBRE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO

Como visto, o regime da substituição tributária possui respaldo legal, cuja constitucionalidade foi reconhecida pelos tribunais brasileiros, apesar de resistência da doutrina, traduz-se na cominação a terceiro da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por outro contribuinte e é largamente utilizado no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

Nesse momento, analisa-se a controvérsia doutrinária e o entendimento da jurisprudência sobre a restituição do imposto retido “a maior”. Aqui existem dois entendimentos: de um lado está a tese de que o parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição Federal de 1988 não assegura a restituição do imposto retido “a maior” caso a operação relativamente à qual o imposto foi antecipado resulte de menor valor; de outro a tese de que o contribuinte tem o direito à restituição da diferença⁷⁵. Sacha Calmon Navarro Coelho⁷⁶, ao tratar do tema, assim se manifesta:

⁷⁴ AMORIM FILHO, Antônio. **A base de cálculo da substituição tributária progressiva do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS**. In: *Revista Consultor Jurídico*, de 10 de agosto de 2006. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2006-ago-10/base_calculo_substituicao_tributaria_icms?pagina=13>. Acesso em: 24 fev. 2014. p. 02.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 338.

⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 501.

[...] o valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS da última operação a consumidor final nunca poderá ser superior ao valor real da operação mercantil que lhe der causa. Noutras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Haveria em contrapartida: a) enriquecimento sem causa do Estado; b) empobrecimento ilícito do contribuinte, vítima de tributação confiscatória. O recebimento pelos Estados de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculos reais, isto é, não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza confisco tributário e enseja a sua imediata restituição, por força da própria Constituição [...].

No mesmo sentido é a opinião de Hugo de Brito Machado⁷⁷, para quem a instituição do regime de substituição com antecipação do tributo se deu sob o “pretexto de evitar a sonegação” e que gradualmente foi sendo estendido alcançando, hoje, praticamente todos os produtos. Prossegue lembrando que:

Esse procedimento estaria autorizado pelo artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal de 1988 e pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que, em desobediência ao artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988⁷⁸, transferiu para o legislador estadual essa atribuição. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS antecipado, que deveria ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subsequentes, é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias. Colocou-se, então, a questão de saber se o valor pago antecipadamente seria definitivo, ou se como simples antecipação ficaria sujeito a ajuste em face da realização das operações subsequentes, com a restituição do excedente ou a cobrança da diferença paga a menor.

Feitas as colocações prévias, Hugo de Brito Machado manifesta sua opinião:

Admitir que o valor antecipado é definitivo implica restabelecer a antiga pauta fiscal, há muito repelida pelo Supremo Tribunal Federal. Mesmo assim a Corte Maior o acolheu em julgamento do dia 08 de maio de 2002, no qual afirmou a constitucionalidade de lei estadual que o afirma. Prevaleceu o argumento do então ministro Ilmar Nascimento Galvão, relator do caso, a dizer que a finalidade da substituição tributária, por meio da presunção de valores, é justamente tornar viável o sistema de arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, porque haveria enorme dificuldade se fosse necessário considerar o valor real de cada operação realizada por inúmeros contribuintes. Essa decisão alberga o equívoco de admitir imposto com base de cálculo arbitrária divorciada da realidade; entretanto, tem o mérito de sepultar a técnica da não-cumulatividade, cujos defeitos apontamos no final do item precedente. E, já que o Supremo Tribunal Federal acaba de reformar a Constituição Federal de 1988 e implantar o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 361.

⁷⁸ “Parágrafo 2º: o imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] b) dispõe sobre substituição tributária; [...]” (Constituição Federal de 1988).

Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS monofásico, resta ao contribuinte lutar para que se estabeleça um critério legal objetivo de definição de sua base de cálculo, para não ficar submetido ao arbítrio das autoridades fazendárias nessa definição⁷⁹.

