

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

PRISCILA GARCIA SECANI

**A INCOMPATIBILIDADE ENTRE A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA
TRIBUTÁRIA E O “FATO GERADOR PRESUMIDO” NA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”**

SÃO PAULO - SP

2013

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO – ESPECIALIZAÇÃO

PRISCILA GARCIA SECANI

**A INCOMPATIBILIDADE ENTRE A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA
TRIBUTÁRIA E O “FATO GERADOR PRESUMIDO” NA SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como
requisito parcial para a obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário pelo Instituto
Brasileiro de Estudos Tributários - IBET

SÃO PAULO – SP

2013

RESUMO

O presente trabalho objetiva demonstrar a incompatibilidade entre o denominado fato gerador presumido, bem como do instituto da Substituição Tributária “para frente”, e a Regra Matriz de Incidência Tributária.

Analiticamente, serão estudados os cinco aspectos que compõem a Regra Matriz e a violação decorrente da tributação pela sistemática da Substituição Tributária a cada um.

Além disso, serão apontadas questões de escopo político acerca da substituição tributária, essencialmente, a antecipação e eventual aumento de arrecadação e facilitação da fiscalização pelos órgãos responsáveis.

Por fim, as decisões proferidas pela Supremo Tribunal Federal e os principais fundamentos suscitados visando à declaração de constitucionalidade da Substituição Tributária também serão objeto de análise e crítica, confrontando com os aspectos da Regra Matriz eventualmente violados.

Palavras-chave: ICMS, substituição tributária “para frente”, regra matriz.

ABSTRACT

The purpose of this work is to demonstrate the incompatibility between the presumed taxable event, the Tax Substitution Regime on its "forward" type and the Matrix Rule of Tax Incidence.

In the first part, the violation arising from the tax substitution regime against the five aspects that compose the Matrix Rule will be examined analytically.

In the second part, the political issues regarding the tax substitution regime will be examined, especially the anticipation and the expectancy of simplifying fiscalization by tax authorities and the eventual revenue rise.

Finally, the decisions rendered by the Supreme Court and the main pleas in law seeking the declaration of the constitutionality of the regime will also be the object of analysis, confronting aspects of Matrix Rule eventually violated.

Keywords: ICMS, Tax Substitution, Matrix Rule.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
CAPÍTULO 1 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	8
1.1 Conceito de Substituição Tributária.....	8
1.2 Objetivo da Substituição Tributária.....	10
1.3 “Fato gerador presumido”	11
CAPÍTULO 2 – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	13
2.1 Conceito de Regra Matriz.....	13
2.2 Aspectos da Regra Matriz.....	13
2.2.1 Aspecto material x “fato gerador presumido”	14
2.2.2 Aspecto territorial x “fato gerador presumido”	16
2.2.3 Aspecto temporal x “fato gerador presumido”	17
2.2.4 Aspecto pessoal x “fato gerador presumido”	19
2.2.5 Aspecto quantitativo x “fato gerador presumido”	21
CAPÍTULO 3 – O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	24
3.1 Comentários às decisões preferidas relativamente à substituição tributária.....	24
CONCLUSÃO.....	28
BIBLIOGRAFIA.....	30

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a substituição tributária foi progressivamente inserida no sistema jurídico-tributário brasileiro, em razão das facilidades proporcionadas pela sistemática para a arrecadação e fiscalização.

Ultrapassada a barreira dos impostos, encontra-se presente também na arrecadação de contribuições¹, muitas vezes revestidas da denominada “retenção na fonte”, criando, ainda, diversas obrigações acessórias ao responsável pela retenção e recolhimento do tributo.

Em diversos estados-membros, a aplicabilidade da substituição tributária é praticamente unânime, seja em operações internas ou operações interestaduais, sendo que muitas vezes, na segunda hipótese, ignora-se a necessidade de Convênios e Protocolos determinados em Lei Complementar, impondo-se “acordos” entre contribuintes e Secretarias de Fazenda, sob pena de apreensão de mercadorias.

