

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Alessandra Machado Brandão Teixeira

Sumário

1. Introdução. 2. Imposição tributária. 3. O tributo. 4. A estrutura da norma jurídica tributária. 5. A contribuição do Prof. Sacha Calmon. 6. Sujeição passiva. 7. Substituição tributária perante o pensamento tipológico. 8. A substituição tributária propriamente dita. 9. Substituição *para frente e para trás*. 10. A Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993. 11. O direito à retenção e o direito de regresso. 12. Críticas à substituição tributária. 13. Conclusão. 14. Fontes bibliográficas.

1 INTRODUÇÃO

Observa-se, desde as primeiras civilizações politicamente organizadas, a existência do tributo, e pela análise deste instituto, no decorrer da evolução dessas sociedades, pode-se concluir que ele sempre se rendeu ao contexto social do período no qual se encontrava inserido.

Não obstante sempre se moldar à realidade de cada época, o tributo manteve traços comuns, inerentes ao seu próprio conceito ontológico, que diz respeito à sua essência determinante: o de ser o meio pelo qual o Estado obtém ingressos, que o tornam apto a arcar com seus gastos primordiais.

Para o exercício do poder de tributar, o Estado Democrático de Direito utiliza-se de instrumentos, como o princípio da praticidade, que consiste na administração simplificadora da lei, método que objetiva facilitar a execução das leis fiscais. Um desses instrumentos é o instituto da substituição tributária, ou seja, a eleição, pela lei, de um sujeito passivo diverso daquele que praticou o fato gerador de determinada espécie tributária.

2 A IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA

Primeiramente, ressaltam-se as funções básicas da imposição tributária, com o escopo de que, ao se desvendarem as razões que levam à tributação, se compreenda o fenômeno da substituição tributária, uma vez que esta só existe devido ao fato de que a tributação torna-se cada vez mais necessária ao Estado.

Nos dias atuais, o tributo tem funcionado, também, como instrumento de intervenção ou regulação pública, pois, por meio dele tem-se procurado garantir a liberdade de livre iniciativa econômica (Estado Liberal) em um contexto de igualdade de oportunidades (Estado Social).¹

O conceito de tributação, atualmente, não se limita ao orçamento fiscal, não é mais simplesmente um meio de obter recursos para o Estado, mas constitui um dos principais instrumentos de repartição de riqueza e desenvolvimento econômico. A utilização da tributação com finalidades não-fiscais é de fundamental importância para a consecução dos objetivos da política econômica e social peculiares ao Estado Democrático de Direito. Entretanto, questiona-se essa utilização crescente da política extrafiscal em razão dos limites que lhe são impostos e a sua necessária relação com os limites e princípios retores do poder de tributar. O instrumento para a consecução de todos estes ditames exigidos pela tributação moderna é o tributo.

3 O TRIBUTO

A definição legal do tributo está contida no art. 3º do Código Tributário Nacional:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

1 BOTELHO, Werther. *Da tributação e sua destinação*, p. 35-44.

Paulo de Barros Carvalho² analisa sistematicamente esta definição legal, bem como lhe faz algumas críticas, principalmente no que diz respeito à linguagem utilizada pelo legislador: *Tributo é uma prestação pecuniária compulsória*.

“Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que receberiam o influxo de outro modal – o ‘permitido’). Por decorrência, independem da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse. Concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária.”

A principal crítica que o mencionado autor faz à definição legal consiste na linguagem adotada pelo legislador, um misto de linguagem comum e de linguagem científica. No que tange à expressão *em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*, contida no conceito,

“o problema da linguagem se evidencia, visto que a expressão é prescindível e redundante, em que o político despreocupado com o rigor comete dois erros grosseiros: primeiro, ao repetir o caráter pecuniário da prestação. Note-se que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano, que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza fiscal”.

Em que pese a autoridade da argumentação contrária ao art. 3º do CTN, entende-se que ele define tributo de forma aceitável. A existência de expressões redundantes não tem o poder de comprometer ou desnaturar todo o conceito, devendo ser entendidas como fruto de um cuidado excessivo do legislador, plenamente justificável, dada a importância da matéria. Ademais, tem o mérito de resgatar toda a acepção histórica do tributo ao incluir a expressão *ou em cujo valor nela se*

2 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 20.

possa exprimir. Isto porque é importante gizar que a finalidade maior da tributação é suprir as necessidades do Estado para que este possa viabilizar suas atividades. Inicialmente, dada a carência de moeda, as imposições eram fundamentalmente *in natura* ou *in labore*. Com o desenvolvimento da sociedade e da atividade financeira em especial, principalmente com a introdução do papel-moeda, a tributação foi gradativamente sendo imposta em dinheiro, normalmente em nome da praticidade do recolhimento. Entretanto, hodiernamente persistem situações em que as necessidades estatais não podem ser satisfeitas em dinheiro, havendo necessidade de contribuições *in natura* ou *in labore*.³

Que não constitua sanção de ato ilícito. Na opinião de Paulo de Barros Carvalho,

“traço sumamente relevante para a compreensão de ‘tributo’ está objetivado nessa frase, em que se determina a feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária. Foi oportuna a lembrança, uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. Como são idênticos os vínculos, isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que vamos conhecer a índole da relação”.

Instituída em lei. Com respeito a essa expressão, Paulo de Barros Carvalho assim a explicita:

“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei, é o cânone da legalidade, inscrito peremptoriamente no art. 5º, II, da Constituição Federal. E reiterando o mandamento, agora com foros de especialização, voltou o constituinte a ferir o assunto, enunciando no art. 150, I, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (princípio da estrita legalidade).”

3 BOTELHO, Werther. *Da tributação e sua destinação*, cit., p. 29.

Finalmente a última condição estatuída pelo legislador com o escopo de definir o tributo: *e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*.

“Devemos entendê-la sem o exagero que deflui do texto. Se é verdade que atos importantes do procedimento de arrecadação tributária pertencem à classe dos vinculados, outros muitos existem, dentro da mesma atividade, em que o administrador está autorizado, pela lei, a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal.”⁴

Este é o conceito unanimemente adotado pela doutrina e pela jurisprudência nacional. Para se detectar se determinado instituto jurídico possui natureza tributária, deve-se reportar a esse conceito; atendendo às condições legalmente instituídas, tem-se que é um instituto cuja natureza jurídica é tributária. Todas as críticas podem ser respondidas tendo em vista, principalmente, o contexto em que o Código foi publicado, visto que ele significou um imensurável progresso do Direito Tributário, bem como se utilizou de conceitos já consagrados pelo mundo jurídico nacional.

Seguindo o ensinamento de Geraldo Ataliba,⁵ o conceito de tributo é constitucional, não cabendo a nenhuma lei alterar o seu alcance. É acatado pela ordem jurídica brasileira, tendo em vista que se amolda ao conceito adotado na Constituição, ainda que de maneira implícita. Por meio dele se desenvolvem todas as construções sistemáticas inerentes ao Direito Tributário, daí ser esse conceito tido como fundamental. Em conformidade com o pensamento de Lourival Vilanova, o conceito fundamental tem o condão de estruturar toda uma classe de conceitos relacionados a ele. O tributo é o centro do Direito Tributário.

4 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit. p. 23.

5 “Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser ‘redefinidos’ por lei. Admiti-los é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida.” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, p. 31.)

4 A ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A norma jurídica tributária pertence à espécie impositiva, em razão de posuir, por hipótese de incidência, fatos lícitos que não um acordo de vontades.

Paulo de Barros Carvalho, adotando a terminologia de Carlos Cossio, chama as normas impositivas de endonormas, e as sancionantes de perinormas, assim dividindo a norma jurídica tributária ou regra matriz de incidência em duas partes: hipótese endonormativa e consequência endonormativa.

Define, ainda, as hipóteses das normas como o conjunto de critérios necessários à identificação de um fato lícito, e não acordo de vontades capaz de gerar deveres tributários. As consequências por sua vez são definidas como o conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que há de se formar com a ocorrência das hipóteses endonormativas.⁶

Segundo ainda o eminente professor, no enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: **a)** critério material; **b)** critério espacial; e **c)** critério temporal.⁷

Critério material – indica o fato eleito como gerador da obrigação tributária, consiste em um ser, dar ou fazer.

“Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Esse núcleo, ao qual nos referimos,

6 “A hipótese, como proposição descritiva de situação objetiva real, na lição rigorosamente correta de Lourival Vilanova, é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos. Mas esse descriptor, que é o antecedente ou suposto da norma, está imerso na linguagem prescritiva do direito positivo, porque, mesmo formulado por um conceito de teor descritivo, vem atrelado à consequência da regra, onde reside a estipulação da conduta (prescritor), meta finalística e razão da própria existência do direito. Por isso, os conceitos jurídicos veiculados na hipótese não estão sujeitos aos valores de verdade ou falsidade, como as proposições descritivas que os cientistas emitem. As hipóteses das normas jurídicas valem, como também as respectivas consequências (prescritores) têm validade ou invalidade. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 167.)

7 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 167.

será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí por que aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer, etc.).”⁸

Critério temporal – delimita as condições de tempo agregadas à regra matriz de incidência:

“Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e o credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.”⁹

Critério espacial – introduz as coordenadas espaciais em que o fato jurígeno tributário há de se envolver:

“Acreditamos que os elementos indicadores da condição de espaço nos supostos das normas tributárias hão de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária: **a)** hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; **b)** hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; **c)** hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.”¹⁰

8 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 168.

9 *Ibidem*, p. 174

10 *Ibidem*, p. 171.

No que se relaciona à consequência, trazemos a proposição formulada por Paulo de Barros Carvalho:

“Se a hipótese funciona como descritor, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o conseqüente, como prescritor, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem foi cometido do dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.”

Dessa forma, constatamos que para este autor existem somente dois critérios em se tratando do conseqüente:

O critério pessoal, definidor de quem é o sujeito ativo e passivo da relação jurídica que se instaurou com a ocorrência da hipótese:

“O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro.”

O critério quantitativo, que define o *quantum* da prestação de dar – base de cálculo e alíquotas:

“O critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota. É no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo.”¹¹

11 CARVALHO, *Curso de direito tributário*, cit., p. 190.

Independente das divergências semânticas com relação aos elementos que compõem a estrutura da norma jurídica tributária, há um consenso doutrinário no que se refere à sua estrutura básica, estando certo que ela é formada por hipóteses de incidência e mandamento.

5 A CONTRIBUIÇÃO DO PROF. SACHA CALMON

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho,¹²

“a hipótese de incidência da norma jurídica tributária é composta por fatos, que se decompõem em aspectos; dentre os mais significativos estão o pessoal, o material, o temporal e o espacial. O aspecto pessoal da hipótese de incidência diz respeito à pessoa envolvida com o fato eleito como jurígeno – para fins tributários – pelo legislador. O aspecto material, nuclear, entronca com o fato mesmo. O aspecto espacial define as coordenadas espaciais ligadas ao fato, e o aspecto temporal, as coordenadas de tempo, tornando possível determinar o momento da sua ocorrência.

Os mandamentos das normas tributárias que estatuem as consequências da realização da hipótese de incidência descrevem a relação jurídica dela decorrente: põe o dever, esclarecendo quem é o credor e devedor, como se calcula o valor da prestação, onde, como e quando deve ser paga.

A consequência das normas tributárias é a relação jurídica tributária – relação do tipo obrigacional – com todos os seus elementos estruturais: sujeitos ativo e passivo e objeto. O sujeito ativo pode ser pessoa de direito público territorial ou não (parafiscalidade). O sujeito passivo pode ser direto ou indireto. Será direto quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constituir o fato gerador da sua obrigação. Será indireto quando tenha o dever de pagar tributo decorrente de fato de terceiro (o fenômeno da substituição tributária ou da responsabilidade legal”).

12 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1982, p. 87.

O estudo da sujeição passiva tributária formulado pelo Prof. Sacha Calmon demonstra que nem sempre a pessoa envolvida com a hipótese de incidência da norma tributária (aspecto pessoal da hipótese) é a mesma designada pelo mandamento da norma como sujeito passivo (aspecto subjetivo do mandamento).

Para ele, o objetivo da relação jurídica tributária é o pagamento do tributo. Esse pagar implica antes calcular o *quantum debeatur*; daí por que é correto afirmar que a consequência da norma de tributação se decompõe, também, em um aspecto quantitativo, ao lado do seu aspecto subjetivo (sujeito ativo e passivo).

O aspecto quantitativo apresenta dois elementos: base de cálculo e alíquotas, o que se iguala ao pensamento de Paulo de Barros Carvalho, embora nem todos os tributos possuam alíquotas e outros tantos prescindam de base de cálculo. Comportam, ainda, adições e subtrações.

Por essa fragmentação apresentada pelo Prof. Sacha Calmon, considera-se a estrutura da norma jurídica tributária a mais acertada entre as expostas. A magnitude de sua teoria reside no fato de alocar também na hipótese de incidência o aspecto pessoal, porque, se assim não fosse, o fenômeno da substituição tributária não poderia ser estudado tendo em vista a estrutura lógica da norma jurídica tributária. Estando o aspecto pessoal da norma somente adstrito à pessoa que tem relação direta com o fato lícito, não decorrente de acordo de vontades, descrito no aspecto material da hipótese de incidência, não se teria como justificar a ocorrência da substituição tributária, porque o aspecto material da hipótese está sempre ligado a uma pessoa que nem sempre é a que vai arcar com o pagamento do tributo, como ocorre nos casos de substituição tributária.

6 A SUJEIÇÃO PASSIVA

Analisando o aspecto pessoal da hipótese de incidência, pode-se chegar a uma primeira conclusão: de que a pessoa que irá arcar com o pagamento do tributo seja a mesma descrita como aquela que realiza o fato gerador, que pratica aquela conduta apta a fazer nascer a obrigação tributária. Entretanto, de acordo com o estabelecido pelo Código Tributário Nacional, a lei pode atribuir de modo expresso que outra pessoa, que não aquela que esteja em relação direta com o fato gerador, seja a responsável pelo tributo em questão.

A atribuição do Código Tributário Nacional em relação ao sujeito passivo determina a existência de duas espécies de sujeição passiva: *direta*, quando a pessoa ligada ao fato jurígeno descrito na hipótese da norma é a mesma que no comando ou consequência está obrigada a cumprir o dever tributário ali prescrito, e *indireta*, quando a pessoa que no mandamento deve cumprir o dever de pagar o tributo é diferente da que, na hipótese da norma, está envolvida com o fato gerador ou jurígeno.

O art. 128 do CTN estabelece:

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

Quando a lei atribui a pessoa estranha ao fato gerador a responsabilidade pelo pagamento de um tributo, o Código Tributário Nacional a denomina *responsável*, enquanto a pessoa que possui relação direta com o fato jurídico-tributário é chamada de *contribuinte*.

No plano pré-jurídico, deve-se levar em conta o princípio da praticidade, que se determina em duas razões, fundamentalmente: primeiro, ocorre a sujeição passiva indireta ou seja, o fenômeno jurídico de se pagar tributo por fato de terceiro. Segundo, para evitar o *periculum in mora* repudiado pelo princípio da segurança, e para dar maior comodidade ao credor, fato que é expressão máxima do princípio da praticidade, tendo em vista que a lei que instituir o tributo terá como objeto a simplificação de sua executoriedade. A primeira razão se justifica nos casos de sujeição passiva por transferência – solidariedade, sucessão e responsabilização –, enquanto a segunda razão só se justifica nos casos de substituição tributária, objeto do presente estudo.

A sistematização do fenômeno da sujeição passiva indireta se iniciou em Rubens Gomes de Sousa, na esteira do pensamento do co-autor do Código Tributário Nacional, e tal sistema foi também adotado por Fábio Fanucchi. Para esses autores, esta se subdividia em sujeição passiva indireta por transferência e por substituição, sendo que a primeira modalidade comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Dentre os casos de sujeição passiva indireta, interessa o fenômeno da substituição tributária, que possui como pioneiro o conceito formulado por Rubens Gomes de Sousa:

“Substituição – 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, fato ou negócio tributado; nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.”

Este conceito sofreu alterações doutrinárias, bem como legislativas, no decorrer do tempo, como se demonstrará a seguir.

De acordo com o conceito proposto por Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão,¹³ nos casos de substituição, o comando da norma prescreveria um dever a alguém decorrente de fato de terceiro, e seria imprescindível que a norma assim o fizesse, enquanto que, no que tange ao contribuinte, não seria necessário tal rigor normativo, porque, quando a lei descreve o fato gerador, implicitamente já determina o sujeito passivo como aquele que pratica a conduta descrita.