No âmbito da jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal, ao tratar do tema, entendeu que a base de cálculo do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS é definitiva na substituição tributária para frente, independentemente de ser “a maior” ou “a menor”, de modo que apenas na hipótese de não ocorrer o fato gerador do tributo é que seria possível restituição da quantia paga, veja-se:

EMENTA: Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Tributário. Substituição tributária. Legitimidade. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Restituição. 1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal. 2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Restituição. Impossibilidade, dada a ressalva contida na parte final do artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal de 1988, que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize. Agravo regimental não provido⁸⁰.

Já o Superior Tribunal de Justiça sedimentou entendimento no sentido de que no regime da substituição tributária para frente, pago o imposto “a maior”, tem o substituto o direito de repetir o que extrapolou, isto é, há possibilidade de devolução do valor da substituição tributária pago a maior:

EMENTA: Tributário. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Substituição Tributária Para Frente. Estorno. 1. O Superior Tribunal de Justiça - STJ sedimentou entendimento no sentido de que no regime da substituição tributária para frente, pago o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS “a maior”, tem o substituto o direito de repetir o que extrapolou. 2. Ação Declaratória que não questionou o valor da devolução e sim a certificação do direito. 3. Recurso especial provido⁸¹.

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 361.

⁸⁰ STF, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 266523/MG**. Segunda Turma. Relator Maurício Corrêa. Julgado em 08 de agosto de 2000. Publicado no DJ de 17 de novembro de 2000, p. 00027. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

⁸¹ STJ, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 300182/SP (2001/0005509-5)**. Segunda Turma. Relatora Eliana Calmon. Julgado em 18 de outubro de 2001. Publicado no DJ de 25 de fevereiro de 2002, p. 00309. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Publicado em: 22 fev. 2014.

Conforme João Marcelo Rocha⁸², no ano de 2002, o Supremo Tribunal Federal reafirmou seu posicionamento por intermédio da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 1851/AL, julgada em 08 de maio de 2002, tendo como relator o então ministro Ilmar Nascimento Galvão, no sentido de que o parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição Federal de 1988 “não garante a restituição parcial, na hipótese de o fato gerador ocorrer resultando valor devido menor que o recolhido”. O fundamento adotado na citada Ação Direta de Inconstitucionalidade, que no entendimento de João Marcelo Rocha⁸³ é “pouco consistente”, foi no sentido de que a obrigatoriedade da restituição parcial inviabilizaria o sistema que o constituinte derivado⁸⁴ quis que fosse simples e funcional:

Ementa: [...]. A Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993, ao introduzir no artigo 150 da Constituição Federal de 1988, o parágrafo 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no artigo 114 do Código Tributário Nacional - CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente⁸⁵.

A partir dessa decisão, o Superior Tribunal de Justiça passou a acatar a diretriz do Supremo Tribunal Federal:

Tributário. Constitucional. Substituição tributária. Lei Complementar nº Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Constitucionalidade. 1. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 1851/AL, relator ministro Ilmar Galvão, entendeu a Excelsa Corte, à luz do comando do parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, introduzido pela Emenda

⁸² ROCHA, João Marcelo. *Op. cit.*, p. 06.

⁸³ ROCHA, João Marcelo. *Op. cit.*, p. 06.

⁸⁴ Referência à Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993.

⁸⁵ STF, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 1851/AL**. Tribunal Pleno. Relator Ilmar Nascimento Galvão. Julgado em 08 de maio de 2002. Publicado no DJ de 22 de novembro de 2002, p. 00055. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993, que o contribuinte tem direito à restituição dos valores recolhidos em regime de substituição tributária, para frente, apenas quando o fato gerador não se realizar. Recurso ordinário provido⁸⁶.