Todo o sucesso da substituição tributária converge a um elemento: o “fato gerador presumido”, então fundamento da antecipação do critério material que sequer existe, ampliação do rol de sujeitos passivos, base de cálculo desconhecida e incerta no momento da antecipação de sua incidência, o que muitas vezes importa verificar se aplicam-se aos tributos determinados na Constituição Federal ou se foram criados novos tributos.

O tributo parâmetro a ser utilizado para invocação da substituição tributária será o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, podendo haver referências a outros que recebem o tratamento.

Ante a semelhança entre os Princípios que regem o Direito Tributário e o Direito Penal, especialmente, Estrita Legalidade, Reserva Legal e Tipicidade, além do Sobreprincípio da

¹ Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 603.191. Voto da Ministra Ellen Greice ao reconhecer a repercussão geral: “Considero presente a relevância jurídica e também a econômica, porquanto o dispositivo questionado pretendeu assegurar a arrecadação das contribuições previdenciárias na cessão de mão-de-obra. Importante, nesses casos, analisar se o mecanismo da substituição tributária foi bem empregado, porquanto sua extrapolação poderia, em tese, implicar violação às normas de competência ou às exigências formais para a instituição de novos tributos. Ademais, havendo um número enorme de tributos sujeitos ao regime de substituição tributária, a análise do instituto é absolutamente relevante. Diga-se, ainda, que há um grande número de feitos envolvendo a substituição ora questionada.”

Segurança Jurídica, alguns equiparam a sistemática da substituição tributária ao cumprimento de pena por um crime com grande possibilidade de ocorrer, pois paga-se um tributo decorrente de uma situação fática que pode vir a ocorrer, mas inexistente.

Assim, ao analisar a Regra Matriz de Incidência Tributária e seus aspectos individualizados, especialmente o critério material trazido na hipótese de incidência, confrontá-los com o “fato gerador presumido”, será possível concluir se há ou não afronta aos ditames constitucionais que definem a incidência dos tributos.

Essa análise fornecerá subsídios para identificar se as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ora admitindo a substituição tributária, ora impedindo a restituição ao contribuinte do valor pago a maior, possuem caráter jurídico ou político.

CAPÍTULO 1 - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1. Conceito de Substituição Tributária

O texto original da Constituição Federal previa que caberia à Lei Complementar dispor acerca da substituição tributária. Esta prescrição possuía e possui aplicação somente ao ICMS, eis que se encontra no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”².

Nos Atos e Disposições Constitucionais Transitórias, em seu artigo 34, § 8º³, ficou estabelecido que se não fosse editada a Lei Complementar necessária à instituição do ICMS, os estados poderiam regulamentá-lo mediante Convênio em reunião do Conselho de Política Fazendária - “Confaz”, advindo o Convênio ICM nº 66, de 14 de dezembro de 1988, publicado em 16 de dezembro de 1988.

No mais, no § 9º do artigo 34, do ADCT, havia a previsão de substituição tributária sobre todas as operações, anteriores e posteriores, “para trás” e “para frente”, aplicável, especificamente, às distribuidoras de energia elétrica com o seguinte teor:

“§ 9º - Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto

² Redação original da Constituição Federal:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I – imposto sobre:

a) omissis;

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações de iniciem no exterior;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

a) omissis;

b) dispor sobre substituição tributária;”

³ “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores

(...)

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados 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 nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.”

O teor trazido pelo artigo 34 do ADCT, em que pese aplicável exclusivamente às operações de energia elétrica, muito se assemelha da definição dada à substituição tributária progressiva.

Em 1993, com o advento da Emenda Constitucional nº 3, foi inserido o § 7^o ao artigo 150 da Constituição Federal, o qual, além de mencionar a existência do “fato gerador presumido”, aumenta o campo de incidência da substituição tributária, a partir de então, também às contribuições.