7 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PERANTE O PENSAMENTO TIPOLÓGICO

Antes de adentrarmos na teoria do tipo propriamente dita, cumpre ressaltar o pensamento de Alfredo Augusto Becker, em que a criação do substituto legal

13 Para Amílcar Falcão, o que faz diferir um sujeito passivo de outro é, somente, a modalidade da responsabilidade tributária (*Haftung*) que a cada um diz respeito. Esta responsabilidade será originária ou derivada (*Nebenhaftung, Garantiehaftung*). O que distingue, precisamente, a primeira modalidade da segunda é que aquela independe de qualquer menção expressa da lei, enquanto a última tem de ser legalmente regulada de modo inequívoco. Sujeito passivo tributário com responsabilidade originária é o contribuinte (*Steuerschuldner*). A sua configuração resulta da simples realização do fato imponible. O fato imponible é mero índice da capacidade contributiva. Verificado tal pressuposto de fato, sobressai logo a sua atribuição à pessoa, cuja capacidade econômica ele traduz. Os demais sujeitos passivos, no entanto, só se configuram se como tais instituídos por norma legal expressa.

tributário tanto é um fenômeno jurídico perfeitamente normal quanto é um processo técnico de criação do direito, utilizado com muito mais frequência do que se imagina. É importante a lição de Becker¹⁴ porque, como veremos a seguir, a substituição tributária será verdadeiramente criticada em virtude da maneira como vem sendo utilizada, cada vez mais se distanciando da idéia do tipo, que é um fenômeno normal, para basear-se na realidade e em notas comuns dos acontecimentos, permitindo que os institutos sejam realmente eficazes pela aproximação da norma ao fato social ou jurídico.

A substituição tributária nasce em decorrência de variadas razões, que terminam por traduzir o princípio da praticidade, e na maioria das vezes serve de instrumento deste princípio. Entretanto, grande parte dos autores que se ocupam do estudo da substituição tributária não indagam as razões que levam à existência do instituto, preferindo ignorá-las. O estudo do princípio da praticidade é fundamental à compreensão do fenômeno da substituição tributária, ocorrendo que somente tem sentido à luz da estrutura do tipo, que encontrou na Prof^a. Misabel sua mais brilhante, e talvez a única, expositora.

O princípio da praticidade traduz uma função nata da lei. Toda lei nasce para ser cumprida. Se, em alguns casos, o encargo tributário fosse cumprido pelo indivíduo que tem relação direta com o fato gerador, tornaria o seu adimplemento inviável. Em virtude dessa realidade, a lei opera a substituição, presumindo que o substituto apresente maior capacidade contributiva em relação ao substituído, proporcionando um maior cumprimento da lei que institui determinado tributo.

Em conformidade com o rico estudo da Prof^a. Misabel de Abreu Machado Derzi a respeito do tipo, percebe-se que este vem sendo utilizado de maneira equivocada. O tipo, “na acepção técnica que lhe empresta a metodologia moderna, é visto como uma ordem fluida que aceita transições contínuas e graduais, opõe-se ao conceito determinado e classificatório e, como tal, atende melhor aos princípios jurídicos de funcionalidade e permeabilidade às mudanças sociais, assim como à igualdade material ou Justiça.”¹⁵

Em razão de o tipo ser esta ordem fluida, a permitir presunções, bem como comparações, muitas vezes é confundido com conceitos. Isso se dá, no Direito

14 BECHER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, p. 504.

15 DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*, v. 14, p. 286.

Tributário, em razão das práticas desenvolvidas pela Administração na execução das leis fiscais que ensejam aplicação jurídica em massa da jurisprudência. Ocorre que nesses casos não se trata de tipo propriamente dito, e a razão do equívoco é facilmente compreensível tendo em vista que ele foi utilizado no sentido comum de esquema, generalização, que desconsidera as diferenças individuais.

“Em sentido lato, o modo de pensar tipificante é considerado uma técnica (ou mais uma) que torna a lei exequível. Está a serviço da praticabilidade, nome que designa, como lembra Isensee, a totalidade das condições que garantem uma execução legal eficiente e econômica. Como princípio jurídico, a praticabilidade tem relevância constitucional e está difusa no ordenamento.”¹⁶

O Direito Tributário apresenta uma tendência conceitual classificatória, em razão dos princípios constitucionais que o norteiam, quais sejam, a legalidade e a segurança jurídica. Ocorre que a praticidade, apesar de ser impropriamente denominada de tipificante, não o é, pois que ela se utiliza verdadeiramente de abstrações conceituais generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações, taxativas, somatórios e quantificações).

Para a Prof^a. Misabel, a praticabilidade assume um papel muito importante no Direito Tributário:

“Não obstante, nesse ramo do Direito, a praticidade, como princípio geral e difuso, além de informar as normas de modo amplo, assume significação muito especial. Ela se apresenta profundamente marcante. A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade reside no fato de que o Direito Tributário enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração, *ex officio* e de forma contínua.”¹⁷

A praticidade, embora dita *tipificante*, geralmente estabelece padrões rígidos, fechados, numericamente definidos (que tecnicamente atuam como presun-

16 DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*, v. 14, p. 251.

17 *Ibidem*, p. 252.

ções ou ficções), que não são tipos, na acepção técnica do termo. Ao contrário, esses padrões aproximam-se mais dos conceitos fechados e quantificados, em que pese basearem-se em tipos abertos, colhidos naquilo que é socialmente médio, freqüente ou mais representativo.

Em virtude de razões econômicas, a substituição tributária tem-se classificado em *para frente* e *para trás*.

A substituição tributária *para frente* representa uma das técnicas simplificadoras da execução da lei, legalmente previstas, devido à qual se presume a realização de operação de circulação futura, de acordo com o usual e ordinário, embora, eventualmente, ela possa não ocorrer. Tal mecanismo é utilizado visando simplificar a execução e a fiscalização, bem como coibir a evasão do tributo. Mas, no caso da substituição *para frente*, é alterada norma constitucional, uma vez que a Constituição Federal determina que o imposto sobre circulação de mercadorias incida sobre a operação de circulação. Tratando desse tipo de substituição tributária, presume-se que essa operação ocorrerá e o imposto será pago em momento anterior ao da sua realização.

Embora dito tipificante, esse fenômeno com o tipo não pode ser confundido. O tipo guarda estrita relação com a realidade, enquanto esse fenômeno com ela não se relaciona, visto que o imposto será pago antes mesmo que o fato jurígeno ocorra, não se indagando se a operação de circulação de mercadorias ocorrerá verdadeiramente; importa somente a arrecadação fiscal, ou seja, o cumprimento eficaz da lei que institui o imposto.

Na opinião da Prof^a. Misabel, “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso”.¹⁸ Em razão dessa distância provocada entre o aplicador e o caso concreto, o modo padronizante assume uma feição oposta ao modo de pensar verdadeiramente tipificante, que estreita esses dois pólos (aplicador e o caso concreto).

18 “Enquanto o modo de pensar esquematizante objetiva a aplicação do direito em massa, o modo de pensar econômico almeja a investigação exaustiva do caso concreto isolado para aplicação individual do Direito. O modo de pensar, que cria esquemas e padrões para facilitar a execução da lei, representa a resignação do prático ao normal, àquilo que é o usual ou freqüente; o modo de pensar econômico, como tal leciona Isensee, demonstra a ambição do aplicador do Direito em reconhecer, por trás da forma, aquilo que realmente aconteceu” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito...* cit., p. 264).

A utilização exagerada da substituição tributária se justifica, também, em razão do chamado estado de necessidade administrativo, criado por uma série de fatores, dos quais, primeiramente, apontamos a supercomplexidade e a ausência de sistema no Direito Tributário. No Brasil, há uma quantidade enorme de tributos, uma inflação legislativa crescente, representada não somente por lei em sentido formal e material, mas também por regulamentos, portarias. Outro fator é a falta de praticabilidade da lei fiscal. Algumas vezes institui-se um tributo cujo custo de arrecadação é desproporcional ao produto arrecadado; há inadequação da concepção legal de processo e procedimento, tradicionalmente voltados à aplicação individual do direito, à aplicação em massa, em especial, a milhares de casos de pouca significação econômica para o Fisco. E, por último, a falta de pessoal, tanto do ponto de vista quantitativo quanto técnico. Diante desse estado de necessidade administrativo, afrouxa-se o princípio da legalidade, em razão da economia administrativa, e substitui-se a aplicação da norma ao caso individual concreto, quando se deveria observar se o fato gerador ocorreu, pela aplicação da norma ao caso comum, esquemático, sendo natural que o fato gerador ocorresse.

A afronta que a substituição tributária *para frente* produz está claramente explicada em função do dilema entre a legalidade e a praticabilidade, tendo em vista que, no Brasil, tal dilema tem sido resolvido a favor desta última, o que representa uma solução mais vantajosa economicamente para o Estado.

