

Uma visão crítica da substituição tributária

José Julberto Meira Junior*

Ao delimitarmos nosso tema a uma visão crítica da substituição tributária no ICMS, nos propusemos a pesquisar e analisar, sob um ponto de vista efetivamente crítico e verticalizado, a compatibilidade constitucional da substituição tributária aplicada a este tributo, seus principais aspectos legais e doutrinários, em função de questões práticas ligadas à sua aplicação cotidiana, notadamente em função da enorme voracidade de sua utilização nos dias de hoje por parte do agente arrecadador e que tem gerado constantemente, discordância do contribuinte, ora em função do enorme desconhecimento desta figura (que tanto pode funcionar como mera substituição como também antecipação), ora por sentir faltar-lhe a devida segurança jurídica que o verdadeiro estado de direito deve resguardar ao cidadão. (1)

A escolha deste tema se deu em função da sua importância no contexto jurídico nacional atual, tendo em vista a busca frenética, e cada vez mais intensa, do Fisco, de instrumentos assecuratórios de uma arrecadação mais eficiente e de meios que facilitem a fiscalização do cumprimento das demais obrigações tributárias, pois os níveis de arrecadação não tem se mostrado eficientes e o Poder Tributante vem buscando, cada vez mais, lançar mão de meios alternativos como forma de recolher mais imposto com menor esforço e, dado ao crescente comprometimento das receitas, de forma antecipada, adotando-se a figura do responsável por substituição, para que este apure e recolha o ICMS devido por outros contribuintes.

A opção por uma proposta tão abrangente, como se sugere, tornaria o trabalho bastante extenso se não tivéssemos optado por uma verticalização. Desta forma, ao delimitá-la, pretendemos explorar não toda a substituição tributária (o que significaria uma horizontalização que não produziria os resultados esperados), mas apenas aqueles tópicos que julgamos mais conflitantes: a sujeição passiva, a base de cálculo e o fato impositivo, que vistos exclusivamente no universo do instituto substituição já se bastam para a demonstração da enorme divergência existente entre os doutrinadores até mesmo em aspectos conceituais.

Muito se tem dito acerca do assunto, inclusive com inúmeros posicionamentos jurisprudenciais (que por certo serão apresentados ao seu tempo), bem como se constata a existência de dicotomias de interpretação tão grandes que, ainda hoje, não produziram um denominador comum, e, que, conseqüentemente, abrem a possibilidade de se produzir entendimento novo, por meio de pesquisas, análises e conclusões.

A pretensão e o anseio por fazê-lo são grandes, tanto quanto a elasticidade temática sugere, o que, por si só, cria um portentoso motivo justificador de nossa empreitada: a busca dos limites constitucionais, doutrinários e legais da substituição tributária.

Porém, o que mais justifica nossa investida em tal instituto, como dissemos alhures, é o grande desconhecimento da sua técnica, dos seus aspectos conceituais e doutrinários, tornando-se um mito que precisa ser desfeito, discutido, e, principalmente, aprendido.

Portanto, a maior razão deste nosso estudo é justamente trazer elementos técnicos que sirvam para a compreensão da substituição tributária, sem perder a visão crítica dos aspectos que o cercam, quer seja no contexto da constitucionalidade, da legalidade ou da doutrina.

Esta responsabilidade, considerando-se o aspecto temporal, pode acontecer tanto em relação a fatos geradores⁽²⁾ presumidos (futuros portanto), bem como a fatos anteriores e momentâneos, e representa a transferência de responsabilidade de recolhimento do tributo para outrem e que gera um universo imenso de questões a serem abordadas.

O questionamento do tema guardava, até o advento da Emenda Constitucional nº 03/93, a mancha da inconstitucionalidade absoluta por falta de previsão no texto maior, e, ainda hoje, reserva dúvidas quanto ao modelo constitucional adotado, tendo-se como ponto de partida a alteração decorrente do Poder Constituinte Derivado.

Há que se ressaltar ainda, à guisa de problematização do tema, nos casos de substituição tributária subsequente, a antecipação do fato imponível para um instante anterior à sua ocorrência efetiva de forma presumida (inclusive no momento das aquisições de determinadas mercadorias). Presunção esta que alcança a base de cálculo do imposto e a margem de lucro arbitrada, estabelecidas em Convênios, e, exageradas às vezes, tendo em vista, que em muitos casos, representam uma época diferente da atual, onde os custos eram totalmente diferentes.

Desta forma, cria-se outro problema: a restituição do excesso tributado antecipadamente, que nem sempre ocorre de forma imediata e preferencial como pretende a norma constitucional, causando excesso de exação fiscal que beira ao confisco.

Tendo-se como linha mestra de indagação do que até aqui se disse, teríamos então, alguns outros questionamentos a resolver:

1. Quais seriam os limites da responsabilidade tributária?
2. Qual enfim a competência da Lei Complementar? Poderia ela ser delegada para os Estados fixarem percentuais de margem de lucro? A figura dos Convênios seria adequada para tal desiderato tendo-se em vista os aspectos econômicos?
3. A restituição do excesso tributado tem sido morosa e atendido aos interesses arrecadatários em detrimento da imediata e preferencial restituição. Proceder tal postura? Quais medidas poderiam ser intentadas no afã de se preservar o direito do contribuinte?
4. Nos casos de imunidades, como no caso dos combustíveis e derivados de petróleo em operações interestaduais, ante a necessidade de retenção antecipada, não se estaria anulando a pretensão constitucional da não-incidência tendo em vista o fenômeno da repercussão?

Considerando os problemas anteriormente apresentados, após a constatação das evidências existentes e a devida análise dos mesmos, tendo em vista os objetivos previamente impostos, pretendemos, com nossa pesquisa, sintetizar as seguintes hipóteses:

1. Os limites da competência legal da substituição tributária.
2. A antecipação do fato gerador não representaria uma ofensa à hipótese de incidência no seu aspecto temporal.
3. A Emenda Constitucional 03/93 não estaria contrariando as ditas cláusulas pétreas, pois não seria aceita entre nós a teoria da norma constitucional inconstitucional defendida por Otto Bachof. (3)

4. Não estariam sendo feridos os princípios da segurança jurídica e o da não-surpresa. (4)

5. Seria enfim constitucional a substituição tributária no ICMS.

6. Vencido o questionamento da compatibilidade constitucional da substituição tributária, bem como as demais indagações, se restariam contradições de ordem técnica neste instituto.

I - HISTÓRICO

A introdução do instituto da substituição tributária no nosso direito positivo ocorreu por meio do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), conforme é possível se depreender do já revogado art. 58, § 2º, II (na sua redação originária naturalmente), segundo a qual "a lei pode atribuir a condição de responsável":

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

O Ato Complementar nº 34, de 30.01.67, substituiu o referido inciso II do parágrafo 2º pelo seguinte:

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

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

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

Posteriormente, o Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, revogou expressamente os referidos dispositivos em seu art. 13.

Após isto, ainda, por intermédio da Lei Complementar nº 44, de 07.12.83, acrescentaram-se parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º do Decreto-lei no 406, de 31.12.68, dispondo, novamente, sobre a denominada "substituição tributária para frente".

Eis os textos novos:

"Art. 2º

§ 9º Quando for atribuída a condição de responsável ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será:

a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;

b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

§ 10 Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea "a" do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no parágrafo 6º do artigo 23 da Constituição Federal.

Art. 3º

§ 7º A lei estadual poderá estabelecer que o montante devido pelo contribuinte, em determinado período, seja calculado com base em valor fixado por estimativa, garantida, ao final do período, a complementação ou a restituição em moeda ou sob a forma de utilização como crédito fiscal, em relação, respectivamente, às quantias pagas com insuficiência ou em excesso.

Art. 6º

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

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

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

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

d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

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

Na esteira deste histórico (em parte coletado de palestra proferida no Conselho de Justiça Federal, em 21.06.96 pelo Ministro do STJ Antônio de Pádua Ribeiro), a Constituição em vigor encampou o instituto (art. 155, § 2º, XII, "b"), tendo o Convênio no 66/88 (com força de lei complementar, à vista do disposto no art. 34, § 8º, do ADCT) incluído no seu texto, praticamente, as normas da Lei Complementar nº 44, de 1983. (5)

Sobreveio, após isto, a Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93 que acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da Lei Maior, a cujo teor, nos referimos *in verbis*:

"§ 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."

Por fim, em substituição ao Convênio ICM 66/88 (publicado no DOU de 16.12.88), após absurda provisoriedade legisferante de quase nove anos, editou-se a Lei Complementar nº 87, de 13.09.96 (publicada no DOU de 16.09.96), que embora possua alterações posteriores em outros dispositivos, não teve alterado os dispositivos que tratam da substituição tributária e que vão, de forma específica, do artigo 5º ao 10.

Por conta desta rememoração legislativa, para mostrar que o instituto não constitui novidade, tendo, a partir da vigência da atual Constituição, assumido conotação constitucional, começamos a efetivamente produzir considerações úteis para nossa pretensão de vislumbrar a substituição tributária do ICMS sob o prisma desejado, pois até o presente momento, embora conheçamos alguns posicionamentos do Supremo Tribunal Federal, o assunto ainda não se encontra pacificado, mais, foi enfrentado sob a devida ótica, daí talvez a grande ênfase que se dá ao tema, alertando-se que a referida Corte já discutiu alguns aspectos envolvendo a substituição, mas não efetivamente chegando, em nosso entendimento, ao ponto nodal do tema, qual seja, a validade eficaz da norma defendida por Kelsen (6) e, que, por seu turno, ao tratarmos dos limites da legalidade teremos oportunidade de melhor apreciação.

CAPÍTULO I - ASPECTOS CONCEITUAIS, CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

1. Considerações Doutrinárias

Para a devida compreensão do fenômeno da substituição tributária, notadamente em que contexto ela se situa no direito tributário, mister se faz o conhecimento doutrinário existente acerca do tema, que é muito amplo e que consiste na existência de um substituto legal tributário. No entendimento de Becker, (7) (8) toda a vez em que o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um terceiro indivíduo, em substituição daquele determinado como sujeito à hipótese de incidência, já nos valendo da linguagem adotada por Geraldo Ataliba, (9) ou ao fato imponível conforme preceitua Dino Jarach (10) ou ainda, na linguagem de Paulo de Barros Carvalho, a "Hipótese Tributária e o Fato Jurídico Tributário". (11)

A responsabilidade tributária se constitui na transferência, total ou parcial, por meio de lei, da obrigação de pagar o tributo para outrem que não o contribuinte (sujeito passivo direto). Ela decorre da necessidade do fisco de garantir o recolhimento do tributo que pode se tornar mais difícil quando apenas uma pessoa é considerada sujeito passivo.

Embora propugnemos pela aplicação do texto constitucional, a despeito das demais legislações que lhe ferem os preceitos, tendo em vista o histórico da substituição tributária, somos forçados, para a devida apreciação do tema, a tomar como ponto de partida conceitual, a questionável expressão fato gerador (até porque a legislação tanto constitucional como a inferior utilizam-se de tal construção), bem como os artigos 121 e 128 do CTN, que, à seu tempo, estabelecem, respectivamente, o contribuinte e o responsável, reportando-se a dois tipos de responsabilidade, aceitos por parte da doutrina conforme assevera Sacha Calmon Navarro Coelho: (12)

"a) A responsabilidade superveniente de terceira pessoa por fato gerador alheio (a chamada responsabilidade por transferência noticiada por Rubens Gomes de Souza).

b) A responsabilidade por substituição, quando o dever de contribuir é imputado diretamente pela lei a uma pessoa não envolvida com o fato gerador, mas que mantém como o "substituído" relações que lhe permitem ressarcir-se da substituição."

O art. 128 do CTN, ao tratar da substituição tributária, partindo do pressuposto da sujeição passiva (que trataremos adiante com mais vagar), estabelece:

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

Para Rubens Gomes de Souza, (13) tal responsabilidade pode ser distinguida em direta ou indireta, enquadrando no primeiro caso a situação descrita no artigo 121 do CTN e, na última hipótese, a responsabilidade. Esta, por seu turno, segundo o autor, como já vimos anteriormente, admitia, duas hipóteses: a transferência (que englobaria aspectos como a solidariedade, a sucessão e responsabilidade) e a substituição (que pode ser simplesmente mera substituição ou também, considerando-se a substituição para frente, antecipação).

Para o Mestre, a transferência "ocorre quando a obrigação tributária depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente ...". Quanto à

substituição, ainda sob a ótica do festejado autor, esta "ocorre quando em virtude de uma disposição expressa de lei a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio tributado. Neste caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto". (14)

A substituição tributária, considerando-se o princípio constitucional da capacidade contributiva descrito no artigo 145 do texto maior atual, quando antecipa carga tributária para momento anterior ao da ocorrência do fato gerador, considera, em nosso entendimento, o fenômeno da repercussão, pois reforça-se a idéia que o instituto aqui tratado, ao determinar responsabilidade antecipada de recolhimento a terceiros, não impede que estes, possuindo relação com o substituído, repassem tal encargo de forma embutida no custo do produto vendido.

Acerca desta discussão sobre a influência econômica no direito, encontramos o entendimento de Alfredo Augusto Becker, (15) contrário ao de Rubens Gomes de Souza (16) e Hugo de Brito Machado, (17) dentre outros, para quem "O estudo do fenômeno econômico da repercussão dos tributos é da competência dos especialistas da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal, os quais servem-se, na investigação e análise deste fenômeno, de conceitos e conclusões fundamentais do fenômeno econômico da repercussão do tributo." Para Becker, (18) os conceitos econômicos e terminologia econômica são válidos exclusivamente no plano econômico da ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal, enquanto que a terminologia jurídica e conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo. Este rigor com a terminologia jurídica, citado pelo autor em referência a Norberto Bobbio (19) "para se construir qualquer ciência, é, antes de tudo uma exigência fundamental".

Este posicionamento era aliás o mesmo do saudoso Mestre Geraldo Ataliba (20), para quem a classificação de tributos, no seu fundamento, há de ser exclusivamente jurídica, e que, embora coincida com a classificação financeira, com ela não se identifica. Segundo Ataliba, (21) "uma é qualificada por elementos (econômicos) diversos dos (formais) que caracterizam a outra: assim como a análise dos atos da vida econômica não se compenetra com a dos correspondentes negócios jurídicos".

No entender de José Eduardo Soares de Melo, (22) "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 decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador." O mesmo José Eduardo sustenta que na substituição, num plano pré-jurídico, o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador, prevendo a lei, desde logo, o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto) que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla a dívida de terceiro (substituto). (23)

Segundo Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *in* "Dicionário Jurídico Tributário", a substituição tributária é instituto empregado na legislação do ICMS, dentre outras, na qual o legislador estabelece a antecipação da incidência do imposto com relação a operações sucessivas, cada qual objeto de tributação em tese, e, para tanto, elege como sujeito passivo o substituto tributário. Exemplo frisante ocorre com os fabricantes de cervejas e refrigerantes, que, por força de lei, assumem a condição de contribuintes não só com referência às operações por eles promovidas, mas também com relação às operações a serem efetivadas ulteriormente. (24)

No entendimento do dicionarista supra, "trata-se de mais um desapareço pelos primados cardeais que informam o Sistema Constitucional Tributário, a teor da estrita legalidade, da tipicidade da tributação, da vinculabilidade da tributação e outros, porquanto a incompatibilidade entre os aludidos postulados e a denominada substituição afigura-se de clareza solar, e a absurdez se depara inadmissível num Estado de Direito Democrático. Como se vê, no caso em tela, os governantes optaram pela comodidade do atalho, em detrimento da ordem jurídica."

De qualquer sorte, com o advento da Lei Complementar nº 87, de 1996, perde razão a argumentação de Becker de que o substituído não tem qualquer relação com o Estado, tornando-se inclusive, anacrônico tal entendimento ante ao fato de que, em eventuais diferenças entre a base de cálculo do imposto estimada e o preço de venda efetivo, se menor, o beneficiário seria o substituído. Neste sentido aliás o julgado da 2ª Turma do STJ, cujo relator, Ministro Ari Pargendler (25) assim se pronunciou:

"Até a Lei Complementar nº 87, de 1996, o 'substituído' não tinha qualquer relação jurídica com o sujeito ativo da obrigação tributária; depois dela, sem embargo de que não participe da relação tributária; o 'substituído' está legitimado a requerer a repetição do indébito do ICMS pago a maior na chamada 'substituição tributária para frente' (art. 150, § 7º c/c o art. 10, § 1º da Lei Complementar nº 87, de 1996) ..."

Desta forma, temos a considerar que eventuais discordâncias acerca da sistemática de substituição tributária devem ser feitas, sempre, à luz do disposto no texto constitucional atual, na Lei Complementar nº 87/96 e nas demais normas infraconstitucionais recepcionadas ou editadas após 1988, desde que naturalmente válidas e eficazes.

A pretexto da constitucionalização da substituição tributária, Geraldo Ataliba e Aires Barreto(26) produziram interessante comentário que serve aos propósitos deste trabalho, uma vez que trouxeram à lume, belo estudo acerca dos requisitos constitucionais de validade de lei que estabelece substituição e responsabilidade tributária:

"A própria Constituição designa os destinatários dos encargos tributários. A lei só pode substituí-los ou atribuir responsabilidade a outrem, se assegurar que o encargo, finalmente, seja da pessoa constitucionalmente pressuposta. Só lei pode criar substitutos e responsáveis. Tal lei deve obedecer a tipicidade e irretroatividade. Não pode infringir a capacidade contributiva."

Dito o que foi dito até aqui, como constata Marco Aurélio Greco, (27) "Na realidade, embora a denominação normalmente utilizada para designar a figura seja 'substituição tributária', o cerne das preocupações não é gerado por esta categoria especial da sujeição tributária, mas sim pela figura da 'antecipação do fato gerador do tributo', pela qual a exigência é feita antes que ocorra o fato legalmente qualificado para fins de nascimento da denominada obrigação tributária." *Data vênia*, discordando do brilhante Mestre, entendemos que o busilis da questão não se restringe a tal questionamento, uma vez que, embora o Pleno do STF já se tenha pronunciado favoravelmente à "substituição tributária para frente" ante o Convênio ICM 66/88, no período anterior à Emenda Constitucional nº 03/93 (que introduziu o § 7º ao artigo 150 da Constituição Federal), em julgamento de 29.04.98, (28) outros aspectos constitucionais e legais merecem mais questionamento.

Estes aspectos constitucionais e as considerações acerca da Lei Complementar nº 87/96, uma vez estabelecido o universo jurídico da substituição tributária, bem como,

respeitando-se os *crédos*, (29) passaremos, em nossos próximos itens, a considerações mais específicas e detalhadas dos institutos que se agregam à substituição.

1.1. Sujeição Passiva

Em nosso ordenamento jurídico pátrio, será considerado sujeito passivo a pessoa que provoca a materialidade da hipótese de incidência de um determinado tributo conforme deflui-se do nosso texto constitucional, ou "quem tenha relação pessoal e direta" com esta materialidade como se pode depreender do disposto no art. 121, parágrafo único do CTN, *verbis*:

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

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

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

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

Para Aliomar Baleeiro (30) "Vários doutrinadores exprimem a idéia contida no art. 121, § único, II, ora como a 'responsabilidade colateral' (Hensel, *Diritto Trib., cit.*, p. 98), pelo conceito de substituição, isto é, substituição do contribuinte por um terceiro, estranho à relação jurídica do imposto. Alguns desses escritores se reportam à distinção alemã entre o devedor do tributo (*Steuerpflichtiger*). Aliás, ambos são genericamente obrigados."

Hugo de Brito Machado, (31) por sua vez, entendendo ser o sujeito passivo da obrigação tributária a pessoa, natural ou jurídica, obrigada ao seu cumprimento, classificando-o, como muitos, como direto e indireto, assevera que o "sujeito passivo direto (ou contribuinte) é aquele que tem relação de *fato* com no fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva"; complementa dizendo que o "sujeito passivo indireto é aquele que, sem ter relação direta, *de fato* com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo."

No entendimento de Héctor Villegas, citado por Marçal Justen Filho, (32) tomando-se um conceito lógico-jurídico, denominou-se de destinatário legal tributário a pessoa que, revestida na condição de contribuinte, possui relação com a riqueza evidenciada pela situação contida na materialidade da hipótese de incidência. Esta pessoa seria destinatária da condição de sujeito passivo tributário; e, nesses termos, o destinatário legal tributário. Marçal, (33) embora concorde com a posição de Villegas, entende que o autor deixou de observar uma peculiaridade do sistema tributário brasileiro, tendo em vista as características de nosso ordenamento, admitindo-se não só o destinatário legal tributário, mas também o destinatário constitucional tributário, pois a nossa Constituição não apenas outorga e define o poder tributário, mas também institui competências para as pessoas políticas criarem normas tributárias. Mais, estabelece como deve ser o núcleo da hipótese de incidência a ser editada pela via legislativa ordinária.

Luciano Amaro, (34) no estudo deste conceito produziu entendimento no sentido de que o sujeito passivo da obrigação principal (gênero), possuindo relacionamento com o fato gerador desta obrigação, de natureza pessoal e direta, chamar-se-á contribuinte. Todavia, sendo esta relação (ou vínculo) de natureza diversa (*a contrario sensu*, "não pessoal e direta"), o sujeito passivo será qualificado como responsável.

Amaro vai mais longe, alertando para que não se confunda o sujeito passivo indireto com o sujeito passivo de tributo indireto. (35) Para ele, o dito tributo indireto é o que, onerando embora o contribuinte ("de direito"), atinge, reflexamente, um terceiro (o

chamado contribuinte "de fato"); por oposição, o tributo direto atinge o próprio contribuinte "de direito" (que acumularia também a condição de contribuinte "de fato"). Em síntese, para o autor, Sujeito passivo indireto é um terceiro que é eleito como devedor da obrigação tributária.

Segundo o autor, fazendo menção a Henry Tilbery, (36) o CTN (art. 121, parágrafo único, II) aparentemente autoriza que *qualquer indivíduo* (que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador) possa ser posto na condição de responsável, desde que isso se dê por lei expressa.

Partindo do comparativo com o art. 128 diz que a lei pode eleger terceiro como responsável, se ele estiver vinculado ao fato gerador fazendo a ressalva de não se tratar de qualquer terceiro. Mais que isso, deve-se observar que não se trata de qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que ensejaria tal responsabilidade de terceiro, sendo mister que tal vínculo seja suficientemente passível de permitir a esse terceiro, erigido à condição de responsável, que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso. (37)

Para José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis, (38) a sujeição passiva indireta admite 2 (duas) figuras: a) a do responsável, que não tem nexos pessoal e direto com a ocorrência do fato gerador do tributo, porém se torna obrigatório ao pagamento deste em função de disposição legal expressa; b) o substituto legal tributário, que, em virtude de disposição legal expressa, passa a ocupar o lugar do contribuinte do tributo na relação jurídica tributária.

Arnaldo Borges, já tratando do responsável tributário, traz interessante colocação no sentido de entender que o pressuposto da obrigação atribuída a este está na impossibilidade de o sujeito ativo exigir o cumprimento da obrigação principal do contribuinte. (39)

Para o Paraguaio Mersan, (40) sujeito passivo por excelência é o "devedor" em termos gerais. Repetindo o mesmo conceito econômico adotado por outros autores (contribuintes de fato e de direito), sustenta que a criação legislativa do "responsável" presume que a pessoa se acha vinculada ao contribuinte de alguma forma, com ocasião ou em oportunidade da existência do ato, fato ou negócio gravado do contribuinte.

Segundo o italiano Berliri, (41) substituto tributário é aquele que, por disposição legal, é obrigado ao pagamento do tributo em lugar do contribuinte, assinalando que "a diferença fundamental entre o responsável tributário e o substituto está em que, no primeiro caso, o legislador acrescenta à relação jurídica tributária preexistente uma terceira pessoa, que assume, solidária e subsidiariamente a responsabilidade pelo pagamento do tributo, enquanto que, na substituição, o legislador substitui a pessoa do contribuinte originário pela do substituto, que assume, desta forma, a posição do contribuinte."

Já Geraldo Ataliba e Aires Barreto, (42) por sua vez, entendem que:

"A figura da substituição implica uma pessoa substituta e outra pessoa substituída. O encargo tributário é o do substituído, porém quem comparece na relação jurídica formal (obrigação tributária) é o substituto.

O substituto paga tributo que não é próprio: paga em substituição a alguém. Paga tributo alheio, paga tributo do substituído."

Por sua vez, Fábio Fanucchi, que admite as duas modalidades (substituição e transferência), nos acrescentou importante consideração, tendo em vista o art. 123 do CTN, observando que, salvo o reconhecimento expresso da lei, as convenções entre particulares não poderão ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo(43). Isto equivale a dizer que a simples absorção do tributo pelo substituído para

eventual recolhimento, quando deveria sê-lo efetuado pelo substituto não terá validade perante o Fisco, salvo previsão legal expressa. Ressalte-se que para estas ocasiões há o instituto dos regimes especiais em que o Poder discricionário do Poder Público admite a transferência da responsabilidade para outro em caráter de excepcionalidade. Exemplo desta situação, no Estado do Paraná são os regimes especiais envolvendo medicamentos e produtos farmacêuticos aplicáveis aos contribuintes de outros Estados que não adotam a substituição para tais mercadorias.