Visando a regulamentação do ICMS, adveio da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir). Nela estão dispostos os critérios a serem considerados à base de cálculo, delegações à lei estadual acerca dos responsáveis pelo recolhimento do imposto, definição do “fato gerador presumido” e restituição do imposto pago na hipótese deste não se confirmar, necessidade de Protocolos e Convênios para a substituição tributária em operações interestaduais, dentre outras.

Contudo, a legislação não traz uma definição acerca da substituição tributária e suas figuras, apenas alguns elementos e características, de modo que pode ser entendida com antecipação dos valores devidos a título de imposto ou contribuição, pelo antecedente, das operações que presumidamente deverão ocorrer por toda a cadeia, até o consumidor final, ou seja, é a antecipação da arrecadação de fato ainda não ocorrido, mas que possui grande possibilidade de ocorrer.

Clésio Chiesa possui uma definição que sintetiza o instituto:

“A substituição tributária ‘para frente’, como é conhecida no ICMS, trata-se de um fenômeno em que o vendedor é compelido a pagar o imposto devido quanto à sua operação de venda e a recolher, na qualidade de substituto, o

⁴ “§ 7.º 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.”

ICMS que seria devido pelo adquirente em uma operação futura de provável ocorrência”.⁵

Deve ser esclarecido que a substituição tributária não foi uma novidade trazida pela Constituição Federal de 1988. Antes da Carta de 1988 já havia menção à substituição tributária na Lei Complementar nº 44, de 07 de dezembro de 1983 .

Embora a quase unanimidade da doutrina entenda pela inconstitucionalidade da substituição tributária, antes e depois da Emenda Constitucional nº 03/93, fica evidente que a manutenção da substituição tributária e seu aumento não possui caráter jurídico.

1.2. Objetivo da Substituição Tributária

A substituição tributária possui claramente dois objetivos que possuem caráter exclusivamente político: facilitar a fiscalização e garantir a arrecadação.

A facilitação da fiscalização ocorre em razão da concentração da tributação, em regra, no industrial ou importador que realizam a circulação da mercadoria e devem recolher o imposto devido, bem como o imposto que seria eventualmente devido pelo atacadista, varejista, pequeno comerciante, até o consumidor final.

É muito mais simples e fácil fiscalizar e cobrar o tributo do industrial ou importador que distribui a diversos adquirentes sediados 26 estados do País e Distrito Federal, ao invés de fiscalizar o varejista em cada venda isoladamente.

Garante-se, assim, a tributação da integralidade das mercadorias produzidas que possivelmente circularão em operações de venda futura. E mais, de forma antecipada, não havendo necessidade de aguardar as vendas ocorridas no trâmite comercial.

Além disso, há no País o entendimento de concentração de riqueza da indústria, como se todas as cadeias de produção tivessem grandes margens de lucro. Talvez esse entendimento decorra das políticas de incentivo justamente às grandes indústrias que possuem maiores margens de lucro, mas esse não é o objetivo. De qualquer forma, cultua-se que a indústria possui

⁵ CHIESA, CLÉLIO. Responsabilidade Tributária do Substituído nos Casos Progressivos em face da Inadimplência do Substituto. Grandes questões atuais do Direito Tributário 13º Volume – Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha, Dialética 2009, p. 71.

elevada capacidade financeira e a adimplência é maior e, ainda, em caso de inadimplência chegando-se a eventual cobrança executiva, tende-se a ter ativos e estoques com maiores valores para eventual garantia.

Assim, a substituição tributária, do ponto de vista do Fisco é um grande avanço de efetividade, pois o ente tributante recebe o tributo incidente e de maneira antecipada, não sendo necessário fiscalizar cada ponto de venda do País.

1.3. “Fato gerador presumido”

Conforme já mencionado, o “fato gerador presumido”, também denominado pela doutrina de “fato futuro” pode ser considerado o responsável pela existência da substituição tributária. Isso porque a possibilidade do fato imponible ou fato tributário das operações seguintes ocorrer é praticamente certa. Sempre deve ser frisado que o fato futuro, a circulação da mercadoria, ainda não ocorreu.