Contudo, a decisão do Supremo Tribunal Federal e sua adesão pelo Superior Tribunal de Justiça não foi suficiente para por cabo às controvérsias sobre a restituição do imposto retido a maior. Atualmente estão tramitando no Supremo Tribunal Federal pelo menos duas Ações Diretas de Inconstitucionalidades - ADI: trata-se da ADI nº 2675, movida pelo governo do Estado de Pernambuco⁸⁷ a e ADI nº 2777, de autoria do governo do Estado de São Paulo⁸⁸, contra as assembleias legislativas de cada Estado, arguindo a inconstitucionalidade dos dispositivos das leis Estaduais que tratam do ressarcimento do o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS “no caso de diferenças entre os preços estimados e os efetivamente praticados”⁸⁹. Com a mudança na composição do Supremo Tribunal Federal, “o tema vem sendo reexaminado [...] já com alguns votos no sentido de rever o entendimento acerca do assunto”⁹⁰.

3.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: ANÁLISE SOBRE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO

Como visto, o tema envolvendo o instituto da substituição tributária progressiva é controverso sob diversos aspectos. Contudo, a preocupação maior dos tributaristas é em relação aos fundamentos existenciais do Estado Democrático do Direito ostensivamente expresso no preâmbulo da Constituição Federal de 1988. É do preâmbulo constitucional que emerge o princípio da justiça fiscal, que num Estado Democrático de Direito traz inerente em seu conceito a legalidade, a justiça e a segurança. E o Estado de Democrático de Direito só existe porque o povo brasileiro optou por confiar ao Estado a tarefa legislativa e se propôs a cumprir as normas impostas pelo Estado em benefício da convivência harmoniosa, na confiança de que receberia do Estado a segurança de que seus direitos seriam assegurados. É

⁸⁶ STJ, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 11693/ES (2000/0022373-5)**. Segunda Turma. Relator Humberto Martin. Julgado em 15 de fevereiro de 2007. Publicado no DJ de 28 de fevereiro de 2007, p. 207. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Publicado em: 22 fev. 2014.

⁸⁷ STF, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 2675/PE**. Conclusos ao(à) Relator(a) desde 04 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

⁸⁸ STF, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 2777**. Remessa dos autos ao Gabinete do Ministro Roberto Barroso no dia 19 de agosto de 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

⁸⁹ AMORIM FILHO, Antônio. *Op. cit.*, p. 02.

⁹⁰ ROCHA, João Marcelo. *Op. cit.*, p. 06.

dessa forma que deveria funcionar em relação aos tributos. O Estado precisa de receita para governar, para tanto, edita leis criando impostos e obrigando seu recolhimento. Contudo, esse poder de tributar não é absoluto, eis que no contraponto estão os direitos dos contribuintes de não pagar impostos excessivos e de receber do próprio Estado essa garantia, além do reverso dos serviços que deverão ser oferecidos aos cidadãos, que são quem efetivamente mantém a máquina administrativa. Para garantir a devida segurança jurídica, o contribuinte precisa saber “o que” deve, “sobre o que” vai pagar e “para quê” está pagando, ou seja, qual o destino que será dado ao seu dinheiro.

É por essa razão, de que o contribuinte só entrega dinheiro ao Estado se tiver um motivo, que o ordenamento jurídico-tributário brasileiro consagrou os princípios da legalidade tributária (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988; artigo 97, incisos I e II, do Código Tributário Nacional) e da tipicidade (artigo 97, incisos III a VI, do Código Tributário Nacional), segundo os quais nenhum tributo pode ser cobrado sem um fato gerador, ou seja, a ocorrência real (concreta) da hipótese de incidência tributária. É a partir do fato gerador que surge a conduta obrigatória a ser cumprida pelo contribuinte.

No caso da substituição tributária progressiva, o dever de pagar surge sobre um fato gerador que ainda não ocorreu, que é presumido, ou seja, impõe-se um “ônus tributários sobre riquezas inexistentes, fatos aleatórios, negócios jurídicos meramente presumidos, permitindo um disfarçado confisco de bens”⁹¹.