Configurando o estado de necessidade administrativo, admite-se que se dê a execução simplificadora da lei, a qual atende à praticabilidade, como regra implícita superior, inerente à exigência democrática de observância (a mais próxima possível) da lei.¹⁹

Não obstante o inédito trabalho da Prof^a. Misabel, outros autores, mesmo sem se aterem especificamente ao tema *tipo*, acabaram confirmando a proposição jurídica por ela formulada, como Roque Carrazza que constata:

“Com o fito de estancar a sonegação deste imposto e, também, de facilitar os trabalhos fiscalizatórios, o ICMS está sendo cada vez mais exigido, não do realizador do fato imponible, mas de terceira pessoa, antes mesmo da própria ocorrência da operação mercantil.”

19 DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito...* cit., p. 269.

Analisado está o contexto jurídico em que a substituição tributária se instaura. É de suma importância esta análise, tendo em vista que, em razão da praticabilidade da lei tributária, muitas das vezes se está a preterir o princípio da legalidade e da segurança jurídica, pilares da atividade tributária.

8 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROPRIAMENTE DITA

Segundo o entendimento de Alcides Jorge Costa,²⁰ a designação de terceiro como sujeito passivo da obrigação tributária é prática antiga. Pietro Bodda²¹ refere que, na Itália, a primeira menção a este instituto acha-se na Lei n. 4.021, de 24 de agosto de 1877, sobre o imposto de riqueza mobiliária, que dispunha que as províncias, as comunas, as pessoas jurídicas, as sociedades em comandita por ações e as sociedades anônimas deviam declarar não apenas seus rendimentos próprios, mas também os salários, pensões e ordenados que pagavam, os juros de suas dívidas contratuais e as obrigações que emitiam, e pagar diretamente o imposto incidente sobre esses rendimentos, reembolsando-se do respectivo montante, mediante retenção, deduzida das quantias pagas.

Myrbach-Rheinfeld,²² em 1906, chamava a atenção para o fenômeno tributário que, posteriormente, passou a ser denominado substituição tributária: “Muito diferente da obrigação de pagamento imposta a uma pessoa é a obrigação que se apresenta ao lado da primeira, em relação a diversos impostos, a obrigação de perceber e recolher o imposto.” Entendia este renomado autor que aquele a quem incumbe esta obrigação aparece apenas como um órgão de arrecadação da administração financeira.

A designação, como sujeito passivo da obrigação tributária, de terceiro que não tem relação pessoal e direta com o fato gerador, chamou a atenção dos doutrinadores. Ernst Blumenstein²³ abordou o tema, analisando as várias cir-

20 COSTA, Alcides Jorge. ICMS e substituição tributária. Parecer. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 2 p. 70-95.

21 BODDA, Pietro, *apud* COSTA, Alcides Jorge. ICMS..., cit.

22 MYRBACH-RHEINFELD, *apud* COSTA, Alcides Jorge. ICMS..., cit.

23 BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*, p. 62-64.

cunhâncias que poderiam ser indicadas como *pressupostos da sujeição passiva* e observou que, excepcionalmente, uma pluralidade de sujeitos pode compartilhar de uma única relação jurídica tributária. Surgiria, dessa forma, um fenômeno assemelhado ao do direito privado, envolvendo solidariedade – distinta da forma do direito privado, porque somente instituível por lei, e atingindo não apenas o dever do débito, mas a todas as posições decorrentes da submissão do sujeito ao poder de imposição.

Blumenstein assinala ser questão prática esta de examinar se, de fato, o sujeito passivo cumpre seus deveres. Ao ordenamento, só cabe eliminar os empecilhos e impedimentos, especialmente por meio de uma *escolha idônea dos sujeitos para determinados tipos de impostos*.²⁴

O Estado pode escolher, dentre os vários sujeitos que se encontram em relação com o objeto do imposto, aqueles que ofereçam maior segurança para um exato adimplemento da obrigação tributária e, conseqüentemente, a aplicação da lei em massa.

O pensamento de Blumenstein comprova, como foi exposto anteriormente, que a substituição tributária está a serviço do princípio da praticidade, sendo este o que assegura o cumprimento da lei tributária em massa, servindo de instrumento dele e, na sua opinião, “mesmo sem a extinção do sujeito passivo, por vezes entra em seu lugar uma terceira pessoa. Todos os deveres que surgem da relação jurídica tributária são, por força da lei, atribuídas ao substituto.”

Tratando-se desta hipótese levantada pelo célebre doutrinador, pode acontecer no sentido de que o sujeito passivo é inteiramente eliminado, ocorrendo o que se denomina de substituição primitiva, ou de que, além de substituto, o primeiro titular conserva o dever material que nasce da relação jurídica tributária. É a denominada substituição cumulativa ou representação tributária. O mesmo Blumenstein afirma que a razão da instituição da substituição tributária decorre do fato de o substituto poder dispor do substrato econômico do objeto do imposto. Ele distingue, ainda, a substituição privativa, em que o dever de o substituto pagar exclui o do contribuinte da substituição cumulativa, em que o contribuinte responde solidariamente com o substituto pelo pagamento.

24 BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*, p. 58.

O perfil traçado por Blumenstein vem-se mantendo na doutrina, que também aceitou a denominação de substituto. Em livro publicado em 1937, A. D. Giannini,²⁵ citando Blumenstein, dizia:

“A lei tributária, no estender as obrigações tributárias a uma pessoa diferente do sujeito passivo, pode dar ainda um passo adiante, substituindo completamente o mesmo sujeito, nas relações com a Administração Financeira, por uma pessoa diversa, que toma o lugar da primeira e que é, pois, obrigada, não ao lado, mas em lugar do mesmo sujeito, ao cumprimento de todos os deveres, indistintamente, tanto os materiais quanto os formais, que derivam da relação jurídica tributária.”

Ainda, segundo o seu entendimento, para que uma pessoa assuma a posição de sujeito passivo tributário é necessário que se encontre em uma determinada e especial relação de fato ou jurídica com o objeto (material) do tributo. A partir de variações sobre a relação entre o sujeito e o objeto, pode-se estabelecer uma categorização de figuras.

A doutrina italiana posterior não se afastou dessa conceituação de substituição tributária, como verificamos em A. Berlini²⁶ e, entre os mais modernos, Francesco Tesaurò.²⁷

25 GIANNINI, A. D. *Il rapporto giuridico d'imposta*, p. 140.

26 “Existe substituição tributária quando, por decorrência de regra excepcional relativamente aos princípios gerais que regulam o ordenamento jurídico de um certo tributo, a realização do fato impositivo, ao invés de fazer nascer a obrigação a cargo de uma pessoa, fá-la surgir sobre outra pessoa.

A pessoa que, segundo a regra geral, teria de ser obrigada, fica liberada, total ou parcialmente. A substituição, em geral, importa que a definição do fato impositivo e de outros dados da obrigação seja feita com referência ao dito substituído, e não quanto ao substituto (embora diversamente possa estabelecer a lei).” (*Principi generali di diritto tributario*. 1962, p. 51 et seq.)

27 TESAURÒ, Francesco. *Istituzioni di diritto tributario*, v. 1, p. 120.

Essas diretrizes doutrinárias refletiram-se na doutrina de língua espanhola (conforme Fernando Sainz de Bujanda,²⁸ José Luiz Perez Ayala,²⁹ Eusebio Gonzales,³⁰ José Juan Ferreiro Lapatza).³¹ De resto, na Espanha, a figura do substituto vem definida no art. 32 da *Ley General Tributaria*:

“É substituto do contribuinte o sujeito passivo que, por imposição da lei e em lugar daquele, está obrigado a cumprir as prestações materiais e formais da obrigação tributária. O conceito aplica-se especialmente aos que se acham obrigados por lei a deduzir, por ocasião dos pagamentos que façam a outras pessoa, o gravame tributário correspondente, assumindo a obrigação de realizar seu recolhimento ao Tesouro.”

No direito brasileiro, a conceituação é idêntica (Rubens Gomes de Sousa, Alfredo Augusto Becker, Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coe-

28 SAINZ DE BUJANDA. *Lecciones de derecho financiero*, p. 219, et seq. Bujanda sublinha que o sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária. A nitidez da afirmativa exige que se ponha em destaque o tratamento jurídico e o econômico sobre a questão. Em termos econômicos, “sujeitos passivos da imposição são, em definitivo, as pessoas que suportam a carga tributária, isto é, aquelas que real e efetivamente fornecem, com base em seus patrimônios e suas rendas, os meios pecuniários destinados à cobertura dos gastos públicos. Só se dizem sujeitos passivos, de um ângulo jurídico, os partícipes de uma relação jurídica, na qual se integram como titulares de dever de pagar – mesmo que, posteriormente e através de processos extrajurídicos, transfiram a outrem o peso de seus encargos.