Resumindo-se este item, temos portanto, acompanhando a maioria da doutrina citada, dois tipos de responsáveis, aquele que atua como mero substituto, como é o caso da substituição tributária nos serviços de transporte ou a chamada substituição tributária para trás, também conhecida como diferimento. Já para os casos de transferência, decorrente da antecipação do recolhimento, fica evidente a repercussão do encargo tributário para a figura do substituído, tendo em vista a relação pessoal e direta existente entre as partes, que, frise-se, entre eles, é de natureza estritamente privada. (44) Neste sentido, aliás, Adilson Rodrigues Pires, (45) ao sugerir uma ação regressiva, na área cível no caso de descumprimento de acordo entre as partes (sujeitos passivos de obrigação no sentido *lato*) alegando-se a responsabilidade civil e a necessidade de reparação dos danos causados em virtude do inadimplemento de obrigação (caráter privado), não havendo, neste instante, que se falar em obrigação tributária, pois a relação jurídica acertada entre as partes, transferindo a responsabilidade de recolhimento do tributo de "A" para "B", tendo a lei definido que a mesma é de "A", não opõe efeitos contra o Fisco, salvo acordo de que faça parte ou lei específica. Frise-se que não havendo o recolhimento deste "B", a Fazenda acionará "A", pouco se lhe interessando a pretensa negociação havida entre as partes.

Não se diga, portanto, a despeito de não afetar a Fazenda, que tais contratos são inúteis, pois, inobstante ineficazes contra o Fisco, como assevera Hugo de Brito Machado, (46) são de grande utilidade na regulação das relações entre as pessoas que os celebram.

1.2. Espécies de Substituição

Uma vez estabelecidas as possibilidades de responsabilidade, seja por substituição ou por transferência, (ditas espécies de sujeição passiva derivada - o mesmo que indireta - no entender de Walter Gaspar Filho (47)), ao orbitar sobre o momento da ocorrência do fato gerador sempre fez crescer o entendimento de dois tipos antagônicos em sua conceituação: a "substituição tributária para frente" e a "substituição tributária para trás".

A primeira significa uma antecipação do fato gerador, numa espécie de fato gerador presumido e que tem sido questionada pela falta de materialidade, por ferir a capacidade contributiva, etc. (veremos este assunto mais amiúde posteriormente).

Já a segunda, diz respeito ao diferimento, que é, na realidade, uma postergação do momento do recolhimento do tributo (o oposto portanto da forma tradicional), que pode vir a se concretizar em longínqua etapa de comercialização e aplicável com grande ênfase a produtos agropecuários, resíduos e sucatas, facilitando com isto, na essência do ICMS, a agregação de valores para uma futura tributação.

Alguns autores como Zelmo Denari (48), entendem que o diferimento é, na realidade a substituição regressiva, ficando por conta da antecipação do tributo, a sinonímia de substituição tributária progressiva.

Nesta mesma linha de raciocínio, Walter Gaspar, (49) ao entender que a substituição e o diferimento são institutos análogos. (50) A diferença está em que o diferimento ou suspensão é "para trás", refere-se a operações anteriores, e a chamada substituição é "para a frente", ou seja, diz respeito a operações que, se presume, ainda irão se realizar. Gaspar, na

seqüência de sua exposição, justifica que, "Na substituição, o legislador determina que se antecipe uma incidência, tomando-se por ocorrido o que iria ocorrer, isto é, cobrando-se o ICMS antes da eclosão do fato gerador. No diferimento ou suspensão, o fato gerador ocorre, mas o ICMS não é cobrado, deixando que se acumule o valor a ser cobrado até o momento que o legislador entende ser mais conveniente."

O Professor Roque Antonio Carrazza é outro grande doutrinador que adota esta classificação chegando a ser categórico ao arrematar que a substituição tributária subdivide-se em substituição tributária "para frente" e substituição tributária "para trás", muito embora não se convença da constitucionalidade da primeira. (51) Sustenta que o sentido do termo "diferimento" na legislação do ICMS é o do adiamento. Esclarece que, na prática, tendo em vista as dificuldades de fiscalização, notadamente dos pequenos produtores (onde mais se concentra esta forma jurídica), o diferimento permite que o pagamento do imposto devido sobre tais operações (acrescentamos ainda os serviços a exemplo do que dispõe o artigo 88 do regulamento do ICMS paranaense) seja postergado e recolhido por outrem. (52)

Para José Eduardo Soares de Melo, (53) juntamente com Luiz Francisco Lippo, (54) a exemplo de Betina Grupenmacher, (55) os institutos da substituição (seja regressiva ou progressiva) e do diferimento não se tocam. Tampouco é possível confundir-se a substituição tributária regressiva com o diferimento, citando como exemplo diferenciador a retenção do imposto de renda e da previdência social, (56) que sempre foram aplicados sem maiores questionamentos, até porque na atribuição da responsabilidade pela retenção e pagamento do tributo a terceira pessoa vinculada à hipótese nenhum prejuízo ou ilegalidade se passa, pois que se reporta a um fato imponível efetivamente ocorrido. Para os autores, a Constituição Federal não cogita do instituto, tampouco a Lei Complementar 87/96, ficando tal consideração por conta das legislações estaduais, estabelecendo um questionamento justificável, qual seja, "qual o conteúdo jurídico dessa criação regulamentar denominada 'diferimento', que, autorizada ou não pelo texto constitucional, produz efeitos práticos?"(57) Para os autores, referenciado-se nos ensinamentos de Geraldo Ataliba e Aires Barreto, (58) tal hipótese não se enquadra no conceito de substituição tributária uma vez que, respeitados os pressupostos de validade apresentados por Ataliba e Barreto, o substituto tributário paga tributo alheio, paga tributo do substituído. Pelo diferimento, concluímos, tem-se a não incidência do ICMS sobre as operações e prestações. A operação mercantil ocorre, porém, com a exclusão da carga tributária sobre a mesma, transferindo-se este encargo para etapas futuras. Neste diapasão, é forçoso, sob os olhos dos autores citados, a despeito do posicionamento de Walter Gaspar (59) anteriormente referenciado, depreender-se que o diferimento é um instituto autônomo que se parece com a da substituição, mas não pode ser confundido com ela. No dizer de Soares de Melo e Lippo, possui conteúdo manifestamente sócio-econômico; não é caso de substituição tributária, é caso de extrafiscalidade que se opera no início do ciclo da circulação de mercadoria.

Alguns autores, buscando respaldo em Salvatore La Rosa, (60) abordam o diferimento (como aliás a suspensão também) como sendo uma forma de expressão do critério temporal, especificando, conforme assevera Aurélio Pitanga Seixas Filho, (61) em discordância a Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual "o momento da ocorrência fica deslocado no tempo, ou seja, difere-se ou suspende-se o pagamento." Para Pitanga tal posicionamento é equívoco, pois "... o diferimento ou suspensão do pagamento pode ser a consequência jurídica de uma norma concedendo moratória após a ocorrência do fato

gerador, fenômeno distinto do produzido por uma norma isencional que impede a ocorrência da fato gerador ...".

Quanto ao diferimento ainda, buscando guarida nos doutrinadores de estirpe, Maria Lúcia Levy Malta Santana (62) colecionou as seguintes e interessantes definições acerca do instituto na área do ICMS:

"O diferimento é a técnica de tributação estribada no feitiço polifásico do ICMS. Não se confunde com nenhum tipo de Benefício fiscal. (Sacha Calmon Navarro Coelho)

"Diferimento é a designação de um complexo de normas que fixa um dado regime tributário. (...) é instituto que se refere à obrigação tributária." (Geraldo Ataliba e Cleber Giardino)

"O diferimento é o não recolhimento do ICMS em determinada operação ficando adiado para etapa posterior. Por esta técnica, o pagamento do imposto incidente sobre a saída de determinada mercadoria (no caso do ICMS) é transferido para as etapas posteriores de sua circulação." (Celso Ribeiro Bastos)

"Diferimento não é benefício fiscal; não retira as operações do campo da incidência do imposto; apenas transfere para etapa futura da circulação o momento do lançamento tributário." (Consultoria Tributária - SP)

A mesma autora assim definiu o diferimento: (63)

"Diferir vem do latim *differe*, significando adiar (transferir para outro dia), demorar (fazer parar, fazer esperar)."

Os posicionamentos anteriores acerca do diferimento poderiam conduzir a um entendimento falacioso de que tal concepção é pacífica entre os doutrinadores, o que não é verdade, pois sem embargo de nossa convicção, há razoável divergência da doutrina que ora concebe o diferimento como um benefício, uma espécie de isenção, dita também de isenção intercalar, que ocorre em dados instantes e que não ocasiona a exação fiscal momentaneamente, não se confundindo, sob esta ótica, com a figura de substituição tributária; e que ora a entende como uma forma de substituição regressiva.

Em que pese a precariedade de argumentos na sustentação de tal posicionamento, reconhecidamente decorrentes da escassez de nossa pesquisa neste sentido, acerca do diferimento, temos convicção de tratar-se de uma postergação de pagamento (que poderia sugerir similitude com a dispensa legal) que transfere a responsabilidade de pagamento do tributo para outrem, em dado instante descrito pela lei.

Ressalte-se ainda que, em nosso convencimento ainda, na isenção tradicional há a dispensa do recolhimento, enquanto que no diferimento há um deslocamento do momento do recolhimento, numa situação tributária que tem a ver com a própria característica do ICMS, que, na sua essência, é plurifásico (64) e regido pelo princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I). Sob o ponto de vista material, equivale a dizer que o imposto cobrado ao final do ciclo é corolário da aplicação da alíquota interna sobre o valor da última operação, destinada na consumidor final.(65)

A propósito da não-cumulatividade, sob a ótica do diferimento, Ives Gandra (66) entende pela análise que o mesmo "deve ser examinado a partir da última operação":

"O princípio da não-cumulatividade para os dois tributos a que se aplica, visa, portanto e exclusivamente, à tributação final do produto (industrial ou em circulação) entregue ao consumo derradeiro, nos termos que a lei complementar determina, evitando seja, pelo acúmulo da carga tributária incidente nas operações anteriores, suspenda a alíquota real

que recai sobre a última base de cálculo, a partir de uma alíquota nominal."

De nossa parte chegamos a um conceito ainda pouco explorado pelos doutrinadores pátrios, que, s.m.j., aproxima as eventuais divergências acerca do tema, muito embora não encerrem o questionamento, pois os autores, dada a observação exclusivista sob a ótica constitucional, não contemplam uma análise mais detida da Lei Complementar nº 87/96, a partir da qual, concebemos três espécies distintas de substituição, que levam em consideração o momento a que se refere a retenção vista sob o prisma do fato gerador e que estão plasmados no parágrafo 1º do artigo 6º da referida lei, *verbis*:

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

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

§ 2º - A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado." (**grifos nossos**)

Entendemos, como Hamilton Dias de Souza, (67) que apesar de haver ressalvas de ordem conceitual, constitucional e legal, quanto ao instituto, os mecanismos criados pela Lei Complementar nº 87/96 representam um avanço considerável, estabelecendo regime compatível com aquele previsto nos artigos 146 e 150, § 7º da Constituição Federal.

Argumento que merece ser considerado para efeitos de entendimento do diferimento, que encerra nosso entendimento quanto ao tema, e que reflete nossa crítica aos autores citados até aqui, nos espelhando no posicionamento menos radical descrito por Vittorio Cassone (68), de que o instituto merece ser aperfeiçoado, a começar pela visão do próprio autor, que como os demais, não avaliou em sua obra, o real alcance das expressões grifadas anteriormente. Entendemos que ao valer-se da expressão "antecedente" o legislador complementar, tendo por parâmetro o momento de ocorrência do fato gerador, e, principalmente, respeitando o texto constitucional como frisa Roque Carrazza(69) estabeleceu a hipótese de recolhimento de etapas anteriores, regredindo a fatos passados e, inexoravelmente (em nossa concepção), estabelecendo a responsabilidade a terceiros do recolhimento do tributo devido por outrem, com a característica (nisto entendemos o instituto do diferimento *sui generis*) de recolhimento cumulativo da parcela do seu imposto, respeitando, como já vimos, o princípio da não-cumulatividade, pois que o mesmo se dá ao final do ciclo econômico.

Desta forma, pode-se afirmar que talvez o diferimento não se confunda com a substituição regressiva (o que não é nosso entendimento, pois não vemos prejuízo em tal interpretação), mas com toda certeza, não concordamos com o entendimento de que o instituto se confunda com uma espécie de isenção ou não-incidência, uma vez que, considerando-se a repercussão tributária e a característica de valor agregado do ICMS, o tributo será exigido em dado momento definido em lei estadual. No mínimo, como já dissemos anteriormente, o diferimento é instituto peculiar.

Ao se referir à escassez de comentários acerca dos vocábulos, antecedente, concomitante e subseqüente, fazemos restrição aos comentaristas que se limitaram ao imbróglgio anterior envolvendo a substituição "para trás" (que representa postergação) e à

substituição "para a frente" (que representa antecipação), esquecendo-se que na substituição, o substituto, antes de tudo, substitui alguém na tarefa de recolher o tributo e que isto não se aplica apenas às mercadorias no tocante ao ICMS, uma vez que há histórico de diferimento (*sic*) no regulamento do ICMS paranaense (art. 88) para algumas situações envolvendo o serviço de transporte e que se faz menção, em outro dispositivo, a um terceiro tipo de substituição, dita concomitante, aplicado aos serviços de transporte intermunicipal e interestadual iniciados no Paraná (70) (que encontra paradigma em outras Unidades da Federação) quando contratados por contribuinte paranaense junto a autônomos e transportadores não inscritos. Neste caso, contratado um transportador, nas condições acima, por contribuinte paranaense (a legislação estadual exclui o produtor rural e a microempresa), far-se-á a retenção do ICMS devido pelo serviço, sendo legítimo o desconto do imposto do prestador, nos mesmos moldes do imposto de renda ou da contribuição previdenciária. Tal retenção se dá, no momento do início da prestação, daí chamar-se concomitante, estabelecendo a lei momento de recolhimento conforme as conveniências administrativas, mas ficando patente que alguém substituiu um outro alguém na tarefa de fazê-lo, até porque nos parece mais sensato analisar o fenômeno sob a ótica do lançamento (fato jurídico) e não necessariamente do recolhimento (ato administrativo).

1.3. O Fato Gerador e o Fato Gerador Presumido

O fato gerador do ICMS é definido pelo próprio texto constitucional e compreende não só as operações de circulação de mercadorias como também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Para Alcides Jorge Costa a circulação é a "saída de operações que levam as mercadorias da fonte de produção até o consumo final de acordo com a sua natureza e finalidade." (71)

Edvaldo Brito, por sua vez, entende que a "hipótese do fato gerador é a descrição da figura do fato jurídico gerador de uma obrigação, ou seja de um vínculo jurídico que une pessoas em pólos distintos: o da pretensão e o da prestação. Essa descrição, entre nós, somente pode ser feita por norma jurídica a nível de lei, a partir da maior das leis do sistema jurídico, a Constituição, quando debuxa a regra de competência tributária." (72)

Já Ives Gandra (73) assim definira: "A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente da iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo."

Para Ives Gandra, em outro parecer acerca do tema, (74) "... o princípio da legalidade, que vincula a incidência do fato gerador à imposição tributária, é direito individual do contribuinte, motivo porque não poderia um dispositivo ainda que constitucional considerar que possa haver imposição sem fato gerador." (75) O mesmo autor, sustenta ainda: "A própria denominação utilizada no § 7º de 'fato gerador presumido' – isto é, 'fato gerador fictício', 'pretendido', mas não 'ocorrido', - demonstra que o legislador supremo criou autêntico empréstimo compulsório, a ser devolvido sempre que o fato gerador 'spielberguiano' de 'efeitos especiais', inexistente, a não ser na imaginação das autoridades fiscais, não venha a ocorrer." Em oportunidade anterior (76) o autor, tecendo comentários acerca da constitucionalidade da substituição tributária, entende:

"Ainda que não-cumulativo, nenhum tributo poderá ser exigido antes da ocorrência do fato gerador. Nesta conformidade, a EC nº 3/93 é

inconstitucional quando permite que a lei exija o pagamento do imposto antes da ocorrência do fato gerador".

Também de sua lavra o seguinte pensamento:

"... criou-se a teoria do "*wishfull thinking*" em direito, vale dizer, o que se deseja ver realizado no futuro é tido como realizado no presente, mesmo que nunca venha a realizar-se o desejado." (77)

A questão do exato momento em que nasce a obrigação tributária não é das mais difíceis, sendo ela criada abstratamente pela lei (art. 114 do CTN) e se concretiza com o fato gerador. Neste instante, segundo Carlos Roberto de Miranda Gomes e Adilson Gurgel de Castro (78) nasce a obrigação tributária. Até então, segundo Geraldo Ataliba, temos a hipótese de incidência tributária. Ou seja, o fato gerador seria a materialização desta hipótese; "tais fatos serão 'fatos imponíveis', aptos, portanto, a darem nascimento a obrigações tributárias." (79)

A despeito desta nomenclatura, inúmeras são as posturas de doutrinadores, nascendo com isto a Teoria da Norma Tributária de Incidência, que congrega entendimento díspares de renomados mestres que, a grosso modo, entendem que a terminologia "fato gerador" confunde a materialidade com a abstração da norma. Neste contexto, temos Alfredo Augusto Becker, (80) que buscou inspiração em Pontes de Miranda (que por sua vez se inspirou no Direito Alemão), a sustentar tratar-se de um fato signo presuntivo de riqueza do contribuinte, mas antes de tudo uma "hipótese de incidência realizada"; Paulo de Barros Carvalho chega a tratar o assunto com mais profundidade, (81) entendendo como mais adequada a expressão Fato Jurídico Tributário como sendo o marco temporal do nascimento das relações jurídicas tributárias. (82)

Luiz Cesar Souza de Queiroz (83) alerta para a impropriedade do § 7º do art. 150 da CF conter a expressão "fato gerador presumido", entendendo, em rigor, que tal dispositivo alude à figura do "fato jurídico tributário fictício" e não a do "fato gerador (*rectius*: fato jurídico tributário) presumido". (84) Sustenta o autor que "a presunção está relacionada à prova da efetiva ocorrência, no tempo e no espaço, de um determinado fato, por meio de sinais, indicações, disponíveis. É uma operação mental (juízo) pela qual, mediante a verificação de sinais (indícios), decide-se sobre a ocorrência de um fato, em certo tempo e espaço. (85)

Feitas estas considerações e digressões acerca do questionamento envolvendo a adequada nomenclatura quanto a expressão "fato gerador", que aliás já havíamos feito em momento anterior, temos a considerar sua conexão com o fenômeno substituição tributária, tendo em vista que a operação de circulação de mercadorias encerra na realidade um ato mercantil e a antecipação do recolhimento do imposto devido numa etapa futura e incerta estaria criando um fato gerador presumido, e que está longe de ser considerado pacífico por boa parte dos doutrinadores.

Segundo Roque Carrazza, (86) "ao eleger o sujeito passivo da obrigação tributária o legislador deve obedecer a uma regra básica: só poderá onerar quem participou da ocorrência do fato típico. Não pode recair a carga tributária sobre pessoa estranha ao fato gravado pela incidência fiscal."

No fenômeno da substituição, o substituto - embora não tenha realizado o que Roque Carrazza chama de fato imponível (e a lei de fato gerador) - assume, por conta da lei como o verdadeiro sujeito passivo de obrigação tributária, vindo a responder tanto pelo adimplemento da principal, como pelo cumprimento das acessórias que lhe são decorrentes.

Com o advento da Emenda Constitucional 03/93, a despeito do entendimento dos tribunais, parece-nos haver ferimento ao princípio da tipicidade pois se cria, segundo Ives Gandra, (87) a "possibilidade, de o contribuinte ter de pagar sobre algo que não aconteceu sobre fato econômico inexistente. Isto não havia no sistema tributário, que pelo princípio da legalidade, determina que o fato gerador é que já dá início à obrigação tributária."

A citada Emenda Constitucional, ao prever a possibilidade de fato gerador presumido (futuro portanto), deu suporte aparente para que a Lei Complementar nº 87/96 pudesse regulamentar a antecipação do tributo, mas isto não nos impede de acentuar reservas quanto ao regime, (88) cabendo o comentário de Pontes de Miranda a propósito da incidência da regra jurídica de tributação: (89)

"A regra jurídica de tributação incide sobre suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim, nascem o débito, a pretensão e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções. O Direito Tributário é apenas ramo do direito público; integra-se, como outros, na Teoria Geral do Direito."

Desta forma, valendo-nos de nosso entendimento anteriormente sustentado, temos a considerar na substituição tributária antecedente a ocorrência de um fato gerador definido em lei, que carrega no seu custo agregado, o valor referente a várias etapas, lembrando-se que a lei estadual ao definir o diferimento (frisamos ser nosso entendimento), o fez levando em consideração quatro indagações nem sempre respeitadas:

a) O que está diferido? (a lei estadual relaciona os produtos e serviços sujeitos ao tratamento).

b) Até quando está diferido? (a lei estadual define o chamado momento de encerramento do diferimento).

c) Em que circunstâncias ocorre? (a lei estabelece condições para o diferimento).

d) Quem é o responsável pelo recolhimento? (Quem deve recolher o tributo no momento do encerramento do diferimento).

Esta substituição é, de acordo com parte da doutrina, chamada de substituição para trás; por outra parte, é dita de regressiva, adicionando-se ainda, para estabelecer-se o verdadeiro carnal tributário a que se referia Becker, (90) a celeuma conceitual do diferimento.

Quanto a substituição concomitante, tendo-se por parâmetro a legislação paranaense, o momento de retenção do ICMS se dá no início da prestação do serviço de transporte, elegendo-se o tomador do serviço iniciado no Paraná como responsável pelo recolhimento do tributo devido por autônomo e por transportador não inscrito.

Note-se que, neste último caso, o fato gerador se dá de forma simultânea e, assim como na hipótese antecedente, não parece oferecer maiores dificuldades uma vez não representam situações irregulares sob a ótica de um eventual fato gerador presumido, pois na primeira confere com o conceito multifásico do imposto, bem como com a sua característica de valor adicionado a que se refere Edvaldo Brito; (91) na segunda hipótese há que se observar tratar-se de dois fatos jurídicos distintos (ambos efetivamente existentes no instante) a que o sujeito passivo por responsabilidade se obriga: o da circulação da mercadoria por sua conta agindo como contribuinte normal, e o imposto retido de terceiro (transportador), que, na condição de responsável deverá recolher.

Por fim, a que diz respeito à substituição subsequente (que parte da doutrina chama de substituição "para frente" e parte a denomina de *progressiva*), que se vincula a fato futuro e incerto, e que por estar longe de se efetivar é chamado de fato gerador presumido e que encontra respaldo no adicionado § 7º do art. 150 da Constituição Federal e que tem gerado inúmeras discussões quanto à sua validade, mas que vem sendo mantido pelo judiciário, como é o caso do E. Superior Tribunal de Justiça, (92) afirmando que "... é admissível a exigência do recolhimento antecipado do ICMS pelo regime de substituição tributária. Inteligência do art. 155, § 2º, XII, "b", da CF/88, do art. 34, §§ 3º e 8º, do ADCT, dois arts. 121 e 128 do CTN, do Decreto-lei nº 406/68, da Lei Complementar nº 44/83, dos Convênios nºs 66/88 ...".

1.4. A Base de Cálculo e a Base de Cálculo Arbitrada

Aliado ao questionamento do fato gerador, anteriormente comentado, temos também a considerar a base de cálculo do imposto, (93) que importa em dois cálculos, um referente ao imposto da própria operação e outro referente ao imposto retido, que por se tratar de uma etapa a ser vencida, é calculado de forma arbitrada, considerando-se uma base de cálculo, ou seja, uma presunção legal, que também gera conflitos.

Aires Barreto (94) registra que a base de cálculo "é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária."

A Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu em seu artigo 8º, acerca da base de cálculo:

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

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

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

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;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O § 1º do citado art. 8º trata da hipótese envolvendo a substituição antecedente e a concomitante e não oferece maiores dificuldades tendo em vista a possibilidade de verificação do valor a ser utilizado para efeitos de base de cálculo como sendo um valor real, não havendo portanto qualquer tipo de presunção. Levou-se em consideração o aspecto temporal de incidência e isto não suscita qualquer discussão, salvo os questionamentos já apresentados quando da apresentação da problemática conceitual.

Por outro lado, quanto a regra descrita no inciso II encontramos as maiores dificuldades, pois estar-se-ia trabalhando com uma base de cálculo fictícia, aparente e imaginária, calcada em valores decorrentes do imaginário oficial, que nem sempre correspondem a margens de lucro usualmente aceitas.