Não restam dúvidas de que a substituição tributária progressiva proporciona um máximo de arrecadação, contudo o preço a ser pago é a modificação de todo o arcabouço jurídico-tributário, que acaba ferindo princípios fundamentais constitucionalmente consagrados “às duras penas” com o intuito de garantir a segurança jurídica dos contribuintes e a tão sonhada justiça fiscal. Nas palavras de Marçal Justen Filho⁹², referindo-se à substituição tributária progressiva:

O primeiro obstáculo reside na desnaturação da hipótese de incidência tributária. Há vedação à antecipação da exigência do tributo tendo em vista a ausência de concretização do fato imponible. Mais ainda, há impossibilidade de afirmar que ocorrerá, no futuro, a configuração de um “fato gerador”, porque isso dependerá das circunstâncias do caso concreto. Em qualquer caso, há absoluta incerteza acerca desse evento. O segundo obstáculo está na ausência de valores efetivos a serem considerados como base imponible. Tal como prevê a futura ocorrência de um fato imponible incerto, o Fisco também estima um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato imponible. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que será praticado. Inexiste qualquer

⁹¹ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 287.

⁹² JUSTEN FILHO, Marçal. **Princípios constitucionais tributários**. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 18, p. 141-170. São Paulo: Resenha Tributária/CEU, 1993. p. 155-156.

certeza sobre a efetiva concretização do futuro 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.

Prossegue expondo que “tudo isso se configura uma enorme ficção normativa”, eis que entende não existir fato gerador, base de cálculo e riqueza, razão pela qual “não se admite que a base de cálculo (preço da operação) seja afastada e se adote uma ‘base calculada’ fixada através de outros critérios, artificiais e ficcionistas”⁹³. Interessante, também, a opinião de José Eduardo Soares de Melo⁹⁴ sobre o assunto:

A engenhosa e cerebrina superação do apontado obstáculo constitucional - para mim, irremovível - obrigaria a adoção de inúmeros mecanismos legais, de cunho operacional, para evitar qualquer tipo de prejuízo ao contribuinte. A expressão “assegurada à imediata e preferencial restituição da quantia paga”, caso não se realize o fato gerador presumido (parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição Federal de 1988), dificilmente tem condição de ser obedecida. Com efeito, o contribuinte que recolheu antecipadamente o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS sobre venda que seria realizada no futuro, mas que não se concretizou (desistência do negócio ou extravio do bem), ou ainda no caso de positivar-se um valor tributário inferior ao presumido, provavelmente não terá condição de ressarcir-se do tributo “imediatamente” (no mesmo dia do evento); muito menos com a devida atualização (inclusive juros). Em termos práticos, objetivos e reais, é difícil conceber a presença do contribuinte num guichê de repartição fiscal para receber o respectivo numerário. Patente a inconstitucionalidade desse regime tributário.

Disposição da espécie, como a que resultou na legalização do regime de substituição tributária progressiva atenta contra o princípio da segurança jurídica e da capacidade contributiva, sendo que a expressão “imediate e preferencial restituição” do indébito, no caso de não se realizar o fato tipificado na norma, não passa de ilusão⁹⁵.

Apesar das resistências dos tributaristas, no contraponto entre a segurança jurídica dos contribuintes e a segurança da arrecadação máxima da Fazenda Pública, vem vencendo a segunda opção.

⁹³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Op. cit.*, p. 156 (grifo do original).

⁹⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 208.

⁹⁵ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 413.

CONCLUSÃO

Muito embora sob a epígrafe “considerações finais” não se faça menções conclusivas sobre o tema, até porque as controvérsias em relação à substituição tributária progressiva e “interesses em jogo” não permitem a extração de conclusões, quando muito “tendências”.