O “fato gerador presumido” e a substituição tributária consagram a inversão da ordem do surgimento da obrigação tributária, da subsunção e incidência, assim definida por Paulo de Barros Carvalho:

“Como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato, constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja, o liame abstrato, mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária. Empregando a terminologia do código Tributário Nacional, diríamos que ocorreu o ‘fato gerador’ (em concreto), surgindo daí a obrigação tributária: é a fenomenologia da chamada ‘incidência dos tributos’”.⁶

Pelas lições transcritas, a obrigação tributária advém da ocorrência de um evento previsto em lei como capaz de fazer incidir o tributo, mediante a conversão em linguagem competente.

⁶ CARVALHO, PAULO DE BARROS; Direito Tributário Linguagem e Método, 2ª edição, 2008, Editora Noeses, p. 421.

Sempre será exigido que um evento aconteça para a incidência do tributo. No caso do ICMS, é necessário, em regra, que a mercadoria circule em razão de um negócio jurídico de venda e compra, alterando seu proprietário (mercancia). Antes da circulação da mercadoria, não há incidência do imposto.

A Constituição Federal determina parte dos aspectos formadores da Regra Matriz de Incidência Tributária, especialmente o critério material, pois todas as ações (verbos e complementos) que resultem em tributação estão dispostos no Texto Constitucional.

CAPÍTULO 2 – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1. Conceito da Regra Matriz

A Regra Matriz é a norma jurídica em sentido estrito, geral e abstrato que traz os elementos mínimos da incidência tributária, que nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho representam o “mínimo irredutível de manifestação do deôntico”.

Dado o tributo, especialmente pelo teor dos artigos instituidores contidos na Carta Constitucional, por intermédio da Regra Matriz, pode-se identificar o evento que, uma vez realizado, e devidamente transformado em linguagem, ensejará a obrigação tributária.

Ante seu caráter analítico, pela Regra Matriz de Incidência Tributária é possível reconhecer na legislação o momento e local da obrigação tributária, acrescidos de quem deve pagar, a quem deve pagar e, por fim, quanto deve pagar.

Nem todos os critérios da Regra Matriz são encontrados na Constituição Federal e, em alguns casos, há menções que limitam alguns critérios.

2.2. Aspectos da Regra Matriz

A Regra Matriz de Incidência Tributária é composta por cinco aspectos, sendo que três encontram-se no antecedente da norma e os dois restantes, no consequente da norma.

Compõem o antecedente da norma, os aspectos material (verbo e complemento), espacial e temporal, enquanto no consequente estão os aspectos pessoal e quantitativo. O antecedente da norma, também denominado hipótese de incidência, traz os elementos necessários ao nascimento da obrigação tributária e o dever de pagar o tributo. O consequente refere-se à relação jurídica tributária, identificando os sujeitos e o objeto da relação obrigacional.

A seguir, serão apresentados os critérios individualmente e confrontados com o “fato gerador presumido” ou “fato futuro” introduzido pela substituição tributária “para frente”, destacando-se eventuais confrontos.

2.2.1. Aspecto material x “fato gerador presumido”

O artigo 155, inciso da Constituição Federal determina a competência dos estados e do Distrito Federal para instituição do ICMS:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I – *omissis*;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”⁷

A Constituição Federal prevê a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria ou prestação de serviços específicos. O critério material pode ser entendido como realizar (verbo) operações de circulação de mercadorias (complemento). Como o foco é o ICMS incidente sobre as operações mercantis e a substituição tributária, serão desconsiderados outros critérios materiais do ICMS, tais como, prestação de serviços de comunicação e prestação de serviço de transporte ou, para a parte da doutrina que entende que o ICMS comporta cinco hipóteses de incidência, operações de minérios ou operações de petróleo e seus derivados.