Assim sendo, exclui de cogitação os casos onde haja direito de reembolso assegurado ao sujeito passivo, já que a relação jurídica configurada não pode confundir-se com a obrigação tributária em sentido estrito, ainda que tenha natureza tributária.” (JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*, p. 140.)

29 “É que o tributo só pode ser exigido em decorrência da verificação de uma capacidade contributiva. O legislador, ao incluir uma certa situação na configuração do fato impositivo, assim atua por nela visualizar um fato economicamente relevante. Por isso, em princípio, somente poderia constituir-se sujeito passivo da relação tributária de direito material o sujeito titular ou beneficiário do referido fenômeno econômico. Mas nem sempre é assim.

A substituição supõe sempre uma alteração dos princípios lógicos que devem regular o tributo, exigindo necessariamente que ao substituto seja facultado o direito de regresso contra o “verdadeiro” contribuinte do imposto pago.” (JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*, p. 135-136.)

30 GONZALES, Eusebio. *Curso de derecho tributario*, v. 1, p. 268 et seq.

31 LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*, p. 514 et seq.

lho, dentre outros). A natureza da substituição foi objeto de várias doutrinas: trata-se de execução contra terceiros, para uns, de representação *ex lege*, para outros, de substituição em uma relação de direito público, ou, ainda, de uma figura típica do Direito Tributário. Importa salientar que o substituto não é qualquer terceiro que o legislador escolha arbitrariamente. Há de ser terceiro que tenha relação com o fato gerador. Como diz A. Berliini³² na substituição tributária a obrigação nasce “a cargo de um terceiro que se encontra com aquele fato (gerador) ou com seu autor em uma determinada relação”.

De fato, o fenômeno da substituição tributária não seria desejável, tendo em vista que quem praticou o fato jurígeno descrito na hipótese de incidência deveria efetuar o pagamento do tributo devido, conforme o pensamento original de Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão. Mas a substituição tributária faz parte da prática tributária. Sendo largamente utilizada pelo Estado, torna-se muitas vezes, necessária, não podendo ser ignorada pela ciência jurídica, uma vez que ela se justifica, também, pelo princípio da praticidade, se resguardada a segurança jurídica.

Ressalte-se que a própria norma jurídica tributária é que determina o responsável pelo pagamento do tributo devido. Nos casos de substituição, o responsável é, desde logo, o sujeito passivo previsto originariamente na norma. Dessa forma, conclui-se que não pode haver sujeito passivo original, tampouco substituto e substituído para efeito de caracterização do substituto legal tributário.

Rubens Gomes de Sousa não se ocupou especificamente da matéria, entretanto, em algumas de suas obras, dela fez referência:

“Quando muito poder-se-ia advertir que, do mesmo modo que a capacidade do legislador ordinário não é irrestrita para eleger fatos geradores (concretizações da definição legal da hipótese abstrata de incidência), tampouco o é para atribuir responsabilidades tributárias a terceiros. Esta ressalva, embora não conste do art. 121, parágrafo único, II, do CTN, pode ser havida como implícita pela atuação de um princípio geral de direito. Com efeito, a lei ordinária que atribuisse sujeição passiva a quem não tenha qualquer relação com a hipótese de incidência estaria definindo, não um

32 BERLINI, A. *Principios...* cit., p. 58.

responsável, mas um contribuinte; e o estaria fazendo em desacordo com o inciso I do dispositivo citado.”³³

Amílcar de Araújo Falcão adotou a concepção dualista da obrigação e acaudou a tese da dissociabilidade entre *debitum* e *obligatio*. Na sua opinião, na substituição tributária o fato jurígeno é atribuído ao contribuinte; prova disso é que, havendo isenção relativamente a ele, não nasce obrigação alguma.

“De tudo o que ficou dito, claro está que, por vezes, pode o legislador dissociar inteiramente a relação tributária, atribuindo o *debitum* a uma pessoa (contribuinte) e a responsabilidade pela sua solução a outra (substituto).”³⁴

Para este autor não existe similitude entre este fenômeno jurídico tributário e outros que ocorrem nos demais ramos do direito.

A substituição tributária mereceu análise de Alfredo Augusto Becker, que dedicou um capítulo de seu livro ao tema. Ele afirma que o legislador tem ampla liberdade para estruturar a regra jurídica tributária e escolher qualquer pessoa (física ou jurídica, privada ou pública) para sujeito passivo da obrigação tributária. Entretanto, existem limitações a essa liberdade e, basicamente, há apenas duas ressalvas a condicioná-la em virtude do sistema constitucional adotado.

A primeira ressalva é a de que, se o País adotar o princípio constitucional da capacidade contributiva, o legislador ordinário tem o dever jurídico de escolher para sujeito passivo: a) aquela pessoa cuja renda ou capital, acima do mínimo indispensável, foi eleita na hipótese de incidência como fato signo-presuntivo de riqueza; e b) qualquer outra pessoa, desde que lhe outorgue o direito de reembolso ou de retenção do tributo contra o substituído, ou seja, contra a pessoa que manifeste a capacidade contributiva materializada na situação colocada na hipótese de incidência.

A segunda ressalva é a de que, se a lei impuser a condição de sujeito passivo a um órgão estatal, a validade da regra jurídica tributária ficará condicionada a que o referido órgão tenha personalidade jurídica, que não se caracterize confusão entre

33 SOUSA, Rubens Gomes. *Sujeito passivo das taxas*, RDP, v. 16, p. 347.

34 FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*, p. 113.

credor e devedor, que haja competência tributária e não se verifique antinomia da regra com a totalidade do sistema jurídico.³⁵

Tratando-se especificamente da substituição tributária, Becker afirmou:

“Existe substituto legal tributário toda vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo-presuntivo.”³⁶

Na visão do Prof. Sacha Calmon, a substituição difere da simples sentença, tendo em vista que nesta a responsabilização pessoal do agente que não efetuou a retenção não necessita ser acompanhada do poder de ressarcimento do dispêndio. Há uma diversidade de situações quando o substituto está ou não envolvido na situação base do fato gerador. Quando houver vínculo entre o substituto e o núcleo do fato gerador, para ele, há a possibilidade do ressarcimento, segundo as regras de direito comum. Tal não se passa, entretanto, quando inexistente esse vínculo, pois, neste caso, surge imperiosamente a necessidade de assegurar o direito de regresso.

O Prof. Sacha Calmon leciona que o substituto paga dívida própria, não havendo como pretender invocar a regra de direito civil para ressarcir-se perante aquele que, economicamente, deveria ter sido o sujeito passivo. O posicionamento se justifica por ele entender que, em casos de substituição tributária,

“a hipótese de incidência da norma leva em conta um fato envolvendo uma pessoa determinada e em certas condições de tempo e lugar, e a consequência normativa atribui a outra pessoa o dever de pagar o tributo que não aquela envolvida na hipótese de incidência. Villegas, particularmente, chama esta pessoa de ‘destinatário legal tributário’ (à pessoa envolvida na hipótese).”³⁷

35 “É bem de ver que as condições expostas, genericamente, na segunda ressalva não são peculiares apenas ao caso de sujeição passiva, mas são inerentes a toda e qualquer atividade legiferante (especialmente as duas últimas).” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, p. 254-255).

36 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, cit.

37 “Ao estruturar a sujeição passiva indireta, o legislador, obrigatoriamente, se orienta por três fatores interligados: inerência, capacidade contributiva e regresso e/ou retenção.

Dessa forma, conclui-se que o substituto decorre exclusivamente da norma jurídica que o descreve, conforme demonstrado anteriormente, quando da análise dos fatores que determinam a estruturação da sujeição passiva indireta.

O Prof. Paulo de Barros Carvalho³⁸ tratou da substituição tributária em sua obra *Teoria da Norma Tributária*, na qual invoca, primeiramente, a teoria dualista da obrigação, pleiteando sua aplicabilidade a toda e qualquer relação jurídica. Conforme exposição anterior, o autor localiza um tópico de pessoalidade apenas no mandamento normativo, negando a existência de qualquer critério subjetivo na hipótese de incidência.

Ele manifesta-se, ainda, no sentido de que, quando o sujeito passivo é alheio ao fato tributário, caracteriza-se sanção administrativa.

Por meio das sucintas exposições supratranscritas, percebemos que muitos autores, ainda que de passagem, cuidaram do estudo da substituição tributária. Não obstante as divergências basicamente ideológicas sobre o tema, a doutrina nacional, bem como as estrangeiras, é unânime em proclamar que não pode haver imposição de um dever tributário a pessoa que não praticou o fato descrito na norma.