Desta forma, considerando-se um produto cujo preço normal de venda fosse o equivalente a R\$ 100,00, com uma alíquota de 17% para a própria operação (aquela realizada pelo industrial normalmente), em que se adicionasse R\$ 10,00 de custos adicionais (frete, despesas acessórias, etc) e uma margem de lucro presumida de 50%, teríamos a seguinte equação para obtenção da base de cálculo do ICMS retido:

- a) preço normal de venda: R\$ 100,00
- b) despesas acessórias R\$ 10,00
- c) base de cálculo da própria operação R\$ 110,00
- d) ICMS da própria operação calculada a 17% sobre "c" R\$ 18,70
- e) base de cálculo do imposto retido ("c" + 30%) R\$ 143,00
- f) ICMS retido ("e" x 17% - "d") R\$ 5,61
- g) Valor total da nota fiscal R\$ 115,61

Admitindo-se uma operação interestadual, quando o imposto retido seria devido ao Estado de destino, teríamos como variantes a se considerar no exemplo acima:

a) o ICMS da própria operação, que seria calculado a 12% ou 7% conforme a região resultaria em menos imposto a ser recolhido a favor do Estado de origem do produto substituído;

b) a alíquota a ser considerada para efeitos da retenção, bem como a margem de lucro a ser observada, seriam a do Estado de destino;

c) o imposto retido seria recolhido antes da saída da mercadoria para a Unidade Federada, ou, caso o remetente substituto possuísse inscrição cadastral no mesmo, atenderia o disposto na sua legislação, tanto quanto a obrigação principal quanto em relação às demais acessórias.

Observe-se que o ICMS retido, obtido a partir de uma base de cálculo presumida, respeitando o princípio da não-cumulatividade, admite a dedução prévia do ICMS devido pela operação normal. Outro aspecto a ser ressaltado diz respeito a adição do valor do

imposto ao preço total da mercadoria, quando a técnica utilizada, que é questionada por muitos, é a da exclusão do ICMS do preço, considerando-se que o imposto é parte integrante deste preço, sendo seu destaque mera indicação.

No entender de Heron Arzua, (95) a Lei Complementar 87/96 trouxe elementos para que a base de cálculo estimada na fonte, sobre o qual o substituto recolhe o ICMS, possa ser dimensionada de molde a torná-la aproximada do preço efetivo da operação realizada no varejo e, com a experiência de quem foi Secretário da Fazenda do Estado do Paraná, afirmou, em palestra realizada no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT), em 07.11.96, que "sempre que se quis aumentar a arrecadação do ICMS, usou-se do artifício de aumentar exageradamente a base de cálculo para indiretamente aumentar imposto." Em síntese, reconheceu publicamente nosso paranaense ilustre, com coragem que lhe é peculiar, que a substituição tributária é utilizada como instrumento de aumento de arrecadação, na medida em que as bases de cálculo arbitradas, o são, muitas vezes, superiores às praticadas no mercado, o que nos faz crer na iminente violação do princípio da segurança jurídica que teremos oportunidade de observar com mais cuidado quando tratarmos dos princípios aplicáveis ao caso.

Para Aroldo Gomes de Mattos, (96) a eleição da base de cálculo no regime de substituição só apresentaria problemas na chamada substituição "para frente", que resulta em antecipação, e que nos habituamos (e ousamos também) a chamar de subsequente, pois "o valor estimado provisoriamente há de ser a final confrontando com o da última operação; sendo o primeiro maior do que o segundo, incidirá inexoravelmente a cláusula constitucional da 'imediate e preferencial restituição' do ICMS pago sobre o excesso." O autor ainda ressalta que o potencial de margem de lucro presumida/estimada efetivamente praticada, devido à forte concorrência hoje existente no mercado, é muito inferior ao fixado em convênios, daí resultando inexoráveis excessos na cobrança do ICMS antecipado, também reconhecendo (a exemplo de Heron Arzua em comentário anterior) que tais excessos sejam cometidos propositadamente como "técnica" para aumento de arrecadação tributária, observando que muitos contribuintes substituídos não buscam o devido ressarcimento.

Entende ainda Aroldo de Mattos que tais excessos podem advir de outros fatores aleatórios, como, *v.g.*, a inoportunidade parcial do fato gerador imaginado (frete, carretos, seguros, exagero na estimação de seus valores, etc), ou ainda na total inoportunidade do fato gerador, como nas hipóteses de quebras, perdas ou perecimento de mercadorias adquiridas com a retenção (aliem-se a tais hipóteses aquelas como o furto ou roubo, o extravio, o desfazimento do negócio, etc), concluindo, parcialmente, que, sendo o valor presumido maior que o efetivamente realizado, há que se fazer a devolução, sob pena de desobediência do princípio da não-cumulatividade e, simultaneamente, da cláusula da imediata e preferencial restituição.

O autor tece ainda, no caso de hipótese contrária, o entendimento de que a base de cálculo arbitrada não é definitiva, comportando acertos posteriores, pois se assim fosse acabaria por transformar o regime de substituição tributária em verdadeira "pauta de valores", (97) que vem sendo considerada ilegal ao longo dos anos. (98)

Para Marco Aurélio Greco, (99) a noção pura de "margem" como algo que se acrescenta em cada etapa do ciclo, embora esteja em sintonia com o conceito econômico do tributo (a tributação do valor agregado a que nos referimos anteriormente) resulta de difícil aplicação. Mais, chega a afirmar que o interesse fiscal é receber o ICMS que resultaria da aplicação da alíquota sobre o preço a consumidor final; daí o crescimento da importância da

apuração do preço na ponta do ciclo econômico e o surgimento de mecanismos e critérios a serem utilizados. (100)

José Eduardo Soares de Melo, por sua vez, ao analisar tal base de cálculo, questiona a inclusão do "seguro" a que alude o art. 8º, I, "b" da LC 87/96, entendendo que possui natureza jurídica diversa da operação (valor exclusivo da mercadoria) ou dos serviços (corporificado no seu preço). Da mesma forma se pronuncia acerca dos encargos inominados que, por si só, não possuem condições de integrar a base imponible dos negócios.

No entanto, a maior contribuição que o estimado professor nos lega é afirmar que "todos os critérios, ou elementos consignados na lei complementar ...", estão longe de oferecer segurança e certeza aos reais e verdadeiros valores que podem ser objeto de tributação. (101)

2. Fundamentos Constitucionais e Legais

O ICMS é um tributo composto constitucionalmente por meio de normas expressas e princípios implícitos, que limitam a ação legislativa ordinária, como no entender de Geraldo Ataliba em frase clássica dita à época do antigo ICM e que ainda hoje se aplica, pois segundo o saudoso jurista "Impõe-se assim uma primeira certeza: a de que, à margem da constituição não se conhece o ICM." (102)

Com o advento da Lei Complementar nº 87, de 13.09.96 (DOU de 16.09.96), com entrada em vigor efetivamente em 1º de novembro de 1996 (embora algumas poucas regras, definidas no seu artigo 32, tenham efeito imediato), substituiu-se a provisoriedade do Convênio ICMS 66/88, e com ele uma série de vícios existentes que maculavam o instituto da substituição tributária, dando-se com isto o aparente verniz de legalidade previsto em nosso texto constitucional (arts. 146 e 155, § 2º, XII).

A citada lei veio entre algumas virtudes e um punhado de vicissitudes, inviabilizar o maior argumento utilizado até então acerca da validade jurídica da substituição tributária, ou seja, a ausência de Lei Complementar combinada com a previsão do § 7º do art. 150.

Inobstante a Emenda Constitucional nº 03/93 tenha, com o acréscimo do § 7º ao artigo 150, trazido ao mundo jurídico fático a possibilidade (até então também contestada) de Lei poder atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, ainda assim o assunto continuou objeto de polêmica, pois inúmeros contribuintes insurgiram-se sobre o referido procedimento alegando que o Convênio ICMS 66/88 havia extrapolado os limites legais estabelecidos pelos artigos 146 e 155, II da Constituição Federal, pois a autorização concedida pelo artigo 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, referia-se às regras gerais, havendo previsão constitucional expressa no mesmo artigo 155, em seu inciso XII, "b", que haveria necessidade de Lei Complementar que dispusesse sobre a substituição tributária; ou seja, é matéria de reserva legal e o referido Convênio 66/88 não poderia tê-lo feito, uma vez que se prestava única e exclusivamente a definir regras gerais, enquanto que, em relação à substituição tínhamos uma regra específica.

O assunto permaneceu ao abrigo da divergência, e mesmo se alegando a aplicabilidade suplementar do Decreto-lei nº 406/68, com a redação da Lei Complementar nº 44/83 e, segundo alguns, ignorando-se a aplicabilidade do artigo 121 do CTN e discutindo-se a materialidade do fato gerador descrita no art. 114 do mesmo CTN, tínhamos farto material para ambos os lados, incluindo julgados de várias instâncias.

A chegada da Lei Complementar nº 87/96, vem, a nosso ver, corroborar a tese da reserva legal prevista no artigo 155, XII, "b", pondo um fim pelo menos neste aspecto, o que não significa que outras questões não possam ser levantadas, notadamente a validade eficaz objetiva da norma jurídica sustentada por Kelsen (103) no tocante aos artigos 5º e 6º da referida lei.

No Estado do Paraná, considerando-se a regra constitucional descrita nos artigos 146, 150, § 7º e 155, § 2º, XII da Constituição Federal, bem como a já citada Lei Complementar nº 87/96, temos a seguinte estrutura legislativa:

I. A nossa Lei Orgânica atual (Lei nº 11.580/96), em seu artigo 18, inciso IV, ao tratar do responsável, estabeleceu as condições legais para este tratamento no contexto da legislação paranaense, repetindo-a no Regulamento atual (Decreto nº 2736/96).

II. A substituição tributária de mercadorias foi tratada em diversos dispositivos legais do Decreto 2.736, de 05.12.96, dentre outros mais específicos, citamos os seguintes:

a) artºs 492 a 515-M - Disposições específicas, conforme os produtos relacionados, aplicáveis caso a caso, tais como:

- a.1) definição do substituto;
- a.2) hipóteses em que ocorre a substituição;
- a.3) margem de lucro presumida aplicada;
- a.4) exceções; e
- a.5) peculiaridades, etc.

b) art. 480 a 491 - Disposições comuns aplicáveis a todas as espécies de substituição, tais como:

- b.1) procedimentos do substituto;
- b.2) procedimentos do substituído;
- b.3) escrituração fiscal;
- b.4) emissão dos documentos fiscais
- b.5) outras obrigações acessórias;
- b.6) regras para o desfazimento da operação;
- b.7) regras para devolução de mercadorias;
- b.8) novas operações com débito do imposto; e
- b.9) outras informações.

c) Convênio ICMS 81/93, que estabelece as normas gerais acerca da substituição tributária de mercadoria, aplicáveis a todas as espécies.

d) art. 57, inciso XIII, trata do recolhimento, prazos e formas;

e) artºs 11; 24, § 3º; 26, § 4º; 484 e 490 tratam da previsão para recolhimento complementar no caso de insuficiência ou, regulamentando o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, a possibilidade de restituição;

f) art. 72 trata da restituição do imposto nos casos de excesso de tributação;

g) artºs. 224, § 3º, "g", 2 e § 7º; 225, § 3º, "e" 2 e § 7º; bem como os artigos 481 e 482 acerca dos lançamentos nos livros fiscais e demais obrigações acessórias;

h) art. 243 que trata acerca da Guia de Informações das Operações Interestaduais (anual);

i) Norma de Procedimento Fiscal nº 11/99 - acerca do preenchimento da GIA;

j) artº 315 acerca da departamentalização da máquina registradora, bem como o art. 484 acerca da recuperação do excesso de tributação nos casos de máquina registradora e PDV.

l) artºs. 19, IV e 20 que tratam da responsabilidade do substituto;

m) art. 19, § 4º acerca do recolhimento antecipado nos casos em que o contribuinte não disponha de inscrição específica;

n) art. 103, § 10 acerca da inscrição especial para os substitutos.

o) art. 13, para os casos envolvendo a venda ambulante de tais produtos.

III - Entre as hipóteses já regulamentadas pela legislação paranaense, tendo por base o Decreto 2.736/96, temos:

a) água mineral, gelo, cerveja e refrigerante:

- art. 492 e 493 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "b" - recolhimento;

b) cigarro, fumo, charuto, cigarrilha e papel mortalha:

- art. 494 e 495 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "i" - recolhimento;

c) cimento:

- art. 496 e 497 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "a" - recolhimento;

d) veículos e motocicletas novos:

- art. 498 a 501 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 68, XIII, "f" - recolhimento;

e) combustíveis, lubrificantes, aditivos e outros:

- art. 502 a 503 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "c" e "d" - recolhimento;

f) sorvetes e acessórios:

- art. 504 e 505 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "e" - recolhimento;

g) energia elétrica:

- art. 514 e 515 - regras específicas

h) medicamentos e produtos farmacêuticos:

- art. 506 e 507 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "g" - recolhimento;

- Regime Especial de Caráter Geral nº 01/98 - Eleição de Substituto.

i) pneumáticos, câmaras de ar e protetores:

- art. 508 e 509 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "h" - recolhimento;

j) tintas, vernizes e outros produtos químicos:

- art. 510 e 511 - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "j" - recolhimento;

l) cachaça e caninha:

- art. 515-A e 515-B - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais
- art. 57, XIII, "l" - recolhimento;
- Regime Especial de Caráter Geral n°s 02/98 e 03/98, que dispõem, respectivamente, sobre base de calculo, e, eleição de substituto.

m) filme fotográfico e cinematográfico e "slide"

- art. 515-C e 515-D - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "m" - recolhimento;

n) lâmina de barbear, aparelho de barbear descartável e isqueiro

- art. 515-E e 515-F - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "m" - recolhimento;

o) lâmpada elétrica

- art. 515-G e 515-H - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "m" - recolhimento;

p) pilha e bateria elétricas

- art. 515-I e 515-J - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "m" - recolhimento;

q) disco fonográfico, fita virgem ou gravada

- art. 515-L e 515-M - regras específicas

- art. 480 a 491 - regras gerais

- art. 57, XIII, "m" - recolhimento;

O citado artigo 18 da Lei n° 11.580/96 admite ainda outras hipóteses de substituição, que, a gosto da fiscalização, poderão também sofrer a retenção do imposto. (104)

2.1. Os Princípios Constitucionais Aplicáveis à Espécie

O ponto de partida do intérprete constitucional há que ser sempre os princípios constitucionais conforme nos ensina Luís Roberto Barroso, (105) eis que "são o conjunto de normas que espelham a ideologia da constituição, seus postulados básicos e seus fins."

Genericamente, segundo Paulo Napoleão Nogueira da Silva, (106) os princípios constitucionais comportam duas grandes divisões: os expressos e os implícitos, sendo os primeiros aqueles positivados em letra de forma, enquanto que os implícitos estão nas entrelinhas e não positivados, são corolário lógico do que está expresso.

Acerca da distinção existente entre norma e princípio, a dogmática moderna tem avalizado o entendimento de que as normas jurídicas, em geral, e as normas constitucionais, em particular, podem ser enquadradas em duas categorias diversas: as normas-princípio e as normas-disposição. (107)

No entender de Marco Aurélio Greco, (108) o § 7° do art. 150 do texto constitucional, que lhe dá a validade necessária pode ser segmentado em três grandes cláusulas: (109)

a) uma cláusula de vinculação a um fato gerador que deve ocorrer posteriormente ao momento a que está atrelado o recolhimento; (110)

b) uma cláusula de atribuição, a sujeito passivo, de responsabilidade pelo pagamento de imposto ou contribuição;

c) uma cláusula de restituição do excesso.

O ICMS é o imposto que encontra na Constituição de 1988 o maior número de disposições regulando aspectos de sua instituição segundo Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari, (111) que elencam mais de vinte e cinco regras constitucionais aplicáveis ao tributo.

Destes princípios destacamos:

a) Princípio da legalidade – enunciado nos artigos 5º, II e 150, I da Constituição Federal constitui fundamento maior do estado de direito por meio do qual é assegurada aos administrados a proteção de direitos e garantias fundamentais. Mizabel Derzi, à propósito, em atualização à clássica obra de Aliomar Baleeiro, (112) ensina que os artigos 5º, II e 150, I da Constituição vigente, referem-se à legalidade "tanto do ponto de vista formal – ato próprio, emanado do Poder Legislativo – como do ponto de vista material, determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos, como hipóteses material, espacial e temporal, conseqüências obrigacionais, como sujeição passiva e quantificação do dever tributário. Também chamado de princípio da tipicidade.

b) Princípio da Seletividade – corresponde a uma característica do imposto pela qual a carga tributária respectiva é distribuída diversamente conforme o produto ou serviço e está indiretamente ligada à substituição eis que os produtos e serviços sujeitar-se-ão às alíquotas que tal princípio, uma vez adotado (é facultativo), venha a determinar (art. 155, § 2º, III).

c) Princípio da Não-Cumulatividade – Este princípio (art. 155, § 2º, I) leva em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo, e visa distribuir equanimemente a carga tributária de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto. Esta fração é identificada pelo mecanismo de dedução, cabendo sublinhar que a existência de cumulação deve ser vista não apenas numa etapa, mas sim à luz das etapas interiores e subseqüentes que estiveram ou estarão sujeitas ao imposto. A própria noção de não-cumulatividade, segundo Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari, (113) tal como prevista na Constituição de 1988, "ao fazer menção a operações e prestações 'anteriores' sugere a existência de uma pluralidade de incidências o que é forte argumento que pode ser levantado para questionar mecanismos de 'substituição' e 'diferimento' que impliquem tornar o ICMS monofásico."

d) Princípio da Segurança Jurídica – Direito fundamental descrito no art. 5º, caput e está ligado à certeza do direito – delimitação das esferas jurídicas dos cidadãos entre si e perante o Estado – abrangendo, ainda a idéia de previsibilidade da ação estatal, afastando, então surpresas que repugnam ao nosso sistema jurídico. Para José Eduardo Soares de Melo, a substituição tributária 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. (114)

e) Princípio do Não-Confisco – Estabelecido no art. 150, IV do texto constitucional se revela numa proibição de absorção de parte (considerável) ou de um todo do valor de propriedade do contribuinte. Assentado no princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), é amplo e absoluto, não sendo comparável, resguardando o direito de propriedade, em sentido lato, mas não significando igualdade.

f) Princípio da Igualdade – Também chamada de isonomia, inserido no artigo 5º do texto constitucional e encontrado em outros dispositivos, também assentado na capacidade econômica do contribuinte, pressupõe a comparabilidade, mandando tratar igualmente os seres de idêntica capacidade contributiva, encaixando-se à perfeição no conceito de

igualdade formal. Impõe que, comparativamente, a lei faça justiça tributária, criando deveres tributários iguais para todos, mais leves para os mais fracos e mais pesados para os de maior capacidade econômica, sendo mais relativo portanto que o anterior.

g) Princípio da Capacidade Contributiva – Descrito no art. 145, § 1º da CF/88, fundado na justiça, igualdade e equidade, conforme professa José Maurício Conti, (115) e está assentado no princípio de que cada contribuinte é tributado de acordo com a sua capacidade econômica, ou seja, segundo a sua capacidade de realizar a contribuição. Desta forma, quanto maior a sua capacidade, maior o ônus tributário a ser suportado e, na medida do possível, deve respeitar a progressividade.

Há outros inúmeros princípios que poderiam ser considerados, mas que o são, de uma maneira ou de outra, expostas no decorrer do nosso trabalho, sendo importante a observação de que tais princípios da "*lex superior*" (116) são vinculantes ao legislador, razão pela qual podemos associá-los, uns aos outros, mas, principalmente, às normas ditas inferiores, sob pena de nos depararmos com leis inconstitucionais, ora quanto à forma, ora quanto à matéria.

Segundo Cretella Júnior (117) "Lei Inconstitucional é a que contraria, no todo, ou em parte, a Constituição vigente", cabendo ao Senado Federal suspender-lhe a execução, mas antes de tudo, cabendo ao STF o processamento e o julgamento de uma ação direta de inconstitucionalidade. Até lá temos que nos preocupa com o controle de constitucionalidade de tais normas e provar os argumentos de sua ineficácia. (118)

Para Sacha Calmon (119) os princípios abrangentes "alguma validade haverão de ter sob pena de faltar efetividade à Lei Maior" anotando importante lição que reproduzimos pela sua essência:

"a) os destinatários são os legisladores das três ordens de governo. Nesse sentido os princípios atuam informando a descrição do legislador;

b) depois disso os princípios atuam para, condicionando o legislador, adequar a tributação obstando incidências excessivas (princípio da razoabilidade) ou baseados em presunções e ficções (não-confisco), preservando o mínimo vital e obrigando, nas minúcias, o sistema de impostos a respeitar as pessoas (deduções necessárias no imposto de renda, créditos fiscais legítimos no ICMS e assim por diante). Servem ainda para graduar a progressividade em nome da justiça e da igualdade."

Em síntese, do exposto até aqui acerca de tais princípios o ensinamento a ser tirado é a obrigatoriedade de sua aplicação, devendo o legislador acatá-los quando da elaboração de normas.

2.2. A Função Constitucional da Lei Complementar

Segundo Edvaldo Brito, (120) "... a Constituição não permite que a definição do sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS, em qualquer das suas modalidades (sujeito passivo direto: o contribuinte; ou o sujeito passivo indireto: o responsável), seja feita por norma estranha à de Lei Complementar que é o único documento jurídico integrativo da Constituição, a qual determina, por isso, que a norma seja emitida por quorum qualificado de colegiado legislativo (cf. art. 69 da Constituição) e norma de sua competência privativa."

Para tal afirmação, o autor parte da análise do § 1º do art. 68 do texto constitucional, *in verbis*:

"Art. 68

§ 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:"

O autor sustenta que convênios, protocolos, decretos, ou mesmo leis ordinárias, delegadas ou medidas provisórias não podem veicular regras sobre sujeição passiva do ICMS. Nestes termos, os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 87/96 não encontram fundamento de validade nas alíneas "a" e "b"

Nestes sentido inclusive a Ação Direta de Inconstitucionalidade ADIN 789/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello, julgada em 26.05.94 no Tribunal Pleno do STF, publicada no Diário da Justiça de 19.12.94 pp 35180, com votação unânime:

"Só cabe lei complementar, no sistema de direito positivo brasileiro, quando formalmente reclamada a sua edição por norma constitucional explícita." (121)

Para Souto Maior Borges, (122) as leis complementares fundamentam a validade de outros atos normativos (leis ordinárias, decretos, legislativos, convênios); ou não fundamentam outros atos atuando diretamente.

Ao se falar em âmbito de validade das leis lembramos Hans Kelsen (teorizado no Brasil por Pontes de Miranda, Miguel Reale, Lourival Vilanova, José Souto Maior Borges dentre outros), (123) ao nos referirmos à validade sob o ponto de vista material, pessoal, temporal, formal e espacial: (124)

a) material: seu conteúdo diz respeito à norma que o encerra. A lei é continente, a norma é conteúdo, que é precisa, limitada;

b) pessoal: destinatário da norma, a classe de pessoas destinadas com exclusão das demais;

c) temporal: liga-se ao tempo de aplicação da lei, daí a questão do Direito intertemporal;

d) espacial : espaço político onde a lei tem vigência e eficácia, onde produz efeitos, daí as noções de temporariedade e extraterritorialidade das leis;

e) formal: diz respeito à forma de sua elaboração e ao seu conteúdo.

A lei complementar, segundo ainda Sacha Calmon, (125) é utilizada em matéria tributária para fins de complementação e atuação constitucional servindo para:

a) complementar dispositivos constitucionais de eficácia limitada, na terminologia de José Afonso da Silva;

b) conter dispositivos constitucionais de eficácia contida (ou contível);

c) fazer ativar determinações consideradas importantes e de interesse de toda nação, por isso requisita *quorum* qualificado.

A lei complementar é, por excelência, instrumento constitucional utilizado para integrar e faz utilizado para integrar e fazer atuar a própria constituição. Diferencia-se da lei ordinária por esta última tratar de matéria de interesse ordinário da União, cuja ordem jurídica é parcial, tanto quanto aos Estados-Membros e Municípios.

Diz ainda o autor:

"... a lei complementar na forma e no conteúdo só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade se faz em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe esteja expressamente reservada. Se porventura cuidar de matéria reservada às pessoas políticas periféricas (Estado e Município), não terá valência. Se penetrar, noutro giro, competência estadual ou municipal provocará inconstitucionalidade, por invasão de competência. ...

Por ora, aprofundando a teoria dos âmbitos de validade, basta dizer que as leis são como fios por onde correm as energias normativas, isto é, as normas. No caso da lei complementar, há requisitos de forma quanto à sua edição e requisitos de fundo quanto ao seu conteúdo, isto é, quanto ao que pode conter em termos normativos. Os conteúdos são predeterminados na Constituição. Tais requisitos formam a técnica de reconhecimento das leis complementares tributárias no sistema jurídico brasileiro.

As leis complementares tem objetos materiais definidos no art. 146 do texto constitucional: (a) editar normas gerais; (b) dirimir conflitos de competência; (c) regular as limitações ao poder de tributar; e (d) fazer atuar ditames constitucionais.

Como já comentado, as leis complementares atuam diretamente ou complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida, ou, ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena).