Deve ser salientada que a circulação da mercadoria pressupõe a transferência de titularidade para incidência do imposto, não bastando o mero deslocamento. Em razão disso, o critério material é realizar operações de circulação de mercadorias e não meramente circular mercadorias fisicamente.

A incidência do imposto ocorre apenas se efetivado o verbo previsto no critério material, no caso, realizar operações de circulação de mercadoria.

Desde logo vislumbra-se que o imposto somente é devido se a mercadoria efetivamente circular em razão de operações mercantis. Não há espaço para presunção para estender a

⁷ Embora a citação tenha sido feita com a redação atual do artigo 155 da CF, alterado, exatamente, pela Emenda Complementar nº 3/93, substancialmente não houve alteração do artigo. De qualquer forma, já foi citada anteriormente a redação original do artigo 155 da CF.

incidência tributária, sob pena de violação ao Princípio da Tipicidade Tributária, assim ditas por Roque Antônio Carrazza:

“O princípio da tipicidade impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasce por vontade da lei. Se não se realiza o fato imponible tributário (fato gerador in concreto), isto é, se não cumprem integralmente os elementos do suposto fato legal (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação serão inválidos”⁸

“O tributo, como várias vezes foi frisado, só pode ser validamente exigido quando um fato ajusta-se rigorosamente a uma hipótese de incidência tributária. E este fato outro não é senão o fato imponible. Valem, a propósito, as clássicas lições de Hensel, para quem ‘só debes pagar tributo se realizas o fato imponible’.

Adiantamos que nem a lei nem a Fazenda Pública podem considerar ocorrido um fato imponible por mera ficção ou presunção, isto é, independentemente da efetiva verificação, no mundo em que vivemos, dos fatos abstratamente descritos na hipótese de incidência tributária”⁹

É completamente descabido pretender tributar por um fato que não ocorreu, mesmo que seja certa a sua futura ocorrência e isso torna a adoção do “fato gerador presumido” incompatível com o critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS.

Em realidade, a incidência do tributo está ocorrendo sobre fato inexistente, está sendo criada uma obrigação em razão de uma situação que sequer existe, que são as realizações posteriores de operações de circulação de mercadorias.

Não há conhecimento se o evento realmente irá ocorrer e mesmo que se tenha total convicção da ocorrência do “fato gerador presumido”, a obrigação sequer existe. Sem mencionar que há implicações em outros aspectos da regra matriz porque não há conhecimento

⁸ CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO; Curso de Direito Constitucional Tributário, 19ª edição, 2003, Editora Método, p. 288

⁹ CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO; Curso de Direito Constitucional Tributário, 19ª edição, 2003, Editora Método, p. 410

de quando esse evento ocorrerá e pode vir ocorrer na vigência de legislação distinta, não há como afirmar onde ocorrerá, quem são as pessoas substituídas, pois podem haver pessoas privilegiadas pela imunidade nas operações subsequentes.

Como o critério material da Regra Matriz do ICMS foi extraído do texto da Constituição Federal, a consequência lógica nos leva a admitir, desde já, a inconstitucionalidade da substituição tributária “para frente” e, também, da Emenda Constitucional nº 3/93 que inseriu o “fato gerador presumido”.

2.2.2. Aspecto territorial x “fato gerador presumido”

Quanto ao aspecto territorial, como o fato imponible sequer ocorreu, muito menos razão há em afirmar onde ocorrerá.

O critério territorial pode ser inferido da Constituição Federal, vez que o imposto será devido onde se realizar a operação de circulação da mercadoria. Como o ICMS é um tributo de competência estadual e a cadeia mercantil não necessariamente inicia-se e finaliza-se em um só estado, na realidade, o comum é que envolva mais de um estado entre a produção da mercadoria e seu consumo final, a antecipação do imposto mostra-se incompatível também com o critério territorial.