Esta questão, no que tange à substituição tributária, foi resolvida parcialmente devido à constatação doutrinária de que, tratando-se desse instituto, a norma

Através do primeiro fator procura-se analisar a necessidade de o responsável estar, de algum modo, ligado ao fato gerador do dever tributário.

Pelo segundo, pesquisa-se o fato do responsável cumprir com o dever tributário, independentemente de sua capacidade contributiva.

Pelo terceiro, perquire-se se é ou não obrigatória a possibilidade de regresso ou retenção do responsável contra o contribuinte ou contra a pessoa envolvida com o fato gerador, isto nos casos de substituição. Salienta-se que esses fatores estão sempre presentes em todas as legislações que versam sobre o tema.

O art. 128 do CTN é o dispositivo de quadro que condiciona toda a legislação acerca do assunto. Este artigo é uma moldura legal que contém todo o enredo e toda a paisagem da sujeição passiva indireta.

Através do disposto no art. 128, no direito brasileiro, somente pode ocorrer sujeição passiva por transferência ou por substituição quando o responsável está ligado, de alguma forma, à situação que constitui o fato jurídico eleito pelo legislador.

A consequência prática imediata é que, enquanto não ocorrido o fato jurídico, não pode haver responsável" (COELHO, Sacha Calmon. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 5, p. 208.)

38 CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, p. 157.

já designa o contribuinte, que será chamado de substituto. Neste caso, não há transferência ou substituição propriamente dita de um sujeito passivo original para outro derivado. A própria norma já designa o substituto como o sujeito passivo direto.

Há uma afirmação unânime dos maiores estudiosos do Direito Tributário, nacionais e estrangeiros, de que o substituto tem relação direta com a descrição fática contida na norma, ou por participar, ainda que indiretamente, da situação ou ainda por ter sido designado pela própria norma como sujeito passivo.

Apesar dessa afirmação científica, a evolução do instituto da substituição tributária, no Brasil, cada vez mais se afasta dos princípios retores da atividade tributária. Constata-se por uma análise da legislação atual, bem como das decisões judiciais, que a substituição tributária assumiu contornos jamais desejados pelos estudiosos do assunto. No que se relaciona ao ICMS, um dos impostos em que o instituto melhor se adapta, ocorre uma verdadeira afronta aos basilares princípios que regem a atividade tributária, acabando por se admitir que haja o cumprimento da obrigação tributária, mesmo que o fato gerador ainda não tenha ocorrido. Daí a indignação dos doutrinadores.

9 SUBSTITUIÇÃO PARA FRENTE E PARA TRÁS

Modernamente, por motivos econômicos e para efeito dos impostos que incidem em cadeia, a substituição tributária possui uma subdivisão *para frente* e *para trás*.

Singelamente, a substituição *para trás* consiste no fato de que o contribuinte (substituto) que adquire a mercadoria, paga o imposto em razão da operação de circulação por ele promovida, e o devido pelo produtor ou equivalente (substituído), quando este promoveu a circulação da mercadoria por ele (substituto) adquirida. Exemplo desta modalidade de substituição é a sistemática que considera devido, pelos frigoríficos, o ICMS, decorrente da circulação das cabeças de gado, o qual seria devido, normalmente, pelos pecuaristas ou proprietários dos rebanhos. Este fenômeno é decorrência de a administração tributária encontrar maior comodidade e segurança na forma de cobrança pela qual, aquele que promove a circulação posterior, paga o ICMS também pela circulação anterior, sem, entretanto, suportar o ônus econômico, que continua a cargo daquele que promoveu a circulação anterior.

Tratando-se de substituição *para frente*, ocorre uma antecipação do pagamento do imposto, pois o contribuinte escolhido pela norma (substituto) arca com o imposto, bem como o imposto que será devido nas operações posteriores.

Contudo, os doutrinadores, neste caso, denunciam flagrante inconstitucionalidade da chamada substituição *progressiva* ou *para frente*, porque, segundo esta sistemática, exige-se antecipação de um imposto cujo fato gerador não ocorreu. Exemplo dessa modalidade é o ICMS pago pelas fábricas de cerveja, tendo em vista as posteriores etapas de circulação de mercadorias até chegar ao consumidor final. Quando se tratar da modalidade *para frente*, qualquer sistema que o legislador queira instituir para captar o imposto, antes que ocorra o fato gerador ou fato jurígeno do substituído, será inconstitucional, pelo simples fato de desatender o art. 128 do CTN.

Se não houve fato gerador, impossível será existir qualquer vinculação do responsável com a situação fática, que faz nascer o dever tributário; caso contrário, teríamos uma consequência destituída de antecedente, um dever sem causa jurídica, sem hipótese de incidência materializada no mandamento.

No entanto, o sistema da substituição *para frente* é o mais difundido entre nós, não obstante o fato de que ninguém pode ser responsabilizado em casos de transferência inexistindo inerência.

A situação jurígena tributária deve ser estruturada normativamente, levando em conta a capacidade para contribuir de quem, na hipótese, está envolvida com ela.

10 A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 3, DE 17 DE MARÇO DE 1993

Tendo em vista legitimar definitivamente a *substituição para frente*, instituída originariamente pelo Convênio n. 105/92,³⁹ promulgou-se a Emenda Constitucional n.

39 O Supremo Tribunal Federal, em acórdão de que foi Relator o Ministro Paulo Brossard, decidiu sobre o Convênio n. 105/92: "A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir legislação futura.

3, de 17 de março de 1993, que acrescentou um parágrafo ao artigo, do Sistema Tributário Nacional, que trata do ICMS. Tal dispositivo dispõe expressamente que a lei poderá exigir a antecipação de imposto relativo a operações futuras, tomando-se por base o valor estimado das operações, estando assim redigido:

"Art. 150

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

De acordo com a doutrina nacional, o § 7º do art. 150 entra em conflito com outros dispositivos da Constituição Federal de espectro maior.

J. J. Canotilho⁴⁰ defende a tese da integração, afirmando que cabe ao intérprete conciliar os dispositivos, procurando uma inteligência do dispositivo conflitante de menor espectro que permita sua integração ao de maior.

A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes; revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária. Reafirmação da antiga jurisprudência do STF, mais que cinquentenária. Ação direta que não se conhece por impossibilidade jurídica do pedido, nos termos do voto proferido na ADIn n. 2/1/600." (ADIn 85-3-DF, *Diário da Justiça da União*, de 29/5/1992, p. 78.333.)

40 "Já houve oportunidade de se afirmar que o sentido útil assinalado ao princípio da unidade da Constituição é o de unidade hierárquico-normativa. Afasta-se qualquer idéia de plenitude lógica do ordenamento constitucional e qualquer idéia valorativo-integracionista, conducente à idéia de Constituição como ordem de valores.

O princípio da unidade hierárquico-normativa significa que todas as normas contidas numa constituição formal têm igual dignidade (não há normas só formas nem hierarquias de supra-infra-ordenação dentro da lei constitucional). De acordo com esta premissa, só o legislador constituinte tem competência para estabelecer exceções à unidade hierárquico-normativa dos preceitos constitucionais (ex: normas de revisão concebidas como normas superconstitucionais). Como se irá ver em sede de interpretação, o princípio da unidade normativa conduz à rejeição de duas teses, ainda hoje muito correntes na doutrina do direito constitucional: a tese das antinomias alternativas; a tese das normas constitucionais inconstitucionais." (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*, p. 118.).

Muito embora a reflexão sobre o conflito entre normas de hierarquia diferente dentro da Constituição Federal seja de suma importância, não se aplica no caso do § 7º do art. 150 da Constituição Federal, até porque muitos autores não aceitam a existência de normas de maior ou menor hierarquia dentro do texto constitucional. Para a maioria dos doutrinadores nacionais, o cerne da questão consiste em saber se o dispositivo atingiria cláusulas pétreas, isto é, cláusulas de impossível modificação. É de se saber se poderia ou não haver emenda constitucional alterando alguns dos princípios imodificáveis a que se refere o § 4º do art. 60, assim redigido:

“Art. 60

§ 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.”

Edvaldo Brito⁴¹ se manifesta sobre a inconstitucionalidade mencionada, admitindo que o legislador pode tudo, especialmente quando se trata do legislador das

41 “Afirmar-se sempre que o legislador pode tudo, especialmente quando se trata do legislador das normas constitucionais. Afirmar-se, outrossim, que esse poder tem limites, os quais já foram explicados supra. Nada obstante, reitere-se.