Para Sacha a "Lei Complementar jamais pode delegar matéria que lhe pertine".(126) A utilização de lei complementar não é decidida pelo Poder Legislativo. Ao contrário, sua utilização é predeterminada constitucionalmente. As matérias sob reserva de lei complementar são expressamente definidas pelo constituinte (âmbito de validade material), daí porque inferimos que a substituição tributária deve levar em consideração o disposto no artigo 146, III (127) e artigo 155, § 2º, XII, "b" (128) da Constituição Federal., observando-se a superveniência, não só da já comentada Emenda 3/93, como da Lei Complementar nº 87/96, que entendemos conter vícios justamente quanto à sua validade eficaz formal, podendo vigor, mas não tendo validade. Uma lei complementar pode compor matéria adstrita a lei ordinária, perdendo apenas o *status*, mas o contrário não é verdadeiro, pois estaríamos diante de invasão de competência de matéria disposta de forma expressa no texto constitucional (âmbito de validade material).

Tal afirmação é decorrente dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar estarem delegando competência para legislação estadual, obrigação sua (*numerus clausus*) previamente estabelecida no texto constitucional para definição de sujeição passiva. Ao dispor de matéria reservada à lei complementar as legislações estaduais estariam invadindo competência que não lhes pertence, vigendo no tempo, no espaço, mas pecando sob o ponto de vista formal. Daí porque poder-se afirmar que a Lei Complementar nº 87/96 peca por omissão ao delegar tais competências. Alie-se a isto o fato de termos margens de lucro definidas por intermédio de convênios e protocolos sem a devida ratificação dos legislativos estaduais.

A alegação de falta de fundamento de validade dos artigos 5º e 6º da citada Lei Complementar não condiz com o disposto nas alíneas "a" e "b" do Inciso XII do artigo 155 da Constituição Federal, que reclama, textualmente, a existência de uma lei complementar para tal definição. Trata-se de norma cogente, impositiva e que não admite delegação para legislação estadual.

Entendemos ser defeso tal transferência de atribuição para qualquer outra norma que, assim, flexibiliza uma constituição sabidamente rígida por não obedecer ao processo legislativo específico, pois é a lei estadual que acaba por veicular a substituição em decorrência desta malfadada autorização.

Neste diapasão, exatamente porque a constituição não permite essa veiculação, senão por intermédio de lei complementar, é que se pode afirmar que, naquilo em que for com ela compatível, há de prevalecer, nessa matéria, o Decreto-lei 406, de 31.12.68, que nas circunstâncias em que for emitido, tem a materialidade reclamada por uma lei complementar, prevalecendo sobre a 87/96. (129)

A não revogação expressa do Decreto-lei 406/68 pela LC 87/96 não é acidental, pois esta não regula aspectos integrais da matéria, não dispondo de aspectos específicos da substituição tributária.

Portanto, são ineficazes as regras sobre sujeito passivo da obrigação tributária no ICMS contidas na referida LC, inclusive as de substituição, estabelecidas nos seus artigos 5º e 6º e alcançando o disposto artigo 8º (base de cálculo e margem de lucro definidas em convênios e protocolos), eis que encontram-se em desacordo com a determinação constitucional.

Antes, a doutrina já se tinha pacificado, quando, em relação ao Convênio nº 66/88 e em relação toda a legislação inferior, entendeu que essa matéria é da atribuição exclusiva da lei complementar.(130)

Para reforçar este entendimento o STJ concluiu da seguinte forma:

"A competência arbitrada aos Estados e ao Distrito Federal, para, na ausência da lei complementar necessária à instituição do ICMS, celebrarem convênio para regular provisoriamente o mencionado imposto, restringe-se às lacunas existentes e às matérias legais não recepcionadas pela Constituição vigente (art. 34, § 5º ADCT)". (131)

Por fim, definir contribuinte é indicar qual a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, por estar, essa pessoa, vinculada diretamente com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Ao contrário disto, a Lei Complementar nº 87/96 adota um conceito no art. 4º, bastante genérico e remete, nos arts. 5º e 6º a definição para "lei" de qualquer espécie e para "lei estadual". Essa delegação fere a rigidez constitucional.

2.3. A Restituição Imediata e Preferencial

A imediata e preferencial restituição é decorrente do preceito descrito na parte final do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal ao admitir a possibilidade de substituição tributária para as etapas futuras, admitindo a Lei Complementar 87/96 tal possibilidade no seu artigo 10 na forma a seguir exposta:

"Art. 10 - É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º - Formulado o pedido de restituição, e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º - Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis."

A matéria objeto deste dispositivo é a restituição de um imposto pago a maior, a favor de um determinado Estado. Sublinhe-se que, como tal, corresponde a matéria consistente na devolução de indébito que resultou na aplicação do mecanismo da antecipação. Trata-se pois de uma consequência da operacionalização da sistemática que representa uma eventual divergência entre a previsibilidade e o real.

Tratando-se pois de forma de restituição de indébito, não é matéria que enseja conflito de competência entre Estados, por dizer respeito a dívida de um único e determinado Estado, que recebeu mais imposto do que seria adequado, entendendo Marco Aurélio Greco (132) que os Estados têm competência para deliberar acerca do assunto,

nada impedindo que sejam adotados modelos mais ágeis, elencando três aspectos acerca do assunto:

a) o se tratar de norma geral sobre legislação tributária (art. 146, III), é da essência das matérias em que tem cabimento a norma geral que o Estado possa dispor suplementarmente (art. 24, § 2º), atendendo às suas peculiaridades e interesses. O que não pode é contrariar a norma geral, dispondo de forma incompatível (oposta). Norma geral não exclui a autonomia do Estado; convive com ela. A finalidade do art. 10 é assegurar a restituição, com certa feição. Sendo esta a finalidade a ser atingida, mecanismos mais ágeis e eficazes não contradizem a norma geral, suplementam-na. Contradição haverá se o Estado pretender criar mecanismos mais onerosos do que os contemplados na lei complementar.

b) Se se tratar de norma que regule limitação constitucional ao poder de tributar, isto não inibe a competência estadual para dispor de modo mais favorável ao contribuinte. A uma, porque se trata de limitação constitucional, e a legislação de cada entidade política pode definir maiores restrições à sua própria ação. A duas, porque a limitação constitucional é proteção do sujeito passivo e não impedimento a que a legislação de cada entidade preveja outros direitos.

c) Ainda que se tratasse de lei complementar que verse sobre "substituição tributária" (art. 155, § 2º, XII, "b"), a lei complementar não poderia ir além do que o próprio dispositivo autoriza. No âmbito do inciso XII, é preciso distinguir as respectivas amplitudes. Assim, a competência outorgada pela letra "b" não tem a mesma amplitude da prevista, por exemplo, na letra "a" ("definir seus contribuintes"). Com efeito, "definir" é dizer "quais são" e, uma vez estando eles identificados, não há espaço para a "definição" de outros que não aqueles. Diversa é a situação no caso da letra "b": ela autoriza a lei complementar a "dispor" sobre substituição. Ou seja, veicular as regras básicas regulando as situações e relações jurídicas dos diversos integrantes do fenômeno. Claro está que, ao dizer "quais" pessoas podem ser sujeitos passivos por substituição, isto inibe as normas estaduais, pois não poderão ser previstos "outros". Mas, ao dispor sobre "como" restituir, a lei complementar está prevendo uma forma necessariamente assegurada ao contribuinte, o que não exclui outros mecanismos.

Segundo o entendimento de Vittorio Cassone, (133) evidentemente que o Estado poderá devolver o excesso em menor prazo (mas não maior) que os noventa dias, sendo que a atualização monetária é diretamente realizada pelo contribuinte, devendo a legislação estadual regular a forma pela qual se fará a imediata e preferencial restituição da quantia paga, inclusive nas hipóteses em que o contribuinte não terá condições de aproveitamento imediato da restituição.

Para René Bergmann Ávila (134) "é pelo menos injusto permitir-se o crédito após noventa dias, em caso de mora da Secretaria da Fazenda em decidir sobre o pedido, e prever a sanção (acréscimos legais além da correção monetária) no caso de seu posterior indeferimento".

Acerca da irrecorribilidade da decisão o autor assim se pronuncia:

"Não se cometa o equívoco de entender que a decisão proferida será irrecorrível. Nos termos da lei, somente quando não houver mais possibilidade de recurso na esfera administrativa, em virtude de interposição de todos os remédios disponíveis, é que se terá a decisão irrecorrível prevista no parágrafo segundo do art. 10."

Em conclusão, o citado art. 10 veicula regras de proteção dos sujeitos passivos e, como tal, tem a natureza de parâmetro mínimo a ser atendido pelos Estados ao

disciplinarem a restituição, o que não afasta a possibilidade de previsão mais favorável por parte destes.

CAPÍTULO II - O QUESTIONAMENTO DA CONSTITUCIONALIDADE E DEMAIS PROBLEMAS JURÍDICOS EXISTENTES

De longa data se tem combatido a sistemática da substituição tributária, em que pese o reconhecimento de sua engenhosidade, notadamente em razão de sua incompatibilidade com as diretrizes constitucionais anteriormente apresentadas.

Para tanto, lembramos Heron Arzua (135) ao acentuar as reservas existentes acerca do regime – mesmo após o advento da Emenda Constitucional nº 03/93, "que a lei pretende tributar fato provável futuro (criando incidência de regra jurídica sem suporte fático), permitir que a Fazenda estime a base de cálculo, eleger como responsável pessoa desvinculada da materialidade da hipótese de incidência, e tornar um imposto constitucionalmente plurifásico em imposto unifásico."

Gilberto de Ulhôa Canto, (136) por sua vez, aponta que "além de atentar contra o princípio da não-cumulatividade, o novo § 7º acrescentado ao art. 150 da Constituição pela Emenda 3/93 entra em conflito com o art. 155, I, *b*, mais uma vez, porquanto, na sua expressão constitucional, a hipótese de incidência do ICMS é a realização de operações de circulação de mercadorias realizadas por industriais, comerciantes ou produtores (uma vez que o texto fala em operações de circulação de mercadorias), e o concebe (citado inc. I do § 2º do mesmo artigo) como comportando fatos geradores isolados e distintos em que o sujeito passivo seja quem promove a operação de que se trate, ou com ela tenha alguma vinculação (v. Alcides Jorge Costa e Geraldo Ataliba citados em 2.20 e 2.21 retro)".

Estas são algumas das críticas que são feitas ao modelo adotado, que tentamos traduzir em nosso próximo item.

1. O Modelo Constitucional Adotado e as Críticas Existentes

O questionamento do modelo constitucional adotado é decorrente da expansão a da atividade jurisdicional da corte constitucional, observando Peter Häberle (137) que "uma ótima conformação legislativa e o refinamento interpretativo do direito constitucional processual constituem as condições básicas para assegurar as pretendida legitimação da jurisdição constitucional no contexto de uma teoria de Democracia."

A existência de normas constitucionais inconstitucionais foi levantado por inúmeros tratadistas. Dentre eles destacamos o alemão Otto Bachof, em seu livro "Verfassungswidrige Verfassungsnormen?". (138)

Segundo o jurista, a Lei Fundamental de 1949 da Alemanha enuncia determinadas cláusulas pétreas declaradas inalteráveis, e se o legislador ordinário, intencionalmente ou não, aprovasse e publicasse uma lei de revisão, alterando os preceitos imodificáveis, tal norma modificadora reivindicaria a força da norma constitucional eficaz; porém, medida pela nova Constituição até então inalterável, seria inconstitucional.

Discute-se também sobre a validade de normas constitucionais diante do direito suprallegal (direito pré-estadual, supra-estadual, suprapositivo, direito material), por acentuar-se "a possibilidade da ocorrência de normas constitucionais inconstitucionais", como afirma Bachof. (139)

Muito se discute a respeito da inconstitucionalidade do próprio texto constitucional, sendo que o Supremo Tribunal Federal vem decidindo no sentido de sua incompetência para decidir se uma norma constitucional está confrontando com outra norma constitucional, desde que ambas sejam decorrentes do Poder Constituinte Originário.

Todavia, o próprio STF já declarou inconstitucionais disposições inseridas na Constituição por Emendas (emanadas, por óbvio, do Poder Constituinte Derivado), como, p. ex.: a inconstitucionalidade da cobrança do IPMF dentro do ano de sua criação (ADIN nº 939-7).

Sem dúvida, o que vem convencendo o STF a declarar inconstitucionais tais normas é a sua incompatibilidade com a chamadas cláusulas pétreas, verdadeiros baluartes do Estado Democrático de Direito e Intangíveis mesmo ao Poder Constituinte Derivado. Assim sendo, somente em um novo ordenamento jurídico, ou seja, com a criação de outro Estado é que essas normas perderiam sua validade. Na linguagem de Canotilho (140) tais normas seriam o "cerne da constituição".

Na mesma linha de Canotilho, José Afonso da Silva (141) e outros juristas conceituam as limitações constitucionais do Poder Revisor em três espécies: as limitações temporais, circunstanciais e materiais. As ditas cláusulas pétreas estariam, neste contexto, inseridas como materiais, podendo ser, segundo alguns autores, expressas ou tácitas.

Clèmerson Merlin Clève (142) acerca da inconstitucionalidade material entende que esta reporta-se ao conteúdo do ato normativo, importando verificar a sua compatibilidade com o texto constitucional, sob pena, se não o for, de tal ato ser materialmente inconstitucional. (143)

Feita esta digressão da doutrina constitucional, em análise ao nosso texto de 1988, a despeito das chamadas "cláusulas pétreas" imunes ao poder revisor derivado e, portanto, garantidoras do Estado Democrático de direito que impossibilitam a aplicação e a inserção no corpo constitucional (§ 7º do art. 150 da CF) da substituição tributária, decorrente da emenda constitucional nº 03/93.

Embora se tenha conhecimento não ser corrente a admissão no Direito Positivo a tese apresentada por Bachof acerca da norma constitucional inconstitucional anteriormente descrita, pois observe-se que, a citada Emenda 03/93 (Poder Constituinte Derivado), ao introduzir o § 7º ao artigo 150 da Constituição Federal, estabelece alterações em cláusulas ditas pétreas.

Tal raciocínio parte também da expressa determinação constitucional decorrente do artigo 60, § 4º, que define claramente o campo passível de alterações, sem que seja atingido o Estado Democrático de Direito, *verbis*:

"Art. 60 A constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais."

Naturalmente que, ao se falar em princípios e garantias individuais descritos no retrocitado artigo 60, § 4º, IV do texto constitucional (que se encontram dispostos no artigo 5º), não estamos a nos referir de todos os direitos e garantias, mas apenas àquele que trata do direito de propriedade (artigo 5º, XXII), donde decorre o princípio do não-confisco (art. 150, IV), que, seguramente, não pode ser tendente de alteração por intermédio do poder constituinte derivado, observando-se ser despidendo que tal dispositivo seja afetado de forma direta, pois o simples esbarrão na imutabilidade de tal direito já é suficiente para se invocar tal garantia.

Outro aspecto ainda relacionado a colocação anterior diz respeito à responsabilidade tributária para aquele que esteja na condição de sujeito passivo de eventual imposto ou

contribuição, já que excluídas outras figuras tributárias pela própria dicção constitucional, o constituinte derivado, nada mais fez que possibilitar ao Estado que retire do cidadão, pretendo responsável de eventual tributo, parcela de sua propriedade. Adicione-se a isto percentuais de margem de lucro bastante distantes da realidade hoje existente em nosso País e à dificuldade de restituição dos valores recolhidos indevida e antecipadamente e teremos o contorno de tal afirmação.

A presunção de ocorrência de fato gerador (fato imponible) quantificado numa base de cálculo aleatória e meramente arrecadatória é inadmissível, pois, na verdade, pelo que já se viu até aqui, tais arbitramentos de valores, vinculados a levantamentos econômicos sem nexos de causalidade com valores da operação evidenciam a prática contumaz e fiscalista da já condenada pauta fiscal.

Este entendimento é o mesmo de Marçal Justen Filho, (144) que assim se pronunciou:

"2.4 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 certeza sobre a efetiva concretização do futuro 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 pode ou não ser praticado ... isso, se algum dia, vier a ocorrer o fato imponible;

(...)

Tudo isso se configura uma enorme ficção normativa. Não há fato gerador, não há base de cálculo, não há riqueza. 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.

(...)

2.6.9. Se a garantia da não-cumulatividade não pode ser frustrada através das exigências impossíveis de serem praticamente cumpridas, também não poderá sê-lo através de expedientes na fixação de exigibilidade da prestação tributária. isto se passaria no caso de antecipação da exigência do ICMS devido nas operações subseqüentes".

Vale ainda trazer a conclusão de Edvaldo Brito acerca do tema, ao entender, de forma incisiva, a ofensa ao direito de propriedade determinada pela possibilidade de presunção de ocorrência do fato imponible: (145)

"Portanto, o legislador competente para reformar a constituição jurídica não tem poder constituinte que lhe autorize romper com o que a pragmática plasmou; ele não atua em razão de qualquer ruptura da ordem jurídica e, assim não cria uma ordem jurídica nova ... Enfim, ele não tem atribuições para subverter a disciplina do pensamento humano, desempenhando tarefas como, por exemplo, as de definir que homem é

mulher; que noite é dia; ou que a escravidão é o sistema que promove a igualdade entre os homens. Não há fato gerador presumido, sob pena de admitir a inadmissível subversão, antes denunciada. O acréscimo do parágrafo 7º, na redação que lhe deu a Emenda nº 3/93, ao art. 150 da Constituição jurídica, consiste em subtrair, sem justa causa, a propriedade, cuja aquisição e exercício é direito inato do homem. (...)."

A exigência de pagamento de valores, a título de tributo, fundados em fato gerador presumido, nada mais é do que retirar parcela da propriedade do cidadão, na hipótese não contribuinte, sem qualquer amparo no *cerne da constituição*. Desta forma, o Estado quando exigir pagamento de um cidadão, pretendo responsável de um presumido imposto ou contribuição, estará agredindo a propriedade desse cidadão e ferindo seus direitos e garantias fundamentais.

Outra consideração pertinente ao assunto diz respeito ao ferimento ao princípio do não-confisco estatuído no artigo 150, IV da Constituição Federal uma vez que, da forma como colocado, aliado aos valores superfaturados e margens que não condizem com a realidade, temos uma evidente operação de despropriação do contribuinte substituído em função não só do fenômeno da repercussão como na dificuldade em ressarcir-se dos exauros legais perpetrados e da duvidosa natureza tributária sem o devido fundamento.

Não se trata de um parágrafo isolado que a Emenda Constitucional nº 03/93 enxertou na CF, mas, na verdade, de uma ampliação da competência tributária de todos os entes tributantes, o que só poderia ter sido feito por meio do Poder Constituinte Original.

A situação descrita pela Emenda 03/93 se assemelha em muito à possibilidade absurda (descrita inclusive por inúmeros autores) do constituinte derivado instituir a pena provisória até que o cidadão venha a ser condenado, já que existe a previsão constitucional de inocência até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, mas não existe vedação à prisão por culpa presumida.

Participando desse entendimento, o STJ vem decidindo que a exigência de tributo antes da ocorrência do fato imponible agride o princípio da tipicidade, *verbis*: (146)

"Ora a teor da norma contida no art. 155, I, 'b', da Constituição Federal, a saída da mercadoria representa o aspecto temporal da hipótese de incidência do ICMS, pelo que, enquanto não tiver sido realizada tal ocorrência não estará configurado o fato gerador do tributo (o fato imponible) e, conseqüentemente, não terá nascido a obrigação tributária e nenhum tributo será devido nem poderá ser exigido.

Com efeito, essa antecipação atenta e viola o princípio constitucional da tipicidade tributária, pois representa uma exigência feita antes de concretizado o fato desencadeador do nascimento da obrigação tributária.

Por outro lado, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação.

No caso em exame, contudo, pretende-se estabelecer a base de cálculo como sendo o valor da tabela e não o valor da operação.

É inquestionável que há hipótese em que a base de cálculo pode ser arbitrada, conforme o editado pelo artigo 148 do CTN.

No entanto, o caso em exame refoge às inteiras hipóteses previstas naquele indicado dispositivo, visto ser possível a determinação do valor da operação, sob pena de ferir de morte o disposto no art. 2º, I, do Decreto-lei nº 406/68.

Daí porque irregular a utilização da tabela quando a operação comporta cômoda quantificação."

Cumpra ainda demonstrar a incompatibilidade existente entre os impostos não cumulativos e a aplicação da substituição tributária para frente.

De acordo com o texto constitucional, o tributo será não-cumulativa quando se puder compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

A sistemática de cobrança antecipada o ICMS é incompatível com a não-cumulatividade, que está alicerçada exatamente no abatimento em conta gráfica do imposto destacado nos documentos fiscais. Não há sequer a possibilidade de se conjugar a incidência única e antecipada de um imposto sobre operações de circulação de mercadoria dentro de uma cadeia de circulação mercantil totalmente adstrita às regras do mercado consumidor.

O ICMS incide sobre operações de circulação de mercadorias (dentre outros fatos imponíveis), e a sua incidência sob a presunção da ocorrência de tais operações acaba por desfigurar seu fato imponível e base de cálculo. Isto porque, não haverá sincronia entre o montante arrecadado e a real circulação de bens. São desconsideradas, pela sistemática da substituição tributária para frente, todas as intempéries que podem sobrevir na circulação de bens, todas as oscilações de preço, etc.

A substituição tributária para frente é uma cláusula garantidora de arrecadação não-tributária, um empréstimo compulsório sem as garantias constitucionais atinentes a esse instituto. Desta feita, desfigura gravemente a base de cálculo e o fato imponível de impostos não-cumulativos.

A aplicação do instituto em estudo aos impostos não-cumulativos acaba por criar uma exação não-tributária, absolutamente desvinculada do pretense fato imponível presumido de um imposto constitucionalmente definido. Ou seja, cria uma exação cumulativa, alicerçada num fato imponível, gravado constitucionalmente por competências tributárias, exercidas exaustivamente pelos entes tributantes.

A propósito da impossibilidade de exigência de recolhimento do imposto não-cumulativo antes da ocorrência do fato imponível da respectiva obrigação tributária, oportuna a conclusão do XVIII Simpósio de Direito Tributário: (147)

"Plenário - Ainda que não-cumulativo, nenhum tributo poderá ser exigido antes da ocorrência do fato gerador. Nessa conformidade, a EC nº 3/93 é inconstitucional quando permite que a lei exija o pagamento do imposto antes da ocorrência do fato gerador".

Tal argumento poderia ser refutado pela alegação de que já havia a previsão da alínea "b", inciso XII, § 2º, artigo 155 da Constituição Federal que garante a possibilidade de aplicação da substituição tributária com base em lei complementar. No entanto, tal previsão constitucional não o invalida, pois que a previsão descrita no § 7º do art. 150 da CF em nada coincide com aquela descrita na regra do 155, § 2º, XII, "b", sendo oportunas as lições prolatadas pelo STJ que tem entendido que não pode haver substituição sem substituto como poderemos observar quando dos comentários específicos acerca do posicionamento do judiciário.

Assim, a substituição tributária admitida pelo constituinte originário somente alcança as operações posteriores efetivamente realizadas. Ou seja, a CF/88 autoriza a substituição de vários contribuintes por um desses, eleito, por lei complementar, como responsável pelo imposto gerado em todo ciclo econômico da mercadoria.

Hipótese admitida pelo constituinte originário de substituição tributária é o diferimento, no qual fatos imponíveis já concretizados são dispensados do recolhimento do tributo até a determinada etapa econômica escolhida pelo legislador.

Nesse sentido, oportuna a doutrina de Hugo de Brito Machado, que considera injurídica a possibilidade de lei atribuir responsabilidade tributária por imposto relativo a evento futuro e incerto, *litteris*: (148)

"Seja como for, certo é que a norma em questão não autoriza o legislador a atribuir a responsabilidade tributária a um contribuinte, por imposto relativo a evento futuro e incerto. Em outras palavras, o que a norma em exame denomina fato gerador presumido é um fato cuja ocorrência se possa razoavelmente supor, porque algo que ordinariamente acontece numa correlação lógica com o fato que liga aquele a quem se atribui a responsabilidade tributária, ao sujeito passivo da obrigação tributária que surgirá daquele fato que se presume acontecer.

Finalmente, não se pode descartar o argumento segundo o qual a norma do parágrafo 7º, do art. 150, da Constituição é desprovida de validade, porque inconstitucional, não obstante resulte de Emenda à Constituição. É que as limitações constitucionais ao poder de tributar encartam-se ao patrimônio jurídico dos contribuintes como direitos fundamentais, e estes não podem sofrer restrições advindas de emendas, em virtude do disposto no art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988."