Tudo indica que independentemente de ser ou não constitucional, ou de a restituição de valores recolhidos a maior ser um direito do substituto tributário ou não, não resta alternativa à doutrina do que se curvar à vontade do Legislativo e do Judiciário, com a anuência do Executivo, no sentido de que a responsabilidade por substituição tributária foi imposta por lei como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição Federal de 1988, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Ademais, ao ser assegurada à imediata e preferencial restituição do tributo pago, caso não seja realizado o fato gerador presumido, supera, definitivamente, a inconstitucionalidade do regime em questão. Outrossim, não há restituição do imposto pago a maior, eis que a parte final do artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal de 1988, assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga tão-somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize.

É difícil escrever sobre temas como a substituição tributária progressiva, que apesar de todas as justificativas, argumentos e comprovações sobre as mazelas de sua prática, recebe respaldo legal com a constitucionalidade reconhecida pelos tribunais brasileiros, e não só permanece em plena atividade como seu âmbito de incidência é constantemente alargado visando à maximização da arrecadação tributária, mesmo que isso signifique a minimização da segurança jurídica, a redução ao menor possível das garantias dos contribuintes e, como consequência, a prostração da tão ansiada justiça fiscal.

Isso tudo leva à descrença generalizada porque a ciência do direito tributário vincula-se às exigências éticas da construção de uma sociedade justa do ponto de vista da tributação, que deve, inexoravelmente, buscar o estabelecimento da justiça tributária e da cidadania fiscal, e, mesmo assim, não apenas os membros do Poder Legislativo, que deveriam representar os interesses da sociedade que os elegeu, como também do Judiciário, cuja função é garantir o direito das pessoas e promover a justiça, e, ainda mais, do Supremo Tribunal Federal, instituído para servir como guardião da Constituição Federal, não cumprem suas devidas funções e desrespeitam a Constituição Federal de 1988.

O princípio de que a eticidade deve dar direcionamento da vida, dos comportamentos pessoais, das ações coletivas e do poder de tributar conferido ao Estado não consegue

extrapolar os limites das discussões teórico-acadêmicas, muito longe do necessário inter-relacionamento entre o discurso e a prática.

E continuando a análise no âmbito do discurso, que permanece democrático, reconhece-se que o Estado brasileiro é fundado na propriedade privada e nos meios de produção, cuja sobrevivência depende da arrecadação tributária, ou seja, sem tributos e contribuintes não se pode construir nenhum Estado, muito menos um Estado Democrático e Social de Direito, porém, não é menos verdadeiro que é princípio de justiça tributária que todos devam pagar tributos justos, razão pela qual o Estado está obrigado, eticamente, a preservar as fontes tributárias, ou seja, o patrimônio dos contribuintes e dos responsáveis, ao invés de esgotá-las por meio de práticas de tributação excessiva, postura considerada aética do ponto de vista do direito tributário⁹⁶.

Não há como negar a imprescindibilidade da instituição de tributos para a sobrevivência do Estado, porém essa tributação deve visar, sempre, a justiça fiscal, já que o Estado existe para propiciar vida digna e harmonia social, isto é, por meio da administração da democracia, deve garantir que os direitos e deveres dos cidadãos sejam cumpridos. Defender uma tributação antes de tudo ética, tanto por parte do Fisco quanto por parte do cidadão-contribuinte, é mais que uma necessidade: é um dever do tributarista.

⁹⁶ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuintes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons. 2002. p. 59 (tradução livre).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMORIM FILHO, Antônio. **A base de cálculo da substituição tributária progressiva do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.** In: *Revista Consultor Jurídico*, de 10 de agosto de 2006. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2006-ago-10/base_calculo_substituicao_tributaria_icms?pagina=13>. Acesso em: 24 fev. 2014.

ARAÚJO, Valdineide dos Santos (coord.); *et alli*. **Substituição Tributária.** In: *Boletim do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal da Paraíba*, de out. 2000. Disponível em: <<http://www.ccsa.ufpb.br/~nca/substituicao.html>>. Acesso em: 22 fev. 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federal de 1988.** Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 fev. 2014.

BRASIL, Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993.** Altera os artigos 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm>. Acesso em: 26 fev. 2014.