Primeiro, a linguagem tem elaboração própria que requer investigações e análises que somente podem ser tarefas de um grande número de investigadores que distribuam nos afazeres e se controlem reciprocamente (Kalinowski). Assim, o legislador, ao exercer a sua parte, enunciando a regra jurídica, deve usar vocabulário próprio (modais deonticos) como conteúdo que revele, com rigor, as categorias. Esse vocabulário provém de diversas línguas formadas por diferentes linguagens (comum ou natural; científica; técnica, etc.). Ao legislador, cumpre a tarefa de formular a linguagem objeto quando o sistema jurídico é do tipo continental europeu.

Os demais investigadores, que trabalham a metalinguagem, isto é, falam sobre a linguagem objeto, têm a tarefa de legislador racional (Carlos Santiago Nono) suprindo os defeitos daquele outro, de ‘carne e osso’ E supre, enquadrando a linguagem objeto em circunstâncias de tempo e de espaço. Daí a importância das propriedades semióticas do direito.

Pois bem: a investigação, pela linha das propriedades pragmáticas do direito, conduz a afirmar que inexistente a categoria fato gerador presumido. E sendo uma contradição em termos, nem mesmo o legislador das normas constitucionais poderia arvorar-se a criá-lo.

normas constitucionais, entretanto, tal poder é limitado. Além de outros fatores, salienta que 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. Portanto, não há fato gerador presumido, sob pena de admitir-se a inadmissível subvenção, antes denunciada. O acréscimo do § 7º, na redação que lhe deu a Emenda n. 3/93, ao art. 150 da Constituição jurídica, consiste em subtrair, sem causa justa, a propriedade, cuja aquisição e exercício são direitos inatos no homem.

Alcides Jorge Costa, ainda no que tange à Emenda Constitucional n. 3/93, ressalta:

“De fato, o referido § 7º prevê a atribuição, ao sujeito passivo, da condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Nota-se que o texto do dispositivo fala em fato gerador e não em fatos geradores. Portanto, a responsabilidade deve limitar-se a um fato gerador apenas e não a vários que possam suceder-se em cadeia, como ocorre no ICMS. A interpretação de qualquer dispositivo legal não pode levar a resultado que lhe tolha a praticabilidade. Se o § 7º, em discussão, manda que a quantia paga seja restituída caso não se realize o fato gerador presumido (note-se o singular), o responsável não se realizou caso sua responsabilidade se limite à operação seguinte.”⁴²

Não obstante a superveniência de tal emenda, a maioria dos doutrinadores ainda considera inconstitucional tal procedimento. A constitucionalidade do § 7º do art. 150 da Constituição tem sido objeto de debates. Leila Paiva⁴³ assim entende:

Falta-lhe legitimidade para modificar conteúdo de direito inato do homem construído pela pragmática constitucional, porque lhe faltam atribuições para revogar o princípio da identidade de que se forjou, em termos de lógica. Para a disciplina do pensamento humano, necessária à interação social.” (BRITO, Edvaldo. *Curso de direito tributário*, p. 138-440.)

42 COSTA, Alcides Jorge. ICMS..., cit., p. 70-95.

43 PAIVA, Leila. Fato gerador presumido. In: *Direito tributário atual*, v. 13, p. 50-51.

“A forma da Emenda n. 3/93 de fato persiste intacta, já que foram observados os ditames relativos ao procedimento. Mas trata-se de ‘forma’ que não ‘vale para’ o ordenamento brasileiro, pois seu ‘substrato material’ é totalmente incoerente com a realidade do sistema constitucional, estabelecida pelos princípios vetores. Razão por que não pode ingressar de modo legítimo no próprio ordenamento.”

Opinião contrária é a de Sacha Calmon,⁴⁴ para quem o procedimento é legítimo, desde que sejam assegurados mecanismos que permitam que o ônus não seja suportado pelo substituto, e ainda resguardada a devolução do imposto, caso as operações futuras não se realizem.

Os tribunais têm proferido decisões considerando legítima a substituição progressiva, tendo em vista a superveniência da referida emenda constitucional.

44 “O nó górdio da questão está em determinar se no direito brasileiro a presunção, nos casos de substituição tributária, exige, necessariamente, a ocorrência do fato gerador (caso das montadoras de automóveis). Parece-nos que a *legitimação jurídica* dessa última modalidade – substituição tributária com presunção de fato gerador – encontra fundamentação, aqui e alhures, em dois valores: a) na necessidade de evitar a evasão fiscal (segurança fiscal) e b) na necessidade de assegurar recursos com alto grau de previsão e praticabilidade (certeza fiscal). Todavia, não bastam. Para um sistema desse tipo existir com validade jurídica, é necessário, ainda, prever salvaguardas (justiça fiscal). É, portanto, absolutamente necessário que a lei garanta, àqueles que sofrem a tributação antecipada, três ordens de providências legais: *Primus* – A imediata recuperação, indexada se for o caso, do imposto que compulsoriamente o substituto lhe cobrou, no caso de não vir a realizar o fato gerador suposto. *Secundus* – A compensação imediata do imposto retido a maior, se menor for o valor da operação, antes suposta. *Tertius* – O direito de o adquirente do substituído – se contribuinte for – aproveitar o crédito daquele imposto pago pelo substituto, para preservar o princípio da não-cumulatividade. Quanto ao “retentor” ou “substituto”, a ordem jurídica tem que lhe assegurar, necessariamente, o direito de recuperar automaticamente, via mecanismo de preços, o valor dispendido no pagamento do imposto devido pelo ‘retido’ ou ‘substituto’. É o que se deduz, aliás, do CTN, em seu art. 128. Em suma, a existência de “fatos geradores supostos” por presunção legal depende do tratamento jurídico que se dê à questão. O princípio da não-cumulatividade, por si só, não lhe é impeditivo.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Caderno...*, cit..)

Cumpra-se alertar as proposições jurídicas sobre o tema, que se centralizam no fato de que, se não houve fato gerador, impossível será existir qualquer vinculação do responsável com a situação fáctica, que faz nascer o dever tributário. Caso contrário, teríamos uma conseqüência destituída de antecedente. Um dever sem causa jurídica, sem hipótese de incidência materializada no mandamento.

Gilberto de Ulhôa Canto⁴⁵ também escreve sobre o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, considerando-o um verdadeiro absurdo:

“É estranhável a inclusão do dispositivo como parágrafo de um artigo cujo *caput* em garantia assegurada ao contribuinte, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios determinadas práticas, e se insere em capítulo cujo nome é ‘Das Limitações ao Poder de Tributar’, quando, em verdade, o seu enunciado é uma inominável violência aos mesmos contribuintes, que nesse passo a Constituição protegia contra abusos da autoridade tributária.”

Roque Antônio Carrazza⁴⁶ se filia aos autores que consideram inconstitucional o dispositivo:

“Relembramos que a Emenda Constitucional n. 3/93, introduzindo um dispositivo na Constituição (§7º do art. 150), que autoriza a tributação de fato futuro, padece de incontornável inconstitucionalidade, porquanto vulnera o princípio da segurança jurídica da tributação.”

De acordo com a doutrina acima exposta, portanto, é unânime o entendimento de que a Emenda Constitucional n. 3/93 é inconstitucional. A uma, porque cria uma ficção legal, ou seja, um fato gerador não ocorrido, ou melhor, um fato gerador de tributo inexistente. A duas, porque violou o princípio da legalidade, que só admite imposição de fato gerador ocorrido e não de fato gerador hipotético, futuro e não ocorrido.

45 ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 18, p. 51-52, 1993.

46 CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, 2. ed., 2ª tiragem, Malheiros, p. 54.

Não obstante a maioria da doutrina brasileira afirmar ser o § 7º do art. 150, da Constituição Federal, inconstitucional, uma pequena minoria, quando do *XVII Simpósio Nacional de Direito Tributário*, concluiu que não há impedimento em que o legislador preveja o recolhimento do imposto antecipadamente à ocorrência do fato gerador, desde que este seja uma consequência necessária e obrigatória da conduta do contribuinte.

11 O DIREITO À RETENÇÃO E O DIREITO DE REGRESSO

Quando se trata de substituição tributária, além dos problemas constitucionais envolvidos, acarreta inquietações no que tange à retenção e ao direito ao regresso, pois tais institutos representam o direito de reter valores de terceiros em nosso poder ou o direito de, com apoio na lei, volta-mo-nos contra o patrimônio alheio em busca de um legítimo ressarcimento.

A doutrina brasileira debate no sentido de se concluir se esses direitos têm aplicabilidade ou não nos casos de sujeição passiva indireta, principalmente no que se relaciona à substituição tributária.