Alcides Jorge Costa afirma categoricamente que o citado § 7º é inconstitucional por atentar aos princípios de legalidade (tipicidade), capacidade contributiva e ainda o da igualdade: (149)

"8.15 - Ao que me parece, o parágrafo 7º aqui questionado choca-se com o princípio da capacidade contributiva, com o princípio da igualdade, e ainda com o princípio da legalidade. Não se tributa capacidade contributiva futura, não se cria desigualdade tributária como acontece no campo do ICMS, segundo já foi demonstrado. Por fim, há transgressão ao princípio da legalidade quando se tributa o que ainda não aconteceu, ressalvados os casos em que o imposto é pago na iminência da realização do fato gerador e na certeza quase absoluta de que vai realizar-se, como no caso do recolhimento da sisa na ocasião da escritura definitiva de compra e venda de imóvel. Qual lei aplicar, no caso de pagamento de imposto por fato futuro e incerto: a vigente ao tempo do pagamento ou a vigente ao tempo em que ocorra o fato gerador? Se o imposto for extinto, devolve-se o que foi pago? Se for reduzido devolve-se o que foi pago a mais ou se for aumentado, cobra-se a diferença? Estas perguntas colocam a nu o real problema, qual seja, o de que aplicar lei atual a fatos ou situações que se supõe vão existir é aplicar lei também inexistente. E se alguma aplicação se faz não é de lei, mas do arbítrio do aplicador da lei. Fato gerador futuro só pode ter base de cálculo fixada ao arbítrio do fisco que apenas pode supor que a lei em vigor no futuro assim o determinará. Ou seja, na verdade cobra-se o imposto sem lei.

8.16 - Como o princípio da legalidade está na Constituição e entre os que são fundamentais, segue-se que existe clara antinomia entre o parágrafo 7º do artigo 150, com a redação da EC nº 3/93 e o artigo 150, I, da Constituição.

(...)

8.19 - Em suma:

(...)

(c) o próprio parágrafo 7º em questão é inconstitucional."

Parece-nos evidente que a Emenda 03/93 ofendeu os princípios da legalidade, capacidade contributiva e igualdade quando admite a instituição por lei complementar de imposto ou contribuição antes da ocorrência do fato imponible. Na verdade, cobra-se um valor sem lei, já que não há se falar em imposto ou contribuição antes da ocorrência do fato imponible.

Tal raciocínio torna explícita a afronta ao princípio da tipicidade tributária que é corolário da estrita legalidade (arts. 5º, II e 150, I da Constituição Federal), vez que não permite a exigência de pagamento de tributo antecipado antes de sua existência no mundo jurídico.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva e o seu nexu de causalidade com o fato imponible, reproduzimos o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho: (150)

"(...) realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

A Segunda proposição, transportada para a linguagem técnica-jurídica, significa a realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo. Todavia, só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstram fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraíndo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções do acontecimento.

No terreno do direito tributário, a igualdade impositiva está irremediavelmente ligada ao conteúdo econômico dos fatos escolhidos pela lei, que são comeditos pela entidade que conhecemos por base de cálculo. A simples contingência de um êxito do mundo físico não Ter qualquer atributo apto para quantificá-lo já diz de sua imprestabilidade para fins impositivos, visto que o cânone da igualdade é um imperativo constitucional, que ficará tolhido à míngua da possibilidade de um dado capaz de avaliá-lo na sua intensidade."

1.1. Inconstitucionalidades da Lei Complementar

Para Kelsen, (151) o direito regula sua própria criação, na medida em que uma norma jurídica determina o modo como outra é criada ou estabelece seu conteúdo. Aquela é o fundamento de validade desta e a relação entre ambas pode ser apresentada como uma relação de supra e infra-ordenação, que é uma figura espacial de linguagem. A norma que determina a criação de outra norma é a norma superior; já a norma criada segundo esta regulamentação é a inferior, *regressus* este finalizado por uma norma fundamental, a mais superior, que sendo o fundamento supremo de validade da ordem jurídica inteira, constitui sua unidade. "A ordem jurídica, especialmente a ordem jurídica cuja personificação é o Estado, é o Estado, é portanto, não um sistema de normas coordenadas entre si, que se acham, por assim dizer, lado a lado, no mesmo nível, mas uma hierarquia de diferentes níveis de normas". (152)

A norma superior determina em relação à norma inferior: 1) o órgão competente; 2) o processo pela qual deve ser criada ou 3) o seu conteúdo.

Com efeito, podemos dizer que a expressão "hierarquia das normas", considerando-se o seu conteúdo semântico previamente disposto, consiste na determinação, sob o aspecto formal ou material, da criação de uma norma por outra, sendo que a norma que determina a criação é superior em relação à norma criada consoante esta regulamentação – a inferior.

Todas as normas infra-constitucionais têm seu fundamento de validade último na Constituição Federal. É esta que determina órgão competente para a edição de lei complementar, o procedimento pelo qual deve ser criada – ambos aspectos formais – e o seu conteúdo – aspecto material. Daí podemos inferir que as normas veiculadas por lei complementar são hierarquicamente inferiores às normas constitucionais. Porém, alerte-se quanto ao problema existente em tal hierarquização entre leis complementares e ordinárias, pois, consoante o constitucionalista lusitano José Joaquim Gomes Canotilho, (153) muitas vezes nos deparamos com "palavras viajantes".

Tais considerações se justificam na medida em concluir-se pela superioridade da lei complementar em relação à lei ordinária pela simples análise da topologia do art. 59 da Constituição Federal que as coloca na seguinte ordem:

"Art. 59 - O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares;

III - leis ordinárias;

IV - leis delegadas;

V - medidas provisórias;

VI - decretos legislativos;

VII - resoluções".

Observe-se que tal enunciado não estabelece qualquer indício científico quanto à posição hierárquica e eficaz da lei complementar em detrimento da lei ordinária, e assim, subseqüentemente em relação às demais normas.

A expressão "lei complementar" segundo Maria do Rosário Esteves, (154) pode ser tomada em dois sentidos: um *lato* e outro estrito.

Num sentido *lato*, são leis complementares da Constituição todas aquelas que completam, integram as normas constitucionais, tornando-as plenamente eficazes, ou desenvolvendo os princípios nela contidos. Assim, todas as leis são complementares da Constituição porquanto todas têm a finalidade de complementar princípios básicos enunciados na Constituição.

Em sentido estrito, com base no artigo 59 do nosso texto constitucional podemos verificar uma espécie de instrumento introdutório de normas de caráter autônomo, tendo conteúdo (matéria) e processo de elaboração (forma) especiais, que possibilitaram a plena eficácia de seus dispositivos. Daí, segundo a mesma autora, falar-se em sentido estrito de lei complementar.

Geraldo Ataliba (155) preconizou a necessidade metodológica de se colocar em confronto dois conceitos de lei complementar, por ele denominados de "doutrinário" e "jurídico-positivo". Para ele o conceito doutrinário está ligado à distinção entre disposições constitucionais auto-executáveis e não auto-executáveis. Assim, é lei complementar aquela cuja elaboração foi prevista por processo especial – porque exclusivo e próprio da espécie – votada e aprovada com observância do *quorum* de maioria absoluta nas duas Casas do Congresso.

Tanto lei complementar quanto a lei ordinária, sejam elas federais, estaduais, distritais ou municipais, extraem seu fundamento de validade último da Constituição Federal. Conceitualmente, a distinção entre ambas está no regime jurídico diverso, pois a lei complementar pode ser identificada no seu regime jurídico formal e no seu regime jurídico material, os quais lhe conferem unidade de regime e a legitimam como espécie de veículo normativo autônomo, distinguindo-a, assim, tanto da lei ordinária, quanto das outras espécies legislativas.

O critério formal da lei complementar, descrito no artigo 69 do nosso texto constitucional pressupõe quorum especial e qualificado para a sua aprovação, ou seja, maioria absoluta. Já, quanto ao critério material, o texto constitucional lhe atribui competência legislativa própria, a exemplo do que se pode depreender da regra do art. 146 da Constituição Federal, em matéria tributária, que cabe a lei complementar:

a) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

c) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

c.1) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

c.2) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c.3) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

A controvérsia doutrinária sobre a função da lei complementar encontrava fundamentação na redação ambígua do antigo art. 18, § 1º da Emenda Constitucional nº 01/69 que estabelecia que à lei complementar competia estabelecer normas gerais de Direito Tributário, dispor sobre conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como regular as limitações constitucionais do poder de tributar.

Segundo o Professor Celso Ribeiro Bastos, (156) parte da doutrina entendia a função como sendo dupla (dispunha sobre os conflitos de competência e sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar); parte a entendia como tripla, acrescentando as normas gerais de direito tributário.

Com a Constituição de 1988 a discussão cessou, uma vez que o já citado art. 146, incisos I, II e III tratou de elencar a tríplice função. Neste sentido aliás, Luciano Amaro, (157) Hamilton Dias de Souza, (158) Paulo de Barros Carvalho, (159) dentre outros.

2. Demais Problemas Jurídicos Existentes

Segundo José Souto Maior Borges, (160) antes da vigência da Lei Complementar nº 87/96, ao referir-se à imunidade do ICMS nas operações interestaduais com derivados de petróleo, "Com o advento da Emenda Constitucional 03/93, foi autorizada a atribuição dessa substituição "para a frente" (art. 150, § 7º da CF). Todavia, essa substituição tributária integra normal constitucional sobre competência. Norma autorizativa que ela é, não será aplicável independentemente de integração (ou seja, sua recepção), na lei tributária material do Estado-membro, tal como qualquer outra norma de competência tributária. É essa uma exigência constitucional (arts. 5º, II e 150, I) e infraconstitucional (CTN, art. 97) incontornável. (161)

O Mestre, a pretexto do exarado pelo Convênio ICMS 105/93 que institui a tributação do ICMS nas operações interestaduais quando a destinação for o consumo e o adquirente contribuinte do imposto (cláusula 1ª, § 1º, I) equivalendo ao diferencial de alíquotas entende que relevante seria a destinação a consumo, jamais a circunstância de que o adquirente para consumo da mercadoria seja contribuinte do ICMS, ao contrário do que prescreve dito Convênio. Para ele a pretensão do tributo deve nascer do fato gerador da obrigação tributária e como a operação em questão é imune, ao exigir-se o ICMS, converte-se a não incidência constitucional numa hipótese de incidência.

Em síntese, admitir-se tal hipótese, ao puro alvedrio do intérprete, numa operação imune poderia significar uma transmutação respaldada em simples interpretação econômica da Constituição, o que não é razoável juridicamente, arrematando o referido autor, ainda, que isto significaria a contrariedade do disposto nos arts. 5º, II, 150, I e 155, I, "b". todos da CF. (162)

2.1. A Regulamentação Por Convênios e Protocolos

A constituição de 1967 (com redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969) determinou a forma específica – convênios – para que as isenções na área do antigo ICM (hoje substituído pelo ICMS), fossem concedidas ou revogadas conforme previa o art. 23, § 6º da referida carta, *in verbis*:

"Art. 23

§ 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar".

Dáí o advento da Lei Complementar nº 24, de 07.01.1975, que não só fixou as regras para a formalização das assembléias dos Estados, com vistas à concessão das isenções, como igualmente as conceituou de modo amplo, a abranger praticamente todos os incentivos fiscais relacionados com o ICM (art. 1º, parágrafo único).

O instrumento escolhido pelo constituinte de 1988, segundo Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa, (163) para o exercício plural e material da competência exonerativa em matéria de ICMS foi a deliberação entre os Estados e o distrito Federal, na forma definida em lei complementar. (164) Tal deliberação entre os Estados e o Distrito Federal nada mais é do que um acordo entre os mesmos.

A prática da ratificação dos convênios por intermédio de decreto do executivo ou por mero decurso de prazo parece quebrar o princípio da legalidade e da separação dos poderes, à luz do disposto nos artigos 150, § 6º e 155, § 2º, XII, "g" Constituição de 1988. Observe-se que os convênios surgiram como legítima idéia de pacto entre os Estados, mas foram se desfigurando paulatinamente, uma vez que não cumprem o seu papel: a harmonização legislativa.

Para Heron Arzua, (165) "A constituição de 1988 renovou a necessidade de os incentivos fiscais serem concedidos e revogados mediante a decisão das Federadas, sem, contudo, se referir a forma "convênio". O item XII, letra "g", do art. 155, assim está redigido: "cabe à lei complementar: ... regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos fiscais e benefícios fiscais serão concedidos e revogados"."

O Mestre paranaense entende ter havido a recepção da Lei Complementar nº 24/75 (166) pela constituição de 1988, tendo em vista o disposto no § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Transitórias. (167) Fazendo ainda referência a Geraldo Ataliba, Souto Maior

Borges, Sacha Calmon, e outros, entende que há "clara e insofismável infringência do princípio da separação de Poderes."

O argumento central segundo Heron Arzua, ainda, é que o então § 6º do art. 23 da Constituição Federal de 1969, ao dizer que os Estados concederão isenção nos termos de convênios, está se referindo às pessoas jurídicas de direito público que cuida a constituição Federal, dirigindo-se o preceito citado a elas (Federadas), que são os sujeitos e destinatários dos convênios.

Neste sentido, aliás, Geraldo Ataliba traz ensinamento precioso: (168)

"Convênio é acordo, ajuste, combinação e promana de reunião de Estados-Membros. A esta comparecem representantes de cada Estado, indicados pelo chefe do Executivo das Unidades Federadas. Não é, assim, o representante do povo do Estado que se faz presente na Assembléia, mas o preposto do Executivo, via de regra um Secretário de Estado, usualmente o da "Fazenda" ou das "Finanças". Nestas assembléias são gestados os convênios, ou melhor, as "propostas" de convênios. Em verdade o conteúdo dos convênios só passa a valer depois que as Assembléias Legislativas - casas onde se faz representar o povo dos Estados - ratificam os convênios prefirmados nas assembléias. Com efeito, não poderia um mero preposto do chefe do Executivo Estadual, exercer competência tributária exonerativa. Esta é do ente Político, não é do Executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível *ad nutum*. O princípio da legalidade da tributação e da exoneração, vimos já neste trabalho, abarca por inteiro a disciplina do tributo e dos seus elementos estruturais. Sendo a isenção a fixação da base de cálculo e das alíquotas, a não-cumulatividade, a remissão, a concessão de créditos fiscais e sua manutenção, matérias sob reserva de lei, como admitir que u mero secretário de governo, agente do Poder Executivo, capaz só de praticar atos administrativos, possa pôr e tirar, restabelecer, graduar, reduzir ou aumentar a tributação?

Caso isto fosse possível, derogado estaria o princípio da legalidade da tributação e vulnerado o arquiprincípio da separação dos poderes, pressupostos da República e do Estado de Direito. Não, o Secretário de Estado, e seus assessores, tecnocratas, são meros funcionários subalternos, posto que especializados. A primeira rodada dos convênios - em assembléia de Estados - é com eles que se realiza. Juridicamente, o principal vem depois, com a ratificação que eles combinaram. A jurisdição sobrevém quando a decisão tomada em convênio é aprovada pelas Assembléias Legislativas Estaduais, pressuposto ***indeclinável de eficácia***." (grifo no original)

Desta forma, podemos concluir que a eficácia dos convênios que outorgam isenções e (ou) benefícios fiscais depende de ratificação pelas respectivas Assembléias Legislativas dos Estados, o que se dá por via do decreto legislativo ("lei que independe de sanção", no afirmar de Pontes de Miranda). Ou, de outro modo, a ausência do decreto legislativo infirma o convênio celebrado pelo Executivo e acarreta a ineficácia de seus dispositivos. (169)

Para Paulo Lucena de Menezes, (170) a "constatação mais relevante, que deve ficar registrada, é a de que a identificação do sujeito passivo do ICMS decorre de uma interpretação sistemática da própria Constituição Federal, que, cumpre ressaltar, foi flagrantemente desrespeitada em reiteradas passagens, pela edição de inúmeros convênios."

Quanto aos protocolos, normalmente assinados entre os Estados interessados, que portanto não possuem efeito *erga omnes*, mas apenas àqueles que o assinarem, o respaldo utilizado, além do próprio texto constitucional, no que diz respeito aos convênios, é aquele decorrente do artigo 100 do CTN, que entende tais convênios como norma complementar

das leis, logo, legislação tributária. Entendemos que tudo que se diga em relação aos convênios pode ser aplicado aos protocolos, uma vez que estes são convênios que agregam apenas as partes interessadas, diferentemente dos convênios tradicionais que possuem a confirmação de todos os Estados e do Distrito Federal.

Por força do artigo 9º da Lei Complementar nº 87/96, a adoção da substituição em operações interestaduais depende de tais acordos, que, específicos, são celebrados entre os Estados-Membros, não se tratando, à luz do entendimento de Marco Aurélio Greco (171) como uma exigência única, mas como uma exigência complementar cumulativa às demais previstas na referida LC, dentre as quais elenca:

- a) lei definindo as mercadorias sujeitas ao regime;
- b) lei fixando os critérios de apuração da margem;
- c) lei especificando os substitutos e substituídos;
- d) ato de fixação devidamente editado conforme procedimento adequado, etc.

Marco Aurélio entende pela aplicação de acordos específicos para cada caso, especialmente nas operações interestaduais, em que, pela etapa subsequente se realizar em outro Estado, há um fracionamento do ciclo econômico e tal acordo, individualizado, viabilizaria a aplicação extraterritorial uma vez que as leis estaduais tem âmbito espacial de validade limitado ao respectivo território.

Este "acordo", ato bilateral, não se confunde com aquele descrito no artigo 199 do CTN, pois estes dizem respeito exclusivamente aos casos de fiscalização, entendendo o autor que a referida Lei Complementar, com respaldo no art. 146, III da Constituição Federal que prevê a possibilidade para editar regras gerais; no entanto, a extraterritorialidade é figura excepcional e a opção do acordo (convênio ou protocolo) melhor solucionaria tal impasse. (172)

Como já comentamos anteriormente, tomando por parâmetro o posicionamento de Edvaldo Brito, (173) há que se observar a limitação de tais convênios e protocolos, pois segundo o grande jurista baiano "convênios, protocolos, decretos, ou mesmo leis ordinárias, delegadas ou medidas provisórias não podem veicular regras sobre sujeição passiva do ICMS."

Tal assertiva diz respeito, principalmente à validade eficaz das normas propaladas acerca da substituição tributária, que, a nosso ver, considerando-se a estrita reserva legal da Lei Complementar ferem mortalmente o sistema da substituição tributária, notadamente os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 87/96.

É bom que se frise que tais considerações se justificam na medida em que todo o arcabouço jurídico (*sic*) da substituição tributária no ICMS encontra a definição de substitutos, base de cálculo, margem de lucro, prazos de pagamento, etc., estabelecidos em Convênios.

Com o advento do art. 34, § 5º do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal (princípio da recepção legislativa), para as administrações fazendárias, os Convênios e Protocolos anteriores à Constituição foram "repcionados" pela legislação atual, o que convenhamos, é argumento mais do que suficiente para se sustentar o óbvio: a substituição tributária pode até não ser inconstitucional para o judiciário, mas não tem sustentação nenhuma uma vez que os seus requisitos fundamentais: fato gerador, sujeição passiva e base de cálculo (leia-se margem de lucro) ferem o princípio da tipicidade, pois não foram definidos em lei complementar como definiram os artigos 146 e 155, § 2º, XII da Constituição Federal, sem adentrarmos no ferimento dos demais princípios constitucionais que estão dispostos em item específico deste trabalho, para onde remetemos o leitor.

3. Posicionamentos Mais Recentes Quanto ao Tema

Neste t3pico, objetiva-se dar not3cia do posicionamento mais recentes dos Tribunais Superiores sobre a quest3o da sujei3o passiva tribut3ria antecipada ou, como denominam nos ac3rd3os, "substitui3o tribut3ria para frente". At3 o momento, n3o se tem conhecimento de decis3o, ap3s a EC n3 3/93, do Supremo Tribunal Federal a respeito da possibilidade jur3dica da "substitui3o tribut3ria para frente".

A fim de n3o estender em demasia essa parte informativa da jurisprud3ncia, foram selecionados dez ac3rd3os do Superior Tribunal de Justi3a, que se dividem em tr3s grupos.

Nos dois primeiros grupos, est3o apontados seis ac3rd3os do Superior Tribunal de Justi3a, representativos da primeira fase vivida por esta Corte.

A primeira fase 3 a da diverg3ncia de entendimento, quando se verificou uma n3tida divis3o de posicionamentos entre a Primeira e a Segunda Turmas da 1ª Se3o do Superior Tribunal de Justi3a. A Primeira Turma defendendo a tese contr3ria 3 possibilidade jur3dica da "substitui3o tribut3ria para frente" (primeiro grupo). A Segunda Turma preconizando a tese favor3vel 3 admissibilidade jur3dica da aludida substitui3o (segundo grupo).

O terceiro grupo de ac3rd3os refere-se 3 segunda fase vivida por esta Corte — a fase da predomin3ncia no 3mbito da 1ª Se3o do Superior Tribunal de Justi3a do entendimento de que a "substitui3o tribut3ria para frente" 3 compat3vel com o sistema jur3dico brasileiro.

Trata-se pois de uma evolu3o do posicionamento jurisprudencial e n3o proceder uma an3lise profunda dos mencionados julgados. As breves observa3es, efetuadas ao final da exposi3o de cada uma das fases, t3m por escopo apenas ressaltar alguns aspectos dos ac3rd3os citados, considerados mais relevantes, permitindo uma melhor visualiza3o da utilidade e relev3ncia de se ter um modelo jur3dico que conduza ao alcan3amento da coer3ncia na constru3o do sistema do Direito Positivo e do sistema da Ci3ncia do Direito Positivo (Dogm3tica Jur3dica), bem como na solu3o das quest3es jur3dicas suscitada no seio da comunidade.

3.1. A Diverg3ncia no Superior Tribunal de Justi3a

3.1.1. Corrente Favor3vel 3 Sujei3o Passiva Tribut3ria Antecipada

Antes de iniciar o relato dos ac3rd3os desta corrente jurisprudencial, vale alertar que nenhum deles apreciou a mat3ria levando em considera3o a relev3ncia dos Princ3pios Constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva, o que, por si s3, j3 explica o porqu3 de tais decis3es estarem admitindo esta inconstitucional figura.

a) Recurso Especial n3 35.570-2 — SP

"Relator: O Sr. Ministro Garcia Vieira

EMENTA

ICMS — Ve3culos — Substitui3o Tribut3ria — Sujeitos Passivos — Ocorr3ncia de fato gerador.

O industrial, o comerciante ou o prestador do servi3o, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseq3entes sa3das de mercadorias ou presta3es de servi3o, s3o sujeitos passivos por substitui3o.

Com o pagamento antecipado n3o ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorr3ncia do fato gerador. O momento da incid3ncia da lei n3o se confunde com a cobran3a do tributo. O fato gerador do ICM 3 a sa3da da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Recurso provido.

AC3RD3O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Exmo. Sr. Ministro relator. Votaram com o Relator os Exmos. Srs. Ministros Demócrito Reinaldo e Gomes de Barros. Ausentes, justificadamente, os Exmos. Srs. Ministros Milton Pereira e César Rocha.

Brasília, 10 de setembro de 1993 (data do julgamento).

Ministro Garcia Vieira, Presidente/Relator."

b) Recurso Especial nº 50.884-3 — SP

"Relator: Exmo. Sr. Ministro José de Jesus Filho

EMENTA

ICMS. Veículos. Legitimidade AD CAUSAM. Substituição tributária. Sujeitos passivos. Fato gerador. Ocorrência.

I — São sujeitos passivos por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador do serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou prestações de serviços.

II — Conforme já decidiu esta Corte, 'com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência da lei não se confunde com a cobrança do tributo. O fato gerador do ICM é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte'. Precedentes.

III — Recurso conhecido e provido, no âmbito desta Corte.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas.

Decide a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer do recurso e dar-lhe provimento, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Hélio Mosimann, Peçanha Martins, Américo Luz e Antônio de Pádua Ribeiro.

Custas, como de lei.

Brasília, 14 de setembro de 1994. (data do julgamento)

Ministro Hélio Mosimann. Presidente.

Ministro José de Jesus Filho, Relator."

c) Recurso Especial nº 53.093-8 — SP

"Relator: Exmo. Sr. Ministro Peçanha Martins **EMENTA**

Tributário — ICMS — Veículos — Cobrança antecipada — Substituição tributária

— Fato gerador — Ocorrência — Convênios ICMS 66/88 e 107/89 — Precedentes STJ e STF.

— A exigência da antecipação do ICMS, na venda de veículos automotores não se reveste de ilegalidade ou abusividade.

— O Decreto-Lei nº 406/68, alterado pela Lei Complementar nº 44/83 e o art. 128 do CTN, que se complementam, consagram a regra da substituição tributária.

— Conforme já decidiu esta corte, 'com o pagamento antecipado não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência da lei não se confunde com a cobrança do tributo. O

fato gerador do ICM é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.'

- Não discrepa deste entendimento orientação traçada em decisões do STF.

- Recurso não conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, não conhecer do recurso. Votaram com o Relator os Ministros Américo Luz e Hélio Mosimann. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro.

Brasília-DF, 14 de dezembro de 1994.

Ministro Hélio Mosimann, Presidente.

Ministro Peçanha Martins, Relator."

d) Observações

O primeiro acórdão citado, embora posterior à EC nº 3/93, não examinou a matéria levando tal emenda em consideração. Conforme se manifesta o relator, Ministro Garcia Vieira, "o regime de substituição tributária é previsto pela própria Constituição Federal vigente (artigo 155, inciso XII, letra "b"), nas leis e convênios firmados pelos Estados, com base no artigo 34, parágrafos 3º e 8º do ADCT".