BRASIL, Legislação. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional - CTN. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: Acesso em: 22 fev. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 9. ed., revisada. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade.** São Paulo: Noeses, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** 2. ed. São Paulo: RT, 1971.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro.** 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009.

GASPAR FILHO, Walter. **Curso programado: direito tributário**. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1982.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Princípios constitucionais tributários**. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 18, p. 141-170. São Paulo: Resenha Tributária/CEU, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

NARDO, Gustavo Cortez. **Empréstimo compulsório: substituição tributária para frente é inconstitucional**. In: *Revista Consultor Jurídico*, de 08 de março de 2006. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2006-mar-08/substituicao_tributaria_frente_inconstitucional>. Acesso em: 24 fev. 2014.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: Fisco e contribuinte na arena jurídica - ataque e defesa**. 2. ed., aum. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed., rev., atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 7. ed., rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

ROCHA, João Marcelo. **Responsabilidade tributária**. In: *Módulo XVII - Teoria*, Rio de Janeiro: Companhia dos Módulos, janeiro de 2004.

SEFAZ-PE, Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de Pernambuco. **Substituição tributária: regras gerais**. In: *Informativo*. Governo do Estado de Pernambuco: Secretaria da Fazenda, atualizado até 30 de junho de 2008. Disponível em: <<http://www.dpwgestao.com.br/downloads/cartilhastpernambucoatual300608.pdf>>. Acesso em: 22 fev. 2014.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 1851/AL**. Tribunal Pleno. Relator Ilmar Nascimento Galvão. Julgado em 08 de maio de 2002. Publicado no DJ de 22 de novembro de 2002, p. 00055. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 2675/PE**. Conclusos ao(à) Relator(a) desde 04 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 2777**. Remessa dos autos ao Gabinete do Ministro Roberto Barroso no dia 19 de agosto de 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 743607/AP**. Segunda Turma. Relator Teori Zavascki. Julgado em 11 de fevereiro de 2014. Publicado no DJe-039 de 24 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 266523/MG**. Segunda Turma. Relator Maurício Corrêa. Julgado em 08 de agosto de 2000. Publicado no DJ de 17 de novembro de 2000, p. 00027. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 108407/SP**. Segunda Turma. Relator Aldir Passarinho. Julgado em 12 de maio de 1987. Publicado no DJ de 19 de junho de 1987, p. 12451. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

STF, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 190317/SP**. Primeira Turma. Relator Moreira Alves. Julgado em 24 de agosto de 1999. Publicado no DJ de 01 de outubro de 1999, p. 00049. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 300182/SP (2001/0005509-5)**. Segunda Turma. Relatora Eliana Calmon. Julgado em 18 de outubro de 2001. Publicado no DJ de 25 de fevereiro de 2002, p. 00309. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Publicado em: 22 fev. 2014.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 34353/SP (1993/0011174-4)**. Primeira Turma. Relator Garcia Vieira. Julgado em 07 de junho de 1993. Publicado no DJ de 16 de agosto de 1993, p. 15972. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Publicado em: 22 fev. 2014.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 1562/PR (1992/0005284-3)**. Segunda Turma. Relator Francisco Peçanha Martins. Julgado em 04 de novembro de 1992. Publicado no DJ de 17 de dezembro de 1993, p. 24232. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Publicado em: 22 fev. 2014.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 11693/ES (2000/0022373-5)**. Segunda Turma. Relator Humberto Martin. Julgado em 15 de fevereiro de 2007. Publicado no DJ de 28 de fevereiro de 2007, p. 207. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Publicado em: 22 fev. 2014.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **Regimental no Agravo de Instrumento nº 1413628/RS (2011/0149233-0)**. Segunda Turma. Relator Cesar Asfor Rocha. Julgado em 02 de agosto de 2012. Publicado no DJe de 10 de agosto de 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Publicado em: 26 fev. 2014.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuintes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons. 2002.