No caso de substituição tributária, é imprescindível que haja a possibilidade de regresso ou retenção, sem o que não haverá substituição, mas uma obrigação tributária autônoma e o pretensão substituto será o próprio contribuinte. De acordo com Roque Antônio Carrazza, somente deve ser compelido a pagar o tributo a pessoa que faz nascê-lo, realizando o seu fato imponible. Sendo assim, o substituto deve ter garantidos, pela lei, meios ágeis e efetivos para obter, junto ao substituído, um pronto ressarcimento. Do contrário, o substituído estará pagando tributo a título alheio, o que contraria as diretrizes maiores do sistema constitucional tributário brasileiro.⁴⁷

Nos casos de sujeição passiva indireta por transferência há que fazer distinções, existindo situações em que será possível o regresso ou a retenção, e outras em que será impossível.

Esta matéria de retenção ou de regresso, disciplinada claramente em outras províncias do direito, no CTN está apenas insinuada, por meio do princípio da inerência.

47 CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS, p. 53.

12 CRÍTICAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

As principais críticas formuladas à substituição tributária que foram objeto de relato anterior, se concentram principalmente na chamada substituição progressiva ou *para frente*, em virtude da exigência do cumprimento da obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador. Este preceito está insculpido no art. 150, § 7º, da Constituição Federal (Emenda Constitucional n. 3/93), alvo de numerosas críticas, conforme se demonstrou.

Ataliba e Aires Barreto⁴⁸ contestavam esta modalidade de transferência tributária pelas seguintes razões:

“a) Viola o princípio da tipicidade tributária – corolário da estrita legalidade tributária – porque importa exigência de ICMS antes da ocorrência do fato imponible (antes da saída do álcool carburante do estabelecimento produtor; b) viola o princípio da não-cumulatividade que garante o aproveitamento dos créditos do imposto incidente nas operações anteriores, assegurando, com isso, a atribuição de certa carga ideal de ICMS a cada contribuinte promovente de operação por ele alcançada; c) viola o preceito constitucional atributivo de competência tributária aos Estados-Membros que – ao definir o ‘fato signo presuntivo de riqueza’ sobre o qual poderá ser instituído o ICMS – já indica, de modo indubitável, o destinatário legal do tributo, vale dizer, o sujeito passivo tributário; d) viola o princípio da capacidade contributiva, por importar oneração do patrimônio daquele que é o destinatário legal tributário na medida de fato de outrem e não na medida revelada pelo fato tributário a seu cargo.”⁴⁸

13 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, pretende-se concluir que no mundo pré-jurídico o pensamento tipológico determina a existência da substituição tributária. O Poder Execu-

48 ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. Substituição e responsabilidade tributária. *RDT*, v. 49, p. 73-96.

tivo ou o Legislativo somente poderá detectar a necessidade da substituição tributária se, anteriormente à feitura da lei que a instituir, seja feita uma análise da realidade. Na busca pela realidade, serão observadas notas comuns que demonstram ter o substituto maior capacidade contributiva que o substituído.

Será também por essa análise da realidade fáctica, com base no pensamento tipológico, que se atentará para o fato de que para o real cumprimento da lei tributária é necessária a instituição da substituição tributária.

O raciocínio tipológico condiciona a existência da substituição tributária somente por meio desta espécie de raciocínio; pode-se concluir ser ela necessária, devendo ser instituída por lei e obedecendo aos princípios constitucionais pertinentes.

Em função desses princípios constitucionais que norteiam toda a atividade tributária é que, tratando-se do mundo jurídico, não pode o pensamento tipológico prevalecer, pois nessa fase o princípio da segurança jurídica é soberano.

Nesse aspecto também encontramos a magnitude do pensamento tipológico, na sua função de se adequar à realidade. Nesta fase jurídica, ele, por império da realidade, cede lugar ao princípio da segurança jurídica e da legalidade, transformando-se em um conceito classificatório fechado, que melhor se adequa ao Direito Tributário.

Por isso, erroneamente, o princípio da praticidade é chamado de tipológico. Conforme exposto acima, ele não o é, porque as estruturas formadas em função do tipo, ordens fluidas, se transformam em conceitos classificatórios fechados, para atenderem aos princípios constitucionais tributários.

Não fosse o raciocínio tipológico, a lei que institui a substituição tributária jamais seria eficaz, conforme Kelsen a entendia, ou seja, observada e realmente aplicada. Se esse instituto não espelhasse a realidade em que o substituto apresenta maiores condições de cumprir o encargo tributário do que o substituído, tratando-se das operações escolhidas pelo legislador, seja porque o substituto tem relação com o fato gerador, seja por sua capacidade contributiva, o cumprimento da lei seria impossível, e o Direito Tributário deixaria de ser um ramo do Direito constitucionalmente garantido, para ser arbitrário e ilegal.

Por intermédio do presente trabalho procurou-se abordar um tema muito atual, qual seja o fenômeno da substituição tributária, tendo em vista a utilização freqüente desse instituto, muitas vezes em total afronta aos princípios constitucionais tributários, e demonstrar que em algumas ocasiões ele se faz necessário, devendo ser utilizado dentro dos padrões estabelecidos pela Lei Maior.

Procurou-se, também, ainda que de forma restrita, demonstrar a aplicabilidade do raciocínio tipológico dentro da Ciência Jurídica, que não se sabe por que não tem merecido a atenção dos doutrinadores, não obstante representar um grande avanço no estudo do Direito, em todos os ramos em que se pretenda aprofundar.

Conclui-se demonstrando que no que tange às principais polêmicas instaladas tendo em vista a substituição tributária, a jurisprudência é oscilante, como se colhe de arestos do STJ:

“Constitucional – Tributário – ICMS – Leis complementares (Decreto-Lei n. 406/68 e Código Tributário Nacional), preexistentes à Constituição Federal e por ela recepcionadas – Convênios disciplinando a substituição tributária (66/88 e 107/89), 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 n. 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 art. 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, art. 128), deverá ser sempre alguém vinculado ao ‘fato gerador’, sendo de todo incabível que algum devedor (‘estranho’ em relação ao ato imponível) substitua outro que ainda não seja contribuinte relativamente à operação considerada.

O Convênio n. 66/88 (e 107/89), a pretexto de disciplinar o instituto da substituição tributária, já definido em Lei Complementar (CTN, art. 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 imponível.

Ao instituir, *in casu*, a substituição tributária, mediante antecipação do recolhimento do ICMS, o Convênio 66/88 desbordou-se da legislação de regência (Decreto-Lei n. 406/68, art. 1º, § 1º, e arts. 52 e 128 do CTN), quando se sabe que por determinação de regra transitória da Carta Política (art. 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”. (Resp. 38.529-6/SP – 1ª Turma – Rel. Ministro Garcia Vieira – j. 16/03/1994 – DJ 06/06/94, p. 14.237.)

“Tributário – ICMS – Cobrança antecipada – Veículos automotores – Convênio 66/88 e 107/89 – Decreto-Lei n. 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 n. 406/68, recepcionado na Nova Carta, alterado pela Lei Complementar n. 44/83 e o art. 128 do CTN, que se complementam, consagram a regra da substituição tributária.” (Resp 45. 923-0 /RS 2ª Turma Relator Ministro Peçanha Martins – j. 05/12/94 – DJ 6/2/95, p. 1.341.)

14 FONTES BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires. Substituição e responsabilidade tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais *RDT*, v. 49.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed., 4ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1995.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1970.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BLUMENSTEIN, Ernest. *Sistema di diritto delle imposte*. Trad. Francesco Forte. Milano: Dott A. Giuffrè, 1954.

- BOTELHO, Werther. *Da tributação e sua destinação*. 1. ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- BRITO, Edvaldo. *A substituição tributária no ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 1.
- CANTO, Gilberto de Uihôa. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, Co-edição CEU. Resenha Tributária, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 2. ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 7. ed., São Paulo: Saraiva, 1995.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- . *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 5.
- . *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1993, 1/6531, n. 16, p. 319/320.
- COSTA, Alcides Jorge. ICMS e substituição tributária – Parecer. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 2.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, v. 14, 1988.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Atualizado por Flávio Bauer Novelli. 4. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- GIANNINI A. D. *Il rapporto giuridico d'imposta*. Milano: Dott A. Giuffrè.
- . *Concetti fondamentali del diritto tributario*. Torino: Utet, 1956.
- GOMES DE SOUSA, Rubens. *Compêndio de legislação tributária*. IBET. Resenha Tributária, 1975.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Revista de Direito Tributário*, v. 9.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995.
- PAIVA, Leila. *Fato gerador presumido, direito tributário atual*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário/Resenha Tributária, 1994.