E prossegue o Ministro:

"Já o Convênio nº 66/88, artigo 25, item I, estabelece que a lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

'industrial, comerciante ou outra categoria de contribuintes, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores.'

Esse Convênio, com força de lei complementar (ADCT, artigo 34, parágrafo 8º), autorizou os Estados a 'exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso do valor da operação ou da prestação subsequente a ser efetuada pelo próprio contribuinte' (artigo 2º, parágrafo 3º).

A lei estadual e o convênio citados não contrariam os artigos 121 e 128 do CTN e com eles se harmonizam, na instituição desta substituição tributária, sendo legítima a exigência fiscal, com base na lei estadual editada com suporte no citado Convênio nº 66/88".

Recorta-se, ainda, a seguinte passagem do referido voto:

"Com o pagamento antecipado, não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. Não se pode confundir momento da incidência do tributo com a sua cobrança. Ocorre o fato gerador do ICM na saída da mercadoria do estabelecimento contribuinte. No caso, quando são vendidos os veículos automotores ou suas peças. A sua cobrança é a última fase concreta. Nos termos da Lei Estadual nº 6.374/89, artigo 2º, inciso I e o do Convênio nº 66/88, artigo 2º, inciso V, ocorre o fato gerador do imposto na saída da mercadoria do estabelecimento contribuinte. É claro que esta substituição e antecipação, acolhida pela doutrina e por nossos Tribunais, tem de ser autorizada por lei (artigo 121, inciso I do CTN) e a terceira pessoa deve ser vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (artigo 128 do CTN), mas, no caso em exame estas condições estão amplamente satisfeitas.

Com base nos poderes amplos a eles conferidos pelo artigo 34, parágrafos 3º e 8º do ADCT, os Estados, têm 'competência legislativa plena' (artigo 6º do CTN) e podiam estabelecer o pagamento antecipado do

ICM, inclusive na venda de veículos automotores e suas peças. Este pagamento antecipado é também, adotado no IPI e já era no artigo IVC".

Ora, duas observações merecem ser feitas:

a) foi totalmente desconsiderada pelo acórdão a relevância dos Princípios Constitucionais da Capacidade Contributiva e da Igualdade; isto, por si só, seria suficiente para determinar a inconstitucionalidade (falta de fundamento constitucional de validade) da substituição *tributária* para frente;

b) o Convênio nº 66/88 extrapolou os seus limites materiais, pois ele só podia dispor sobre matéria não prevista em lei, onde existisse lacuna, o que não era o caso em questão; e

c) há "imprecisão" (contradição) quando se afirma que "com o pagamento antecipado, não ocorre o recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador", pois evidentemente é isto que ocorre. Ora, se o pagamento do "tributo" é antecipado (como está reconhecido na própria ementa do acórdão), isto decorre do fato de ter que ser efetuado antes da ocorrência do "fato gerador presumido" (fato jurídico tributário fictício), que pode (espera-se, imagina-se, tem-se expectativa — caso de fato fictício, não de *fato presumido*) ou não vir a acontecer concretamente no futuro. Logo, é incontestável que o pagamento ocorre antes da ocorrência do "fato gerador", ao contrário do que afirma o Ministro-relator GARCIA VIEIRA em seu voto e do que consta da ementa do acórdão.

As observações efetuadas demonstram que a matéria não foi apreciada segundo um modelo jurídico que pretenda caracterizar-se pela coerência.

Nos dois outros acórdãos citados foi seguida a mesma linha de raciocínio do primeiro, sendo pertinentes, pois, as mesmas observações então efetuadas.

3.1.2. Corrente Contrária à Sujeição Passiva Tributária Antecipada

Esta corrente jurisprudencial, embora não aprecie a matéria levando em consideração o relevante papel que exercem os Princípios Constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva, tem concluído pela impossibilidade jurídica da denominada substituição tributária 'para frente'.

a) Recurso Especial nº 38.529-6/SP

"Relator Designado: O Senhor Ministro Demócrito Reinaldo

Relator Originário: O Senhor Ministro Garcia Vieira

EMENTA

Constitucional. Tributário. ICMS. Leis Complementares (Decreto-Lei nº 406/68 e Código Tributário Nacional), preexistentes à Constituição Federal e por ela recepcionadas. Convênios estaduais disciplinando a substituição tributária (66/88 e 107/89) e conflitando com a legislação em vigor. Impossibilidade.

No sistema jurídico-constitucional brasileiro, a promulgação de nova Constituição não acarreta, *'ipso facto'*, a ineficácia (ou revogação) da legislação preexistente, derogando só aquela que, com ela, se mostre incompatível.

Por não conflitarem com a Carta Política de 1988, continuam em vigor, com hierarquia de Leis Complementares, o Decreto-lei nº 406/68 e o Código Tributário Nacional, no pertinente à disciplina do ICM (ICMS), o respectivo fato gerador e a base de cálculo (§ 5º, do artigo 34 do ADCT).

Consoante a legislação em vigor (recepcionada pela Constituição), o sujeito passivo da obrigação tributária, em princípio, deve ser aquele que praticou o ato descrito como núcleo do 'fato gerador' — ao qual é imputável a autoria do fato imponível.

O substituto tributário, em face da disciplina da legislação tributária (CTN, artigo 128), deverá ser sempre alguém 'vinculado' ao 'fato gerador', sendo de todo incabível que algum devedor ('estranho' em relação ao ato impositivo) substitua outro que ainda não seja contribuinte relativamente à operação considerada.

O Convênio nº 66/88 (e 107/89), a pretexto de disciplinar o instituto da substituição tributária, já definido em Lei Complementar (CTN, artigo 128), instituiu hipótese de 'antecipação' do ICMS, nas operações de venda de veículos automotores, em que: a) a base de cálculo é fundada em fictício e estimado valor de tabela; b) o pagamento do tributo (ICMS) é exigido antes da ocorrência do fato gerador, em concreto; c) o substituto tributário é um terceiro estranho ao fato impositivo.

Ao instituir, 'in casu', a substituição tributária, mediante a antecipação do recolhimento do ICMS, o Convênio nº 66/88 desbordou-se da legislação de regência (Decreto-lei nº 406/68, artigo 1º, § 1º e artigos 52 e 128 do CTN), quando se sabe, que por determinação de regra transitória da Carta Política (artigo 34, § 8º do ADCT), tem a função de regulamentar provisoriamente a incidência do ICMS tão-só no dizente às lacunas existentes (na legislação recepcionada) e sobre matéria tratada em Lei Complementar não recebida, no todo ou em parte, pela Constituição Federal.

Recurso conhecido e improvido, por maioria de votos.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, prosseguindo no julgamento, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencido o Sr. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, rejeitar a preliminar de não-conhecimento do recurso. No mérito por maioria, vencido o Sr. Ministro GARCIA VIEIRA, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Participaram do julgamento os Srs. Ministros

HUMBERTO GOMES DE BARROS, MILTON LUIZ PEREIRA, CESAR ASFOR ROCHA e GARCIA VIEIRA. Custas, como de lei.

Brasília (DF), 16 de março de 1994 (data do julgamento).

Ministro DEMÓCRITO REINALDO – Presidente/Rel. Designado."

b) Embargos de divergência em Recurso Especial nº 50.884-1 — SP

"Relator: O Exmº. Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha

EMENTA

Tributário. ICMS. Operações de vendas de veículos automotores. Antecipação do recolhimento em decorrência do regime de substituição tributária disciplinado pelo Convênio nº 66/88 e 107/89.

— A competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, para, na ausência de lei complementar necessária à instituição do ICMS, celebrarem Convênio para regular provisoriamente o mencionado imposto, restringe-se às lacunas existentes e às matérias legais não recepcionadas pela Constituição vigente (art. 34, § 52, ADCT).

— Nos termos do artigo 155, XII, 'b', da atual Constituição, a disciplina do instituto da substituição tributária, relativamente ao ICMS, deve ter base em lei complementar, cuja ausência não se enquadra na autorização prevista no artigo 34, § 8º, ADCT, não podendo pois ter suporte em Convênio celebrado pelos Estados-membros.

— Embargos recebidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Srs. Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por maioria, receber os embargos, vencidos os Srs.

Ministros Américo Luz, Hélio Mosimann e Peçanha Martins que os rejeitavam. Votaram com o relator os Srs. Ministros Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Garcia Vieira.

Brasília, 18 de abril de 1995 (data do julgamento).

Ministro Garcia Vieira, Presidente.

Ministro Cesar Asfor Rocha, Relator."

c) Recurso Especial nº 67.744-0 — SP

"Relator: O Exmº Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha

EMENTA

Tributário. ICMS. Operações de vendas de veículos automotores. Antecipação do recolhimento em decorrência do regime de substituição tributária disciplinado pelos Convênios nºs 66/88 e 107/89. Ilegitimidade.

1- A competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, para, na ausência de lei complementar necessária à instituição do ICMS, celebrarem Convênio para regular provisoriamente o mencionado imposto, restringe-se às lacunas existentes e às matérias legais não recepcionadas pela Constituição vigente (art. 34, § 5º, ADCT).

II - Nos termos dos artigos 150, § 7º e 155, XII, 'b', da atual Constituição, a disciplina do instituto da substituição tributária, relativamente ao ICMS, deve ter base em lei, cuja ausência não se enquadra na autorização prevista no artigo 34, § 8º, ADCT, não podendo pois ter suporte em Convênio celebrado pelos Estados-membros.

III - A eleição de 'substituto tributário' por simples Decreto, como ocorrente na espécie dos autos, vulnera o artigo 97 do Código Tributário Nacional.

IV - A estipulação de base de cálculo do ICMS diversa da prevista no inciso I do artigo 2º do Decreto-lei nº 406/68 somente é possível na falta de valor real da operação.

V - Recurso improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Participaram do julgamento os Srs. Ministros José de Jesus Filho, Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira.

Brasília, 02 de outubro de 1995 (data do julgamento).

Ministro Demócrito Reinaldo, Presidente.

Ministro Cesar Asfor Rocha, Relator."

d) Observações

O primeiro acórdão citado já levanta importantes pontos que demonstram a inviabilidade jurídica da denominada 'substituição tributária para frente'. O relator

designado para o acórdão foi o Ministro Demócrito Reinaldo. O Ministro desenvolve, basicamente, os seguintes argumentos:

"Ocorre que, o Convênio nº 66/88 (como o de nº 107/89) criou, a pretexto de disciplinar o instituto da substituição tributária, uma hipótese de 'antecipação' do ICMS, nas operações de venda de veículos automotores, em que:

a) a base de cálculo (do ICMS) é fundada em fictício e estimado valor de 'tabela';

b) determinou a exigência do tributo antes da ocorrência do fato gerador, em concreto;

c) definiu, como substituto tributário, um terceiro sem qualquer vínculo com o fato imponible.

O ponto nodal da questão consiste em saber-se se as disposições do convênio 66/88 (107/89) encontram base legal (e, até, constitucional) para a instituição da substituição tributária, nos moldes em que foi disciplinada. Nosso entendimento, com apoio da unanimidade da 1ª Turma é o de que, nem o convênio, nem a lei estadual poderiam dispor sobre a ocorrência do fato gerador do imposto, nem alterar a sua base de cálculo e determinar-lhe o recolhimento antecipado (para momento anterior à ocorrência do fato imponible), contrariando dispositivos do Decreto-lei nº 406/68 e do Código Tributário Nacional (artigos 121 e 128). Na ausência da Lei Complementar (artigo 34, § 8º do ADCT), os Estados poderão celebrar convênios para regulamentar provisoriamente o ICMS, mas, tão-só, no que diz respeito às 'lacunas' existentes e sobre matéria tratada em dispositivos de Lei Complementar (Decreto-lei nº 406 e CTN) que não foi recepcionada, no todo ou em parte, pela Carta Magna".

Convém ressaltar que, em acórdãos posteriores (ERESP nº 34781 -SP, ERESP nº 3941 3-7-SP, ERESP nº 52520-SP etc.), o Ministro Demócrito Reinaldo aprofundou o exame da matéria, sendo mais veemente quanto à impossibilidade jurídica da "substituição tributária para frente", quando assim se manifestou:

"Acrescento que, na hipótese, não está em causa a Emenda Constitucional nº 3/93, visto como, todos os casos de substituição tributária julgados, nesta Corte, são anteriores àquela Emenda. A pendenga, assim, há de lograr desate com base na interpretação da legislação complementar (Dec.-lei 406/68 e Código Tributário Nacional) recepcionada pela C. Federal e dos Convênios editados por força de normas das Disposições Transitórias da Lei Maior.

Desvaliosa, ainda, a falaciosa argumentação sobre concluir que, na 'substituição tributária para a frente', não existe antecipação do tributo, que é exigido antes da ocorrência do fato gerador.

Com efeito, de acordo com a legislação estadual (e os Convênios nº 66 e 107), as montadoras, que comercializam veículos automotores, estão obrigadas ao pagamento antecipado do ICMS, na saída de veículos novos e com destino a outros estabelecimentos, ficando, ademais, responsáveis (na condição de substitutos tributários) pelo pagamento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas. O ICMS é exigido sobre as operações estas ainda não ocorridas (mas, que, hipoteticamente, poderão se realizar).

Como é curial, se o fato gerador do ICMS, no caso, é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, as montadoras não podem recolher esse tributo em relação às operações que, no futuro, se verificarão entre as revendedoras e o consumidor final. Do contrário, estar-se-ia a exigir tributo sem fato gerador e, de conseqüente, sem obrigação tributária".

Afirma, ainda, que:

"Desmerece consideração, também, a alegação de que a Lei Complementar nº 44/83 acrescentou um § 3º ao art. 6º do Decreto-lei nº 406/68, possibilitando a substituição tributária. Admitindo-se, todavia, que a referida Lei Complementar não estivesse eivada dos defeitos que os Tributaristas apontam, ainda assim, um único parágrafo seria manifestamente insuficiente para a instituição dessa figura tributária. E que, malgrado acrescentar dispositivo ao Decreto-lei 406, passou ao largo quanto ao CTN, sem alterá-lo, em seus artigos 116, 121 e 128 para, com as suas regras, compatibilizar essa forma de responsabilidade tributária".

E continua, nessa linha:

"Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, manifestando-se sobre o tema – Substituição Tributária – advertem que a substituição, mesmo fundada na Lei Complementar nº 44/83, 'viola a Constituição, eis que, a moldura constitucional do ICMS não se afasta à própria concepção básica da substituição para a frente, em especial, o enunciado constitucional que caracteriza o imposto e sua incidência sobre operações de circulação de mercadorias efetivamente realizadas, não se podendo admitir que elas sejam tributadas antes de sua ocorrência' (Revista de Direito Tributário nº 34/204)".

O argumento desenvolvido pelo Ministro Demócrito Reinaldo é plenamente escorreito e fundado nas lições proferidas pela melhor doutrina. Todavia, merece reparo a observação do Ministro, relativa à EC nº 3/93. Ao contrário do afirmado pelo Ministro, a EC nº 3/93 não tornou viável a denominada substituição tributária "para frente", pois ela ofende os Princípios Constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva, não tendo veiculado qualquer norma jurídica. A norma (simples mensagem prescritiva não-jurídica) veiculada não ingressou no sistema do Direito Positivo brasileiro, carecendo de fundamento constitucional de validade.

Provavelmente, o Ministro não chegou a essa conclusão, pelo fato de ter apreciado tal matéria sem considerar a importância e influência dos Princípios Constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva sobre a produção de norma impositiva de imposto.

Com relação ao segundo acórdão, cujo relator foi o Ministro CESAR ASFOR ROCHA, cabe ressaltar que a decisão foi proferida em Embargos de Divergência, onde prevaleceu, junto à 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, o entendimento então reinante na Primeira Turma, qual seja: a tese contrária à admissibilidade da denominada substituição tributária "para frente". Os argumentos utilizados são, basicamente, os mesmos que o Ministro Democrático Reinaldo utilizou (e já referidos acima).

Apesar de não haver qualquer menção à EC nº 3/93 na ementa do acórdão sob exame, o Ministro relator a ela se referiu em seu voto, como se atesta:

"Não olvido que a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, acrescentando o § 7º ao artigo 150, conferiu foros de constitucionalidade à chamada substituição 'para frente', mas desde que prevista em lei, pontificando que, *verbis*:

"§ 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, no caso não se realize o fato gerador presumido"

Também é certo que, ao fixar as normas gerais sobre o ICMS, a Constituição, no seu artigo 155, inciso XII, alínea 'b', atribuiu à lei complementar as disposições sobre substituição tributária.

E esse instituto não é necessário à instituição do ICMS de forma que pudesse ser enquadrado no § 8º do art. 34 do ADCT.

Assim, nos termos do artigo 155, XII, 'b', a disciplina do instituto em comento deve ter base em lei complementar, cuja ausência, como visto, não se enquadra na autorização prevista no art. 34, § 8º, ADCT, não podendo pois ter suporte em Convênio celebrado pelos Estados-membros".

Com relação a essa referência à EC nº 3/93, vale a mesma observação efetuada anteriormente, qual seja: a questão envolvendo a afronta aos Princípios Constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva não foi considerada no julgamento. Se tivesse sido focada, a posição do Ministro relator acerca da aludida emenda, certamente, seria outra.

Os argumentos utilizados no terceiro acórdão são os mesmos referidos anteriormente (houve unanimidade). Vale observar, contudo, que este é o primeiro acórdão da corrente contrária à denominada 'substituição tributária para frente' que faz constar na ementa uma referência ao § 7º do art. 150, veiculado pela EC nº 3/93.

3.2. O Entendimento Predominante no Superior Tribunal de Justiça

3.2.1. A Aceitação da Sujeição Passiva Tributária Antecipada

a) Embargos de divergência no Recurso Especial nº 45.923-9 — RS

"EMENTA

TRIBUTÁRIO - ICMS - COBRANÇA ANTECIPADA - VEÍCULOS AUTOMOTORES - CONVÊNIOS 66/88 E 107/89 - DECRETO-LEI Nº 406/68 - ADCT, ART. 34, § 8º - PRECEDENTES STJ.

A exigência da antecipação do ICMS, na venda de veículos automotores, não se reveste de ilegalidade ou abusividade.

O Decreto-lei nº 406/68, recepcionado na Nova Carta, alterado pela Lei Complementar nº 44/83 e o art. 128 CTN, que se complementa, consagram a regra da substituição tributária.

Embargos rejeitados. Prevalência da orientação preconizada pela Eg. 2ª Turma.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Milton Luiz Pereira (Relator), Cesar Asfor Rocha, Demócrito Reinaldo e Humberto Gomes de Barros, rejeitar os embargos. Os Srs. Ministros Antonio de Pádua Ribeiro, Hélio Mosimann, Peçanha Martins e Garcia Vieira (voto-desempate) votaram com o Sr. Ministro Américo Luz que lavrará o acórdão.

Brasília-DF, 20 de junho de 1995 (d. do Julg.)"

b) Embargos de divergência no Recurso Especial nº 39.413-7 — SP

"Relator: Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro

EMENTA: Tributário. ICMS. Revenda de veículos automotores. Substituição tributária para frente. Legalidade.

I - Não é ilegal a exigência do recolhimento antecipado, pela empresa fabricante, do ICMS, incidente na revenda de veículos pela concessionária.

II - A legislação infraconstitucional, atinente à chamada 'substituição tributária para frente', continua em vigor, hoje com endosso de Emenda Constitucional nº 3/93.

III - Constituição, art. 155, § 2º, XII, b; EC nº 3/93. Decreto-lei nº 406/68. Lei Complementar nº 44/83. C.T.N., art. 128. Convênio 66/88.

IV - Embargos de divergência conhecidos e recebidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas.

Decide a Primeira Seção do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas anexas, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Demócrito Reinaldo (voto-vista), Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira e César Asfor Rocha, receber os embargos, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Hélio Mosimann, Peçanha Martins, Américo Luz e Garcia Vieira (voto-desempate) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 20 de junho de 1995 (data do julgamento).

Ministro Garcia Vieira - Presidente

Ministro Antônio de Pádua Ribeiro - Relator"

c) Embargos de divergência no Recurso Especial nº 52.520 — SP

"EMENTA

TRIBUTÁRIO - ICMS - REVENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - LEGALIDADE.

I - Não é ilegal a exigência do recolhimento antecipado, pela empresa fabricante, do ICMS, incidente na revenda de veículos pela concessionária.

II - A legislação infraconstitucional, atinente à chamada 'substituição tributária para frente', continua em vigor, hoje com endosso da Emenda constitucional nº 3/93.

III - Constituição, art. 155, parágrafo 2º, XII, b; EC nº 3/93. Decreto-lei nº 406/68. Lei Complementar nº 44/83. C.T.N., art. 128. Convênios 66/88 e 107/89.

IV - Embargos de divergência conhecidos e recebidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas.

Decide a Primeira Seção do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas anexas, por maioria, conhecer e receber os embargos, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, vencidos os Srs. Ministros Demócrito Reinaldo e Milton Luiz Pereira que os rejeitavam.

Os Srs. Ministros José de Jesus Filho, Peçanha Martins, Humberto Gomes de Barros e Ari Pargendler votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro José Delgado.

Brasília-DF, 24 de abril de 1996 (data do Julgamento)."

e) Embargos de divergência no REsp nº 35.958 — SP

"EMENTA - TRIBUTÁRIO - ICMS - OPERAÇÕES DE VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - EXIGÊNCIA DO RECOLHIMENTO ANTECIPADO, PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO (MONTADORA! EMPRESA FABRICANTE DOS AUTOM"VEIS), DO IMPOSTO INCIDENTE NA REVENDA DE VEÍCULOS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO (CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA): ADMISSIBILIDADE - REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: APLICAÇÃO PRECEDENTES DA Iª SEÇÃO - EMBARGOS RECEBIDOS.

I - Assentou-se, no âmbito da 1ª Seção do STJ, a orientação de que, tratando-se de operações de venda de veículos automotores, é admissível a

exigência do recolhimento antecipado do ICMS pelo regime de substituição tributária. Inteligência do art. 155, parágrafo 2º, XII, "b", da CF/88, do art. 34, parágrafos 3º e 8º, do ADCT, dos arts. 121 e 128 do CTN, do Decreto-lei nº 406/68, da Lei Complementar nº 44/83, dos Convênios nos 66/88 e 107/89, e da Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/89.

II - Precedentes da 1ª Seção do STJ: EREsp nº 52.520/SP, EREsp nº 30.269/SP, EREsp nº 45.923tRS e EREsp nº 39.413/SP.

III - Embargos de Divergência recebidos sem discordância.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas. Decide a PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, receber os embargos, nos termos do voto do Sr. Ministro-relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Votaram de acordo os Srs. Ministros Ari Pargendler, Antônio de Pádua Ribeiro, Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira. Ausentes, ocasionalmente, os Srs. Ministros José de Jesus Filho e Peçanha Martins. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro José Delgado.

Custas, como de lei.

Brasília-DF, 28 de agosto de 1996 (data do julgamento)."

e) Observações

A partir de 20 de junho de 1995, começou a prevalecer no Superior Tribunal de Justiça o entendimento que, até então, era dominante na Segunda Turma desta Corte, qual seja: "é admissível a exigência do recolhimento antecipado do ICMS pelo regime de substituição tributária". Naquele mesmo dia foram julgados diversos embargos de divergência em igual sentido, valendo destacar um ponto comum em todos eles: a decisão foi muito apertada (5 votos a favor e 4 votos contrários à "substituição tributária antecipada", com o voto-desempate do Presidente, o Ministro GARCIA VIEIRA).

Quanto ao mérito da questão não há muito o que se dizer além do que foi dito anteriormente, ao se efetuar algumas observações sobre o posicionamento da corrente favorável à substituição tributária antecipada.

Um dado novo a se destacar é a afirmação, presente nos dois últimos acórdãos transcritos (publicados no *Diário de Justiça*, respectivamente em 27 de maio de 1996 e em 16 de setembro de 1996), de que: "a substituição tributária para frente continua em vigor, hoje com endosso da Emenda Constitucional nº 3/93".

Nesse sentido, é elucidativo o voto do Ministro-relator ANTONIO DE PÁDUA RIBEIRO, proferido no segundo acórdão acima citado:

"Com efeito, não há olvidar que o Supremo Tribunal Federal teve por constitucional a chamada 'substituição tributária para frente', desde que instituída por lei complementar. Encampado o instituto pela Constituição em vigor (art. 155, § 2º, XII, b), o Convênio 66/88 (que, por força do art. 34, § 8º, do ADCT, tem força de lei complementar) o adotou em seu texto, repetindo, em última análise, as normas da Lei Complementar nº 44, de 1983. Posteriormente, sobreveio a Emenda Constitucional nº 3/93, que, em termos inequívocos, constitucionalizou o instituto, amplamente utilizado desde o advento do ICM no nosso sistema tributário. Eis o seu texto:

'A lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do 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'.

Em suma: a legislação infraconstitucional, atinente à chamada 'substituição tributária para frente', continua em vigor, hoje com expresse endosso do texto constitucional antes mencionado".