Fica evidente na hipótese de antecipação do imposto pelo industrial por toda a cadeia e em determinado momento há a exportação da mercadoria, de modo que se antecipou imposto em operação desonerada. Verifica-se, ainda, afronta também ao Princípio da Não-Cumulatividade e seu sistema de créditos e débitos.

Nas operações interestaduais há maior gravame. A Lei Complementar nº 87/96 prescreve que a adoção da substituição tributária nestes casos dependerá de Convênio ou Protocolo firmado entre os estados interessados. Não raras situações que o estado de destino pretende firmar acordos diretamente com contribuintes sediados em outras unidades da federação¹⁰ para fins de substituição tributária, a pretexto de ser uma faculdade, entretanto, sob pena de apreensão de mercadoria ao transpor a barreira estadual. O que se verifica é a intenção

¹⁰ Vide Portaria SAF nº 1321, de 08 de outubro de 2013, estado do Rio de Janeiro

de antecipar o imposto por toda a cadeia, sem saber se as operações subsequentes serão efetivamente realizadas dentro do território do estado.

Por qualquer ângulo, antecipar tributo de operações seguintes, de fato jurídico tributário ainda não ocorrido, sem conhecimento do local onde estas ocorrerão, é concretizar o “fato gerador presumido em local incerto e não sabido”, acarretando, ainda, reflexos quanto ao sujeito ativo a ser analisado em momento apropriado.

2.2.3. Aspecto temporal x “fato gerador presumido”

Acerca do conflito entre o aspecto temporal e o “fato gerador presumido”, Geraldo Ataliba praticamente exaure a questão:

“Enfim, é o legislador que discricionariamente estabelece o momento que deve ser levado em consideração para se reputar consumado um fato imponible. E esta indicação legislativa (que pode ser, repita-se, explícita ou implícita) recebe a designação de aspecto temporal da h.i.

(...)

Há um limite constitucional intransponível à discricção do legislador, na fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior a consumação (completo acontecimento) do fato. Isso violaria o princípio da irretroatividade da lei (art. 150, III, “a”). Daí a inconstitucionalidade das antecipações de tributo (algumas vezes camufladas sob a capa da substituição tributária).”¹¹

A importância do tempo à Ciência do Direito é incomparável. O tempo firma a legislação aplicável aos eventos e fatos, o tempo determina a extinção de direitos ou pretensões se abarcados pela decadência e prescrição, o tempo, ainda, pode ser responsável pela aquisição de bem imóvel nos casos de usucapião, especificamente no direito tributário, o tempo homologa tacitamente o lançamento e pagamento, extinguindo o crédito tributário.

Além disso, qualquer pessoa somente pode ser tributada em razão de um fato já ocorrido, algo já consumado no tempo.

¹¹ ATALIBA, GERALDO; Hipótese de Incidência Tributária, 6ª edição, 2005, Editora Método, p. 95

Ninguém pode ser colocado na posição de devedor, ser exigido do pagamento, privado de seu patrimônio por algo que nunca aconteceu, ainda que se tenha plena convicção de sua ocorrência futura, que o evento, mais que possivelmente, certamente acontecerá. Entretanto, enquanto o evento não se concretizar e não houver a sua consumação, não há incidência da norma jurídica.

Além de violar a os Princípios da Tipicidade e Estrita Legalidade, também é afrontado o Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária, prescrito no artigo 150, inciso III, alínea “a”¹², da Constituição Federal, conforme mencionado por Geraldo Ataliba, que é uma garantia dos contribuintes com *status* de cláusula pétrea expresso.

A não retroatividade não significa exclusivamente proteção aos contribuintes do aumento ou instituição do tributo, há implícito o Princípio da Atividade, pelo qual os fatos são regidos pela lei vigente em seu tempo.

Não há, sob qualquer ângulo, modo de aceitar que a tributação preceda o fato jurídico tributário, aplicando-se a legislação atual a uma situação posterior e que no futuro pode não se concretizar ou se concretizar de forma diversa.