Ora, não é demais insistir: a EC nº 3/93 não tornou viável a denominada substituição tributária "para frente", pois ela ofende os Princípios Constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva, não tendo veiculado qualquer norma jurídica. A norma (simples mensagem prescritiva não-jurídica) veiculada não ingressou no sistema do Direito Positivo brasileiro, carecendo de fundamento constitucional de validade. Provavelmente, o Ministro não chegou a esta conclusão, pelo fato de ter apreciado tal matéria sem considerar a importância e influência dos Princípios Constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva sobre a produção de norma impositiva de imposto.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Segundo Clélio Chiesa, (174) "há limites impostergáveis fixados pela Constituição Federal, que se erigem em direitos individuais, absolutamente insuperáveis, até mesmo pelo legislador."

A lei complementar, para ser válida, como qualquer outro instituto normativo, depende do respeito, em sua instituição e aplicação, dos padrões constitucionais genéricos, condicionantes da validade de todas as leis.

Em outros termos, a sua instituição e aplicação devem guardar consonância com as normas e princípios prestigiados pelo Texto Constitucional.

Considerando-se o que já foi dito neste trabalho, objetivando nossas considerações finais e respeitando-se as mais diversas correntes elencadas, algumas observações são extremamente úteis ao nosso desiderato:

1. A emenda constitucional é um veículo introdutor de norma (fonte formal), que apresenta a peculiaridade de, obedecidos os requisitos previstos na Constituição (norma constitucional, norma-origem do Direito Positivo), introduzir norma de nível constitucional.

2. É inadmissível (segundo o modelo proposto) cogitar-se de norma jurídica inconstitucional, independentemente do instrumento introdutor de norma (emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, decreto etc.) que a tenha veiculado desde que respeitados os seus pressupostos de validade.

3. A norma constitucional de produção normativa regula o modo pelo qual se cria uma norma veiculada por emenda constitucional. Portanto, aquela (norma superior) é o fundamento de validade desta (norma inferior).

4. De acordo com o sistema de Direito Positivo vigente, é impossível modificar o núcleo normativo construído a partir do art. 60 da Constituição da República, que dispõe sobre os requisitos subjetivo (sujeito de direito competente), material (declaração prescritiva) e formal (procedimento) necessários para a modificação da norma-origem do Direito Positivo brasileiro (o conjunto de normas veiculadas pela Constituição).

5. Presunção significa "um juízo que se forma sobre indícios ou começos de provas; suspeita, conjetura. O que se supõe verdadeiro até a prova do contrário"; é "um juízo antecipado e provisório que se considera válido até prova em contrário".

6. Ficção "(do lat. *Fingere*: fingir, imaginar) em seu sentido filosófico, a ficção é uma construção elaborada pela imaginação"; é uma "simulação para encobrir a verdade, fingimento".

7. Falar em fato jurídico tributário presumido significa dizer que há uma presunção (isto é, um *juízo*. uma operação mental pela qual decide-se, mediante a verificação de sinais — *indícios*) sobre a efetiva ocorrência de um fato jurídico tributário, em certo tempo e espaço. *Fato jurídico tributário presumido* é fato (acontecimento, objeto da experiência) que se considera (julga) realmente ocorrido, no tempo e no espaço.

8. Cogitar-se de fato jurídico tributário fictício significa aludir a um fato não realizado no tempo e no espaço, um fato meramente imaginado ou desejado. O ato de imaginar ou desejar um fato não se confunde com o próprio fato (algo que tem realidade no tempo e no espaço).

9. A Emenda Constitucional nº 3/93, ao dispor sobre a "sujeição passiva tributária antecipada" afrontou diretamente os Princípios Constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva ("direitos" individuais fundamentais do sistema jurídico brasileiro), caracterizando-se uma flagrante inconstitucionalidade (falta de fundamento constitucional de validade).

10. A Emenda Constitucional nº 3/93 ao veicular uma norma que autoriza a produção de outra norma, a norma impositiva de imposto ou de contribuição, que, por sua vez, poderá ter como antecedente a descrição de um "fato gerador presumido" (*rectius*: *fato jurídico tributário* fictício) e como conseqüente a obrigação de um "responsável" (*rectius*: substituto) pagar o imposto ou a contribuição antes da ocorrência do efetivo fato jurídico tributário, afronta diretamente os Princípios da Capacidade Contributiva e da Igualdade, o que acarreta uma flagrante inconstitucionalidade (falta de fundamento constitucional de validade) da norma (mera mensagem prescritiva) veiculada pela referida emenda que "autoriza" a criação da malsinada "sujeição passiva *tributária* antecipada" ou "substituição *tributária* para frente".

11. A jurisprudência dos Tribunais Superiores (mais especificamente, do Superior Tribunal de Justiça) encontrava-se, numa fase inicial, dividida acerca da possibilidade jurídico-constitucional da denominada "substituição tributária para frente". Contudo, atualmente, prevalece o entendimento naquela Corte de que é juridicamente possível a "substituição tributária para frente". É imprescindível ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em nenhum momento, apreciou a matéria, levando em consideração a relevância dos Princípios Constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva. Se estes princípios fossem considerados, certamente, as decisões seriam uníssonas no seguinte sentido: há flagrante inconstitucionalidade da norma veiculada pela EC nº 3/93 na parte relativa à "autorização" da "substituição tributária para frente".

CONCLUSÃO

Chegando ao fim de nosso trabalho nos vemos na necessidade de apreciarmos de maneira objetiva as hipóteses lançadas em nossa introdução, uma vez que ao longo de todo o texto procuramos colocar as mais variadas correntes e tentando responder as indagações propostas inicialmente quando da problematização de nosso tema.

Desta forma, podemos concluir preliminarmente que a Emenda Constitucional nº 03, de 17.03.93, que veio a inserir o parágrafo 7º ao artigo 150 do texto maior, tratou de matéria que não poderia ter sido objeto de emenda uma vez que fere inúmeros princípios constitucionais e tampouco respeita o verdadeiro Estado Democrático de Direito. Tal

emenda é incompatível com tais princípios, sendo inválida e passível de declaração de inconstitucionalidade.

A Lei Complementar nº 87/96, autorizando aos Estados-Membros a implantarem a chamada "substituição para frente", tributando fato presumido, ferindo princípios constitucionais elementares e pecando quanto a inaceitável delegação de competência quanto à definição de sujeito passivo, base de cálculo e margem de lucro (artigos 5º, 6º e 8º).

Desta forma, concluindo, temos a considerar acerca de nossas hipóteses iniciais:

1. Os limites da competência legal da substituição tributária estão estabelecidos no texto constitucional, que uma vez não respeitado macula a possibilidade de antecipação do encargo tributário.

2. A antecipação do fato gerador representa uma ofensa à hipótese de incidência no seu aspecto temporal não só pelo ferimento das normas constitucionais anteriormente apresentadas, mas por desrespeito aos aspectos formais e materiais, numa evidente e abusiva invasão de competência.

3. A Emenda Constitucional 03/93 só não estaria contrariando as ditas cláusulas pétreas, posto que não seria aceita entre nós a teoria da norma constitucional inconstitucional defendida por Otto Bachof no Direito Positivo Brasileiro, no entanto demonstramos precedente em julgar norma constitucional que não atende os requisitos constitucionais e a que impõe a antecipação por intermédio de Emenda fere inúmeros princípios que tornariam tal pretensão inválida.

4. Não só estariam sendo feridos os princípios da segurança jurídica e o da não-surpresa, como de resto os princípios da capacidade contributiva, da não-cumulatividade (na demora em restituir-se o excesso tributado), do não-confisco, dentre outros já mencionados no transcorrer de nosso texto.

5. Seria, em nossa avaliação, por tudo que foi apresentado inconstitucional a substituição tributária no ICMS.

6. Vencido o questionamento da compatibilidade constitucional da substituição tributária (que julgamos incompatível), bem como as demais indagações, temos a concluir que restariam contradições de ordem técnica neste instituto e que dizem respeito à validade eficaz das normas que lhe dão suporte, quer seja pela indelegabilidade, quer seja pela mera presunção de fato gerador e de base de cálculo.

Por derradeiro, não podemos deixar de acrescentar nossa esperança de que o judiciário venha a reconhecer o absurdo desta figura, não pela sua engenhosidade, mas pelos vícios que maculam preceitos constitucionais básicos, dentre eles, os direitos e garantias individuais do cidadão e contribuinte.

NOTAS

1. NOGUEIRA, Alberto, *apud* DÍAZ, Elíaz, **Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito**. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. 31: "... o Estado de direito deve levar em conta, na sua caracterização, quatro elementos, a saber: o império da lei, como expressão da vontade geral, divisão de poderes, legalidade da administração (atuação segundo a lei e suficiente controle judicial) e direitos e liberdades fundamentais (garantia jurídico-formal e efetiva realização material)."

2. A divergência conceitual desta expressão não será objeto de nossas considerações, pois há inúmeras correntes que vão deste o mordaz Alfredo Augusto Becker, passando pela majestade do saudoso Geraldo Ataliba e chegando ao brilhantismo de Paulo

Barros Carvalho apenas para citar-se alguns dos grandes pensadores que possuem posicionamentos definidos divergentes acerca do tema.

3. BACHOF, Otto, **Normas Constitucionais Inconstitucionais?** (trad. de José Manuel M. Cardoso da Costa). Coimbra: Almedina, 1994, 92 p.

4. MANEIRA, Eduardo, **Direito Tributário – Princípio da Não-Surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 1994, 166 p.

5. RIBEIRO, Antônio de Pádua. **Substituição Tributária Para Frente**. Revista Teia Jurídica [on line], Recife, 1996. Disponível: <http://www.teiajuridica.com/mz/padua.htm> [capturado em 30.11.99].

6. KELSEN, Hans, **Teoria Pura do Direito** (trad. de João Baptista Machado). 6ª ed., Coimbra: Armênio Amado Editora, 1984, 473 p.

7. BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 529.

8. Desta forma, seguindo a orientação do mestre Becker, no contexto das considerações doutrinárias do fenômeno da substituição tributária, emprestamos excertos de conceitos trazidos à lume pelo autor, que entende que a classificação dos tributos em diretos e indiretos é falsa e impraticável, *idem ibidem*, p. 532 e ss.:

"Incidência econômica do tributo – O tributo é o objeto da prestação jurídica tributária e a consistência material deste objeto (dinheiro ou coisa ou serviço) consiste sempre num bem cujo valor econômico é relevante. A satisfação da prestação jurídica tributária tem como resultado a perda deste bem. A pessoa que satisfaz a prestação pela entrega do objeto da mesma, sofre, no plano econômico, um ônus econômico. Este ônus econômico poderá ser repercutido no todo ou em parte, sobre outras pessoas, segundo as condições de fato que regem o fenômeno econômico da repercussão econômica do tributo. Por sua vez, estas segundas pessoas que sofreram a repercussão total ou parcial do ônus do tributo, procederão de modo a poder repercuti-lo no todo ou em parte. E assim sucessivamente. Na trajetória da repercussão econômica do tributo haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir este ônus econômico sobre outra ou haverão muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus tributário, em conseqüência, cada uma suportando definitivamente uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela do ônus econômico tributário (ou sua totalidade) que é suportada *definitivamente* por uma pessoa é a incidência econômica do tributo.

Incidência jurídica do tributo - No momento lógico-jurídico posterior à realização da hipótese de incidência, a regra jurídica tributária incide sobre esta hipótese de incidência realizada e, em conseqüência desta incidência, irradia-se a relação jurídica tributária. Dentro do conteúdo jurídico desta relação jurídica tributária existe o dever de efetuar uma prestação jurídica e o objeto desta prestação jurídica consiste no tributo. Em síntese: incidência jurídica do tributo significa o *nascimento do dever jurídico tributário* que ocorre após a incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada.

Contribuinte de fato - na pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa, é o contribuinte "de fato". Em síntese: contribuinte "de fato" é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo acima conceituada.

Contribuinte de jure - A relação jurídica tributária vincula o sujeito passivo (situado no seu pólo negativo) ao sujeito ativo (situado no pólo positivo). A pessoa que a regra jurídica localizar no pólo negativo da relação jurídica tributária é o contribuinte *de jure*. Noutras palavras, o contribuinte *de jure* é o *sujeito passivo* da relação jurídica

tributária. Em síntese: O contribuinte *de jure* é a pessoa que sofre a incidência jurídica do tributo acima conceituada.

Repercussão econômica do tributo - O contribuinte de jure ao satisfazer a prestação jurídica tributária, sofre um ônus econômico. O contribuinte *de jure* procurará transferir o ônus econômico do tributo a *outras* pessoas e isto ocorrerá na oportunidade em que o contribuinte *de jure* tiver relações econômicas ou jurídicas com estas outras pessoas. A repercussão do ônus econômico do tributo, do contribuinte *de jure* para uma outra pessoa, poderá ser total ou parcial, bem como poderá ser sobre uma só pessoa ou sobre diversas pessoas.

A pessoa que tiver sofrido a repercussão do ônus econômico do tributo procurará transladar este ônus econômico para outra pessoa. E assim sucessivamente. Este fenômeno da trajetória do ônus econômico do tributo que vai sendo transferido, sucessivamente, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas, denomina-se repercussão econômica do tributo.

Repercussão jurídica do tributo - A fim de contrariar, ou favorecer, a repercussão econômica de um determinado tributo, o legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte *de jure* o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre outra determinada pessoa. Desde logo, cumpre advertir que esta repercussão jurídica do tributo, de modo algum, significa a realização da repercussão econômica do mesmo. Esta repercussão econômica pode ocorrer apenas parcialmente ou até não se realizar, embora no plano jurídico tenha se efetivado. A repercussão jurídica do tributo realiza-se por dois sistemas: ou por reembolso ou por retenção na fonte.

Repercussão jurídica por reembolso - A lei outorga ao contribuinte de *jure* o direito de receber de uma outra determinada pessoa o reembolso do montante do tributo por ele pago. Exemplo: a lei outorga ao fabricante (contribuinte de *jure*) o direito de, por ocasião de celebrar o contrato de venda do produto, acrescentar ao direito de crédito do preço, mais o direito de crédito de reembolso do valor do imposto de consumo pago por ele, fabricante. Noutras palavras e com mais precisão científica: o legislador cria duas regras jurídicas.

A primeira regra jurídica tem por hipótese de incidência a realização de determinados fatos que, uma vez acontecidos, desencadeiam a incidência da regra jurídica tributária e o efeito jurídico desta incidência é o nascimento da relação jurídica tributária, vinculando o contribuinte *de jure* ao sujeito ativo, impondo-lhe o dever de uma prestação jurídico-tributária.

A segunda regra jurídica tem como hipótese de incidência a realização da prestação jurídico-tributária que se tornaria juridicamente devida após a incidência da primeira regra jurídica. A realização daquela prestação jurídico-tributária realiza a hipótese de incidência desta segunda regra jurídica e, em conseqüência, desencadeia sua incidência. O efeito jurídico desta incidência é o nascimento de uma segunda relação jurídica que tem: em seu pólo positivo, aquela pessoa que fora o contribuinte *de jure* no primeiro momento e, em seu pólo negativo uma outra determinada pessoa na condição de sujeito passivo. O conteúdo jurídico desta segunda relação jurídica consiste num *direito de crédito* do sujeito ativo (o contribuinte *de jure*) contra o sujeito passivo, tradicionalmente denominado contribuinte *de fato*, mas que, cientificamente, somente será contribuinte *de fato*, na medida em que não puder repercutir o ônus econômico do tributo sobre uma terceira pessoa.

Repercussão jurídica por retenção na fonte - A lei outorga ao contribuinte *de jure* o direito de compensar o montante do tributo com o determinado débito que o contribuinte *de jure* tiver com uma determinada pessoa. Exemplo: a sociedade anônima, ao ser aprovado o dividendo, tornar-se devedora desse dividendo para com o acionista titular de ação ao portador; entretanto, o sujeito passivo da relação jurídica tributária de imposto de renda sobre o dividendo da ação ao portador é a própria sociedade anônima, de modo que a lei outorga-lhe o direito de compensar com o débito do dividendo um imposto por ela pago ou devido, isto é, reter na fonte pagadora do rendimento o imposto de renda devido com referência ao mesmo.

Em última análise, a repercussão jurídica por reembolso distingue-se da repercussão jurídica por retenção na fonte apenas no seguinte: No reembolso, há o acréscimo do direito de crédito do tributo ao crédito que o contribuinte *de jure* possui com relação a uma outra pessoa em razão de um determinado negócio jurídico. Na retenção na fonte, há uma redução num débito que o contribuinte *de jure* tem perante uma determinada pessoa em virtude de um determinado negócio jurídico."

9. ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1992, p. 112.

10. JARACH, Dino, **O Fato Imponível - Teoria Geral do Direito Tributário** (trad. de Dejalma de Campos). 3ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 118.

11. CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 172.

12. COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 598.

13. SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, 3ª ed., Rio de Janeiro, Financieiras, 1960, p. 71-2.

14. *Idem, ibidem*.

15. BECKER, Alfredo Augusto, *Op. Cit.*, p. 531 e ss.

16. SOUZA, Rubens Gomes de. *Op. Cit.* p. 71-2.

17. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 100-101.

18. *Idem Ibidem*.

19. BOBBIO, Norberto, **Teoria della Scienza Giuridica**. Torino, 1950, especialmente p. 200 e ss.

20. Acerca do tema, dizia Geraldo Ataliba: "A classificação dos tributos, segundo critérios jurídicos, é uma sombra da classificação financeira. Assim como a ciência do direito elaborou um conceito próprio de tributo, assim, também, com, critérios próprios, elaborou uma classificação, com validade absoluta, no seu campo. As considerações metajurídicas (de ciência das finanças) podem, quando muito, coadjuvar em certos pontos em que as decisões constituintes foram menos explícitas, o que, no Brasil, deu-se em raras passagens (como é o caso das contribuições).", *Op. cit.*, p. 112.

21. ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1992, p. 112.

22. MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 179.

23. *Idem. Ibidem*.

24 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 148

25 Recurso Ordinário Provido em Parte no ac. un. da 2ª T. do STJ – RMS 9.380-MS – (Rel. Min. Ari Pargendler – j. 20.10.98 – Rectes.: Comércio e Representações Pinto Costa Ltda. E outros; Recdo.: Estado do Rio Grande do Sul – DJU-e-1 1º.03.99, p. 281). *In Repertório IOB de Jurisprudência nº 08/99*, p. 241

26. ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. *In Substituição e Responsabilidade Tributária*. Cadernos de Direito Tributário, Revista de Direito Tributário nº 49, p. 74.

27. GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária – ICMS – IPI – PIS – COFINS*. São Paulo: IOB, 1999, p. 7.

28. Recurso Extraordinário nº 213.396-5 São Paulo, em que funcionou como Relator o Ministro Ilmar Galvão.

29. *Créodos* são etapas encadeadas do conhecimento, onde o salto ou falha em uma delas (espécies de "pré-requisitos") impede o desenvolvimento de etapas posteriores, cf. PIAGET, Jean. *Biologia e conhecimento* (trad. de Francisco M. Guimarães), Petrópolis: Vozes, 1973. *Apud* CARNEIRO, Maria Francisca. *Pesquisa Jurídica – Metodologia da Aprendizagem*. Curitiba: Juruá Editora, 1999, p. 44.

30. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. (Revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli). Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 468.

31. MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* p. 101.

32. JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Pará: CEJUP, 1986, p. 260.

33. *Idem, Ibidem*,. p. 262.

34. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 280.

35. *Idem, Ibidem*, p. 285.

36. *Idem, Ibidem*, p. 294.

37. Para Amaro, *Op. Cit.*, p. 295, "O art. 128 admite que, eleito o terceiro, a lei exclua a responsabilidade do contribuinte ou mantenha este como responsável subsidiário (ao prever que ao contribuinte pode ser atribuída responsabilidade em caráter supletivo caso o responsável nada pague ou pague menos que o devido).

Observe-se que, ao falar em 'responsabilidade' do contribuinte, o Código não está usando o vocábulo no sentido correspondente ao art. 121, parágrafo único, II, em que se cuida do *responsável* enquanto sujeito passivo *que não se confunde com o contribuinte* (ou que não 'reveste' a condição de contribuinte'). Aqui se fala de *responsabilidade* do contribuinte no sentido de *sujeição do contribuinte ao cumprimento da obrigação*."

38. BORGES, José Cassiano e DOS REIS, Maria Lúcia Américo. *O ICMS ao Alcance de Todos*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 93-4.

39. BORGES, Arnaldo. *O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 99.

40. MERSAN, Carlos A.. *Direito Tributário* (trad. de Dejalma de Campos, apresentado por Geraldo Ataliba e prefaciado por Ives Gandra Martins). 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988, p.36-7.

41. BERLIRI, Antonio. *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*. Milão: Giufré, 1965, p. 125.

42. *Op. Cit.* p. 75.

43. FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Vol. I. 4ª ed. São Paulo: Resenha Tributária. p. 247-8.

44. Neste mesmo sentido, FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *In Código Tributário Nacional Comentado* (Coord. Por Vladimir Passos de Freitas). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 508.

45. PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de Direito Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 48.

46. MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999

47. FILHO, Walter Gaspar. *1.000 Perguntas – Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1983, p. 102.

48. DENARI, Zelmo. *In Responsabilidade pelo ICMS na Substituição Regressiva*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 51, p. 138 e ss.

49. GASPAR, Walter. *ICMS Comentado*. 6ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1998, p. 148.

50. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *In Aspecto Pessoal da Hipótese de Incidência*, p. 13. "A figura do diferimento não se confunde com a substituição."

51. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 174.

52. *Idem. Ibidem.*, p. 93.: "... o novo contribuinte pagará o ICMS devido pela operação mercantil que efetivamente realizou e, também, o ICMS referente à operação mercantil anterior, beneficiada pelo diferimento."

53. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 180. "Na substituição tributária regressiva, a lei tem atribuído a responsabilidade a uma terceira pessoa distinta da obrigação tributária já realizada, por razões de comodidade, praticidade, sendo utilizada para operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes de proporções modestas, que não mantêm organização adequada de seus negócios, ou até sem um efetivo estabelecimento. Diversas atividades vêm sendo enquadradas com as seguintes mercadorias: algodão em caroço, café cru, cana-de-açúcar em caule, feijão, mamona, soja, produtos *in natura*, sementes, insumos agropecuários, coelho, gado em pé, equino de raça, subprodutos da matança de gado, leite, pescado, resíduos de materiais e metal não ferroso.

Em termos práticos, nas operações com sucata (restos, resíduos e fragmentos de metais, tecidos, vidro, etc.) é comum exigir-se o ICMS do industrial que adquire tais mercadorias, ao invés do próprio sucateiro (verdadeiro contribuinte). Caracteriza-se o fenômeno do diferimento, compreendido como a postergação da exigência tributária para momento ulterior do ciclo mercantil, sendo aceitável a juridicidade desse expediente, uma vez que se verificaram, concretamente, todos os elementos componentes do fato gerador da obrigação.

Na substituição progressiva o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com a alocação de valor (também incerto), havendo definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro. Esta sistemática tem sido considerada para diversas espécies de mercadorias, tais como, combustível, lubrificante, álcool carburante, energia elétrica, fumo, cimento, refrigerante, cerveja, água mineral, sorvete, fruta, veículo novo, componentes de máquina/aparelho/equipamento e produtos farmacêuticos.

54. MELO, José Eduardo Soares e LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-Cumulatividade Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 153.

55. Ver nota 50.

56. MELO, José Eduardo Soares e LIPPO, Luiz Francisco. *Op. Cit.*, p. 146.

57. *Idem. Ibidem.*, p. 153 e ss.

58. ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. *In Substituição e Responsabilidade Tributária*. Cadernos de Direito Tributário, Revista de Direito Tributário nº 49, p. 75 e ss. Donde extraímos três pressupostos de validade: "... II. a) Requisitos da substituição

... o regime jurídico aplicável à tributação será o regime do substituído e não o regime do substituto

... a lei aplicável é a da data das operações substituídas e não a da data da operação do substituto

... e, em último lugar, requer a Constituição que a lei estabeleça mecanismos expeditos, ágeis, prontos e eficazes de ressarcimento do substituto, sob pena de comprometer a validade da substituição ..."

59. Ver nota 49.

60. LA ROSA, Salvatore. *Eguaglianza Tributaria ed Esenzio ni Fiscali*. Milão: Giuffré, 1968, pp 174 e 216.

61. FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 35.

62. SANTANA, Maria Lúcia Levy Malta. *O Diferimento no ICMS*. 1ª ed., Campinas: Julex Livros Ltda, 1992, p. 34 e 35.

63. *Idem. Ibidem*. P. 34.

64. MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS. Substituição Tributária "para frente" e a Lei Complementar nº 87/96, Art. 10*. (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996, p.12.

65. Consumidor final, à luz do disposto no Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8078/90) é, qualquer pessoa, física ou jurídica, contribuinte ou não do ICMS (acrescentamos), que adquire um bem sem intenção de revendê-lo ou industrializá-lo, mas sim consumi-lo.

66. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Técnica de Diferimento da Incidência do ICM*. In DCI - Diário do Comércio e Indústria. São Paulo, edição de 31.01.83.

67. SOUZA, Hamilton Dias de. *O ICMS na Lei Complementar nº 87/96*. Repertório IOB de Jurisprudência 1/10590.

68. CASSONE, Vittorio. *ICMS - Lei Complementar nº 87/96*. São Paulo: IOB, 1998, p.42

69. Ver nota 57.

70. Os artigos 516 a 518 do Regulamento Paranaense, aprovado pelo Decreto nº 2637/96, prevêm tais situações, que também se aplicam aos serviços iniciados no exterior e atendidas aos demais requisitos comuns.

71. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, pp. 86, 87 e 94.

72. BRITO, Edvaldo. *Natureza Jurídica Mercantil do ICMS*. In O ICMS e a LC 87/96. (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996, p. 44.

73. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 210.

74. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96*. In O ICMS e a LC 87/96 (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996, p. 59.

75. *Idem. Ibidem.*: "Entendo que o artigo 128 do CTN, assim redigido: 'Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei poder atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação', por explicitar a '*lex maxima*', é extensão de norma inalterável vinculada pelo artigo 60, § 4º, inciso IV da Constituição de 1988."

76. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Substituição do Artigo 150, § 7º da Constituição Federal**. In Imposto de Renda e ICMS – Problemas Jurídicos (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995, p. 90.

77. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96**. In O ICMS e a LC 87/96 (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996, p. 59.

78. GOMES, Carlos Roberto de Miranda e CASTRO, Adilson Gurgel de. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 46.

79. ATALIBA, Geraldo Ataliba, **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, p. 84.

80. *Op. Cit.*

81. CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, 200 p.

82. CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 173.

83. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. 1ª ed. – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 239.

84. *Idem. Ibidem.* Segundo o autor ainda os conceitos de presunção e ficção são inconfundíveis, transcrevendo-os da forma a seguir:

Presunção significa "um juízo que se forma sobre indícios ou começos de provas; suspeita, conjetura. (Jur.) o que se supõe verdadeiro até a prova do contrário", é "um juízo antecipado e provisório que se considera válido até prova em contrário". *Apud* ABBAGNADO, Nicolas. **Dicionário de Filosofia**. (trad. de Alfredo Bosi). São Paulo: Editora Mestre Jou, 1982, p. 758.

Por seu turno **ficção** "(do lat. *Fingere*: fingir, imaginar) em seu sentido filosófico, a ficção é uma construção elaborada pela imaginação"; é uma "simulação para encobrir a verdade, fingimento." *Apud* JAPIASSU, Hilton e MARCONDES, Danilo. **Dicionário Básico de Filosofia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 98.

85. *Idem. Ibidem.* P. 239: "Falar em fato jurídico tributário presumido significa dizer que há uma presunção (isto é, um juízo, uma operação mental pela qual decide-se, mediante a verificação de sinais – indícios) sobre a efetiva ocorrência de um fato jurídico tributário, em certo tempo e espaço.

Logo, fato jurídico tributário presumido é fato (acontecimento, objeto da experiência) que se considera (julga) realmente ocorrido, no tempo e no espaço.

Ao que parece, a denominada "presunção *juris tantum* (ou presunção relativa)" é verdadeira presunção; enquanto a denominada "presunção *jure et de juris* (ou presunção absoluta)" não é uma presunção. Esta última, segundo os tratadistas, é a que não comporta prova em contrário, é uma "verdade jurídica". Em rigor, a presunção absoluta refere-se a algo que, independentemente de existir, não interfere com os efeitos juridicamente previstos; ou seja, o Direito atribui determinados efeitos, sem depender da realização de um

certo fato, o qual é irrelevante juridicamente para tais fins (p. ex.: a "*presunção*" absoluta de que todos conhecem a "lei" - significa dizer que, independentemente do real conhecimento das normas jurídicas pelas pessoas, todas são obrigadas a cumpri-las – art. 3º da Lei de Introdução no Código Civil brasileiro).

De outro lado, cogitar de *fato jurídico tributário fictício* significa aludir a um fato não realizado no tempo e no espaço, um fato meramente imaginado ou desejado. É preciso relevar: o ato de imaginar ou desejar um fato não se confunde com o próprio fato (algo que tem realidade no tempo e no espaço)."

86. CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.* p. 173.

87. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **ICMS - Lei Complementar nº 87/96**. Palestra proferida em 10.12.96 no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, editado por IOB, 1997.

88. Para Carnelutti, in *Teoria Giurídica della Circolazione*, Padova: Cedam, 1933, capítulo introdutório, duas são as fazes elementares do processo econômico, que por conseguinte dão a real noção do conceito de circulação econômica: a produção e a circulação.

89. MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**, com a Emenda 1-69, Tomo II. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 366

90. BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**; 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999, p. 13.

91. BRITO, Edvaldo. *Op. Cit.* p. 42.

92. Embargos de Divergência no RESP. nº 43.133-SP - Primeira Seção - Rel. Min. Adhemar Maciel - in D.J. Seção I, de 16.09.96, p. 33.657, entre muitos outros.

93. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p.153: "A base de cálculo do tributo representa legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica da situação ou essência do fato gerador e sobre a qual se há de aplicar a alíquota."

94. BARRETO, Aires F. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 53.

95. ARZUA, HERON. **Lei Complementar nº 87/96**. In Palestra Realizada no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT), em 07.11.96, editado por IOB, 1997.

96. MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS – Substituição Tributária "para frente" e a Lei Complementar nº87/96, Art. 10**. In O ICMS e a LC 87/96 (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996, p. 11.

97. *Idem. Ibidem.*, p. 18

98. Neste sentido a seguinte decisão proferida pelo STJ: Recurso Especial nº 81642 – Primeira Turma – Rel. Min. Milton Gonçalves – unânime – decisão de 10.06.96: "Constitui ilegalidade a cobrança do ICM baseada em Pauta Fiscal, com manifesto desprezo ao critério natural do valor da operação (Decreto-lei nº 406/68, art. 68). A pré-determinação de valores nas pautas pode causar vedada majoração de tributo (art. 97, § 1º, CTN)."

99. GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.* p. 93.

100. *Idem. Ibidem.* Sustenta ainda Greco: "Isto, porém, fez com a LC 87/96 resultasse numa posição híbrida, de um lado, utilizando-se do conceito de margem como algo a ser somado e, de outro lado, focando sua principal preocupação com a determinação do preço na ponta."

101. MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1996, p. 122.

102. ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. **ICM – Linhas Mestras Constitucionais – O Diferimento**. In Revista de Direito Tributário – 23-24, p. 119.

103. KELSEN, Hans. **A Justiça e o Direito Natural** (trad. de João Baptista Machado). 2ª ed. Coimbra: Armênio Amado, 1979, p. 5.

104. Por força do artigo 491, II do RICMS/PR, as regras subseqüentes não são aplicáveis à energia elétrica.

Não incluímos nesta relação as hipóteses envolvendo a substituição tributária do serviço de transporte (art. 516) e as operações de marketing direto (art. 512) por se tratarem de casos específicos, bem como as hipóteses de diferimento uma vez que a lista de produtos e serviços envolvidos é extremamente ampla..

Tendo em vista a regra derivada do Convênio ICMS 81/93 (com a redação atualizada), bem como das regras específicas e gerais descritas nos artigos 480 a 491, certas operações, como regra geral, são excluídas do regime de substituição.

São elas:

- operações que envolvam substitutos tributários de uma mesma mercadoria, cabendo ao último fazê-la.

- a transferência entre estabelecimentos da empresa fabricante ou do importador, exceto varejista, e operações entre fabricantes ou importadores, hipóteses em que a responsabilidade pela retenção e pagamento do imposto recai sobre o estabelecimento que realizar a operação subseqüente;

- as saídas com destino à indústria que utilizar o produto como insumo;

- as remessas em que as mercadorias devam retornar ao estabelecimento, tais como remessas para demonstração, para industrialização, etc.

- saídas internas do fabricante diretamente para o consumidor final;

- operações interestaduais destinadas a não-contribuintes.

105. BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 141.

106. SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 104.

107. MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo II, 3ª ed., Coimbra: Editora Coimbra, 1991, p. 198.

108. GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.* p. 15.

109. FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 283.: "Os juristas alemães usam a palavra *eficácia*, a saber *Wirkung* e *wirksamkeit*. É comum o uso da palavra, como nas expressões "requisitos da eficácia" (*Wirksamkeitseerfordniss*), "eficácia construtiva" (*Entstehungswirkung, Konstitutive Wirkung*), e o conceito foi inclusive amplamente empregado entre modernos tributaristas, como Blumenstein."

110. *Idem. Ibidem*. O autor complementa ainda: "Não falamos em 'pagamento', pois esta é figura típica de extinção de obrigação e, no caso da antecipação, não chega a nascer a obrigação tributária; daí preferirmos tratar a hipótese como sendo de recolhimento e não de pagamento."

111. GRECO, Marco Aurélio e ZONARI, Anna Paola. **ICMS. Materialidade e Princípios Constitucionais**. In Curso de direito Tributário, vol. 2, 5ª ed. (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). Belém: CEJUP, p. 162.

112. BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (Revisão e complementação de Mizabel Abreu Machado Derzi). 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 520.
113. GRECO, Marco Aurélio e ZONARI, Anna Paola. *Op. Cit.*, p. 162.
114. MELO, José Eduardo Soares de. *Op. Cit.*, p. 179.
115. CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 29.
116. CAPPELLETTI, Mauro. **O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado**. 2ª ed. (Trad. Aroldo Plínio Gonçalves). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1992, p. 10.
117. JUNIOR, J. Cretella. **Elementos de Direito Constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 93.
118. Acerca da constitucionalidade das normas, já fizemos menção anteriormente à obra de CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
119. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 39.
120. BRITO, Edvaldo. **Problemas Jurídicos Atuais do ICMS**. In O ICMS, A LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais. (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1997, p. 95.
121. *Home Page* de Aldemário de Araújo [*on line*], Brasília, 1999. Disponível: <http://www.aldemario.adv.br/leicomp.htm> [capturado em 30.11.99].
122. BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais/EDUC, 1975.
123. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. Cit.* pp 56 e Seg.
124. Para Hans Kelsen, *Op. Cit.*, a avaliação de eficácia da norma não está no fato de ser justa ou injusta, mas sim no fato de ser válida ou não, daí a corrente fixação de âmbitos de validade.
125. *Idem. Ibidem.*
126. *Idem. Ibidem.*, p. 68.
127. Donde destacamos para o nosso desiderato: definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.
128. Trata especificamente da substituição tributária.
129. Regra derivada do art. 2º da lei de Introdução do Código Civil (Decreto-lei nº 4.657, de 04.09.1942).
130. Neste sentido Miguel Reale in Temas de Direito Positivo, Revista dos Tribunais, p. 233
131. Recurso Especial nº 40.539-4 – SP. Relator Min. Cesar Asfor Rocha, Sessão de 18.04.94.
132. GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária – ICMS – IPI – PIS – COFINS**. São Paulo: IOB, 1999, p. 117.
133. CASSONE, Vittorio. **ICMS – Lei Complementar nº 87/96 (comentada artigo por artigo)**. São Paulo: IOB, 1996, p. 48
134. ÁVILA, René Bergmann. **ICMS – Lei Complementar nº 87/96 Comentada e Anotada**. Porto Alegre: Síntese Editora, 1996, p. 102.

135. ARZUA, Heron. **Créditos do ICMS na Substituição Tributária**. In Revista Dialética 48/99, p. 65.
136. CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Princípios Constitucionais Tributários**. In Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18 – Resenha Tributária – p. 52.
137. HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional – A sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição Para a Interpretação Pluralista e "Procedimental" da Constituição**. (Trad. de Gilmar Ferreira Mendes). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997, p. 49.
138. BACHOF, Otto. *Op. Cit.*
139. *Idem. Ibidem.*
140. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 1.129.
141. SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 58.
142. CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 40.
143. *Idem. Ibidem.* O autor entende, em contrapartida, como inconstitucionalidade formal e orgânica aquela decorrente de vício de incompetência do órgão que promana o ato normativo.
144. JUSTEN FILHO, Marçal. In Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18 – Co-edição Resenha Tributária/CEU, 1993, pp 155-156.
145. BRITO, Edvaldo Pereira de. **Curso de Direito Tributário**, vol. 2, 3ª ed., CEJUP, 1994, pp. 439-440.
146. Recurso Especial nº 40.539-4 SP, relator Min. Cesar Asfor Rocha, em 18.04.94.
147. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 19 – co-edição Resenha Tributária/CEU, pp. 435-436.
148. MACHADO, Hugo de Brito. In Repertório IOB de Jurisprudência, 1993 – I, ementa 1/6853, p. 447.
149. COSTA, Alcides Jorge. **ICMS e Substituição Tributária**. Revista Dialética nº 2, pp 92-93.
150. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 235.
151. KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. (trad. de Luís Carlos Borges), 2ª ed., São Paulo: Editora Martins Fontes, 1992, p. 129.
152. *Idem. Ibidem.*
153. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. Cit.*, p. 12.
154. ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário** (Prefácio de Paulo de Barros Carvalho). São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 73.
155. ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 30.
156. BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar – Teoria e Comentários**. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 147
157. AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 162.
158. SOUZA, Hamilton Dias de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva/CEEU, p. 30.

159. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 147.

160. BORGES, José Souto Maior. **Imunidade ao ICMS nas Operações Interestaduais Com Derivados de Petróleo**. In Imposto de Renda e Problemas Jurídicos. (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética. 1995, p. 111.

161. *Idem. Ibidem.* Extrai-se ainda a seguinte lição de Souto Maior antes do advento da LC 87/96: "Admitir a substituição tributária em hipóteses que tais contraria expressa reserva constitucional da legalidade, que não foi editada até por impossibilidade material: não é possível substituir-se ao que não existe (nenhuma operação de circulação posterior). Se lei ordinária existisse, prevendo essa "substituição", seria inconstitucional."

162. GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.*: Marco Aurélio, diferentemente deste entendimento, não prevê maiores objeções quanto ao tema no que se refere ao § 1º do art. 9º da LC 87/96, pois em se tratando de petróleo e derivados a regra busca, segundo ele, regular a substituição em relação as operações subseqüentes a ocorrerem no Estado de destino, em relação as quais o autor alega desconhecer objeções maiores que a consideração acerca do contribuinte consumidor final já levantada em nossos comentários.

163. COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo & ICMS – Reflexos Tributários**. Curitiba: Juruá. 1999, p.122.

164. A Lei a que se refere o autor é a Lei Complementar nº 24/75.

165. ARZUA, Heron. **A Questão da Legitimidade dos Convênios no ICMS**. In Revista Dialética nº 47, p. 129.

166. Na prática, como comenta Arzua, considerando-se a sistemática da LC 24/75, os acordos são celebrados pelos representantes dos Estados (normalmente, os Secretários de Fazenda ou Finanças) e, ao depois, ratificados pelo Poder Executivo da cada conveniente (Cf. arts. 3º e 4º). Após a confirmação dos Convênios pelo Poder Executivo de cada Estado, mediante decreto, referendando, assim, ato assinado pelo seu representante no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, haverá a publicação de sua ratificação geral (até 10 dias após findo o prazo da confirmação pelas Federadas) no "Diário Oficial" da União. Os convênios passariam a vigor no trigésimo dia após a referida publicação. É praxe, também, em seguida do ritual descrito na Lei Complementar nº 24/75, as Unidades Federativas editarem decreto incorporando o convênio à sua legislação tributária, quando é fixada a data de sua vigência no plano interno de cada qual.

167. "§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da data da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria".

168. ATALIBA, Geraldo. **Eficácia dos Convênios para Isenção do ICM**. In Revista de Direito Tributário, vol. 11-12, p. 110.

169. ARZUA, Heron, *apud* MIRANDA, Pontes de. **A questão da Legitimidade dos Convênios no ICMS**. In Revista Dialética nº 47, p. 132.

170. MENEZES, Paulo Lucena de. **ICMS. Sujeição Passiva**. In Curso de Direito Tributário (Coord. Ives Gandra da Silva Martins), vol. 2. 5ª ed. Belém: CEJUP, p. 183.

171. GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.*, p. 107.

172. *Idem. Ibidem.*, p. 110. Para Greco margem não deve ser definida por acordo, é matéria de lei, entendendo que "o acordo do art. 9º é mero instrumento de extensão da

eficácia da lei do Estado de destino, e não instrumento de edição de norma sobre substituição tributária."

173. BRITO, Edvaldo. *Op. Cit.*, p. 95.

174. CHIESA, Clélio. **Sistema Constitucional Tributário – Algumas Inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTR, 1997, p. 179.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

ARAÚJO, Aldemário de. *Home Page [on line]*, Brasília, 1999. Disponível: <http://www.aldemario.adv.br/leicomp.htm> [capturado em 30.11.99].

ARZUA, Heron. **Lei Complementar nº 87/96**. In Palestra Realizada no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT), em 07.11.96, editado por IOB, 1997.

_____. **Créditos do ICMS na Substituição Tributária**. In Revista Dialética 48/99

_____. **A Questão da Legitimidade dos Convênios no ICMS**. In Revista Dialética nº 47.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1990.

_____. **Lei Complementar na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

_____. **Eficácia dos Convênios para Isenção do ICM**. In Revista de Direito Tributário, vol. 11-12

ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. In **Substituição e Responsabilidade Tributária**. Cadernos de Direito Tributário, Revista de Direito Tributário nº 49.

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. **ICM – Linhas Mestras Constitucionais – O Diferimento**. In Revista de Direito Tributário – 23-24.

ÁVILA, René Bergmann. **ICMS. Lei Complementar nº 87/96. Comentada e Anotada**. Porto Alegre: Síntese, 1996.

BACHOF, Otto. **Normas Constitucionais Inconstitucionais?** (trad. de José Manuel M. Cardoso da Costa). Coimbra: Almedina, 1994.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, (Atual. Misabel Abreu Machado Derzi). 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. (Revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli). Rio de Janeiro: Forense, 1981

BARRETO, Aires F. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARROSO, Luiz Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar – Teoria e Comentários**. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

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

_____. **Carnaval Tributário**; 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999

BERLIRI, Antonio. *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*. Milão: Giuffré, 1965

BOBBIO, Norberto. *Teoria della Scienza Giuridica*. Torino, 1950.

BORGES, Arnaldo. **O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

BORGES, José Cassiano e DOS REIS, Maria Lúcia Américo. **O ICMS ao alcance de Todos**. 03. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais/EDUC, 1975.

_____. **Imunidade ao ICMS nas Operações Interestaduais Com Derivados de Petróleo**. In Imposto de Renda e Problemas Jurídicos. (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995

BRITO, Edvaldo. **Problemas Jurídicos Atuais do ICMS**. in O ICMS, A LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais, Coordenado por Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **Natureza Jurídica Mercantil do ICMS**. In O ICMS e a LC 87/96. (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996.

_____. **Curso de Direito Tributário**, vol. 2, 3ª ed., CEJUP, 1994

CANOTILHO, José Joaquim Gomes Canotilho. **Direito Constitucional**. 4. ed., Coimbra: Livraria Almedina, 1986.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Princípios Constitucionais Tributários**. In Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18 – Resenha Tributária.

CAPPELLETTI, Mauro. **O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado** (trad. de Aroldo Plínio Gonçalves), 2. ed., Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1992.

CARNEIRO, Maria Francisca. **Pesquisa Jurídica – Metodologia da Aprendizagem**. Curitiba: Juruá Editora, 1999.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

_____. **ICMS**. 5. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1992.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 11. ed., São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **ICMS. Lei Complementar nº 87/96**. São Paulo: IOB, 1998.

CASTRO, Alexandre Barros ; *et al.* **Conceitos Básicos de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Carthago & Forte Editoras Associadas, 1992.

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

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro Coêlho. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_____. **ICMS e Substituição Tributária**. Revista Dialética nº 2.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo & ICMS – Reflexos Tributários**. Curitiba: Juruá, 1999.

DA SILVA, Paulo Napoleão Nogueira. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

DENARI, Zelmo. *In* **Responsabilidade pelo ICMS na Substituição Regressiva**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 51.

ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário** (Prefácio de Paulo de Barros Carvalho). São Paulo: Max Limonad, 1997.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Vol. I. 4ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *In* **Código Tributário Nacional Comentado** (Coord. Por Vladimir Passos de Freitas). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

GASPAR, Walter. **ICMS Comentado**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Liber Juris, 1990.

_____. **1.000 Perguntas – Direito Tributário**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1983

GOMES, Carlos Roberto de Miranda e CASTRO, Adilson Gurgel de. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária**. São Paulo: IOB, 1999.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *In* **Aspecto Pessoal da Hipótese de Incidência**, p. 13. "A figura do diferimento não se confunde com a substituição."

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional. A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição Para a Interpretação Pluralista e "Procedimental" da Constituição**. (trad. de Gilmar Ferreira Mendes), Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

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

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1996.

JUNIOR, J. Cretella. **Elementos de Direito Constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

_____. *In* Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18 – Co-edição Resenha Tributária/CEU, 1993

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. (trad. João Baptista Machado), 6. ed., Coimbra: Armênio Amado Editora, 1984.

_____. **A Justiça e o Direito Natural**. (trad. João Baptista Machado), 2. ed., Coimbra: Armênio Amado Editora, 1979.

LA ROSA, Salvatore. **Eguaglianza Tributaria ed Esenzio ni Fiscali**. Milão: Giuffré, 1968.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

_____. *In* Repertório IOB de Jurisprudência, 1993 – I, ementa 1/6853

MANEIRA, Eduardo. **Direito Tributário. Princípio da Não-Surpresa.** Belo Horizonte: Del Rey Editora, 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Curso de Direito Tributário.** 5. ed., Belém: CEJUP, 1997.

_____. **Sistema Tributário na Constituição de 1988.** 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Lei Complementar Tributária. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 15.** (Estudos Coordenados por Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Co-edição do Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1990.

_____. **Técnica de Diferimento da Incidência do ICM.** In DCI - Diário do Comércio e Indústria. São Paulo, edição de 31.01.83.

_____. **Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96.** In O ICMS e a LC 87/96 (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996

_____. **A Substituição do Artigo 150, § 7º da Constituição Federal.** In Imposto de Renda e ICMS – Problemas Jurídicos (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995.

_____. **ICMS - Lei Complementar nº 87/96.** Palestra proferida em 10.12.96 no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, editado por IOB, 1997.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS. Substituição Tributária "para frente" e a Lei Complementar nº 87/96, Art. 10.** (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS. Teoria e Prática.** 2. ed., São Paulo: Dialética, 1996.

_____. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares e LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária.** São Paulo: Dialética, 1998.

MENEZES, Paulo Lucena de. **ICMS. Sujeição Passiva,** in Curso de Direito Tributário, Coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. 5. ed., Belém: CEJUP, 1997, vol. 2, p. 173.

MERSAN, Carlos A. **Direito Tributário.** (trad. de Dejalma de Campos), 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional. Tomo II. Introdução à Teoria da Constituição.** 2. ed., Coimbra: Coimbra Editora Limitada, 1988.

_____. **Manual de Direito Constitucional. Tomo II. Constituição e Inconstitucionalidade.** 3. ed., Coimbra: Coimbra Editora Limitada, 1991.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967,** com a Emenda 1-69, Tomo II. São Paulo: Revista dos Tribunais

NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional.** 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NOGUEIRA, Alberto. **Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito.** Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 9. ed., São Paulo: Saraiva, 1989.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária.** 1ª ed. – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. **Substituição Tributária Para Frente**. Revista Teia Jurídica [*on line*], Recife, 1996. Disponível: <http://www.teiajuridica.com/mz/padua.htm> [capturado em 30.11.99].

RIBEIRO, Wanderlei Ban. **Uma Síntese do ICMS**. São Paulo: IOB, 1989.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. **Determinação do Montante do Tributo**. São Paulo: IOB, 1992.

SANTANA, Maria Lúcia Levy Malta. **O Diferimento no ICMS**. 1. ed., São Paulo: Ed. Julex Livros, 1992.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

SOUZA, Hamilton Dias de. **O ICMS na Lei Complementar nº 87/96**. Repertório IOB de Jurisprudência 1/10590.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, 3ª ed., Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 15. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

ZONARI, Anna Paola e GRECO, Marco Aurélio. **ICMS - Materialidade e Princípios Constitucionais**. *in* Curso de Direito Tributário, Coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. 5. ed., Belém: CEJUP, 1997, vol. 2.

* advogado em Curitiba (PR), pós-graduado em Direito Tributário, consultor jurídico empresarial e assessor jurídico de várias empresas, instrutor, palestrante e conferencista na área de tributos indiretos, diretor jurídico de Acto Edição de Publicações Fiscais e Acto Cursos Empresariais, professor universitário de Direito Tributário e Planejamento Tributário nos cursos de graduação e pós-graduação da Uniandrade, membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná (IDT/PR), membro honorário do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), membro da Academia Brasileira de Direito Tributário (ABDT)

Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1404> >. Acesso em: 28 mar. 2007.