Chega a ser esquizofrênico tributar alguém por um fato que sequer ocorreu e se ocorrer será de responsabilidade de outro. Por isso, muitos equiparam a substituição tributária ao cumprimento de uma pena por um crime ainda não praticado e se e quando praticado, será por um terceiro.

Apresentados os elementos da hipótese de incidência, a obrigação tributária na sistemática de substituição tributária, ao admitir a figura do “fato gerador presumido”, nasce eivada de inconstitucionalidade.

Os próximos aspectos dizem respeito à relação jurídica firmada. Na realidade, do ponto de vista arrecadatório, os aspectos pessoal e quantitativo, formam exatamente o foco que substituição tributária pretende atingir.

¹² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

2.2.4. Aspecto pessoal x “fato gerador presumido”

O aspecto pessoal é dividido em sujeito ativo e sujeito passivo. O sujeito ativo é o Ente Tributante e, embora tenham sido feitas algumas considerações a estes na parte que tratava do critério espacial, não será objeto de maiores críticas. Nesse aspecto, o relevante será demonstrar o sujeito passivo e a ausência de relação do substituto com o fato jurídico tributário a ser realizado pelo substituído.

Na maior parte dos casos, figuram como substitutos tributários do ICMS, empresas de atividade industrial ou importadoras, vez que são as primeiras da cadeia comercial a realizar operações de circulação de mercadorias.

Essas empresas, especialmente as indústrias, possuem no País o *status* de possuírem grande concentração de riquezas, com margens de lucro muito acima das empresas de atividade comercial e prestadoras de serviço, decorrente de um histórico, não muito longe, de todo esse sucesso. As indústrias realmente faturam valores altos, o que se contrapõe ao seu alto custo.

O anterior cenário de riqueza não condiz tanto com a realidade atual. Somente grandes indústrias e multinacionais, que recebem diversos incentivos, inclusive no âmbito tributário com algumas desonerações, conseguem atuar da mesma forma.

O Ente Tributante, entendendo que a riqueza encontra-se nas indústrias e visando a garantir a tributação de toda a cadeia, adota a substituição tributária indiscriminadamente e concentra em uma só pessoa a tributação de todos.

Sem a substituição tributária, a incidência do tributo ocorre a cada operação de circulação de mercadoria, em uma cadeia simples, incide da operação de circulação do industrial ao atacadista, do atacadista ao varejista, do varejista ao consumidor final, com os créditos e débitos decorrentes da não-cumulatividade.

Cada operação de circulação da mercadoria na cadeia corresponde a um fato jurídico tributário com a incidência do imposto, nos quais os verifica-se sujeitos passivos e bases de cálculo distintos.

O substituto tributário não possui vínculo com os fatos jurídicos tributários subsequentes que são os “fatos geradores presumidos” e arca com os encargos tributários decorrentes destes e de forma antecipada.

Não há qualquer relação jurídica entre o substituto e o fato imponible subsequente. Todavia, realiza o pagamento antecipado do tributo incidente que mostra um aumento incabível da sujeição passiva e violador de preceitos legais e princípios.

Além de arcar com a obrigação principal, a legislação relativa à substituição tributária determina o cumprimento de deveres instrumentais ao substituto tributário tais como a entrega de GIA (Guia de Informação e Apuração) do imposto em substituição tributária, abertura de inscrição estadual de substituto tributário no estado de destino, envio das guias de recolhimento devidamente pagas acompanhando as notas fiscais, entre outros.

O que se verifica atualmente no sistema tributário brasileiro é uma total inversão de papéis. Cabe ao contribuinte realizar praticamente todos os atos relativos ao lançamento tributário e demais obrigações acessórias, os quais deveriam ser primordialmente realizados por agentes do Estado. Caso cometa um erro, mesmo que uma mera irregularidade, a legislação lhe impõe multas, veda créditos, restringe direitos e garantias.

Os servidores públicos no âmbito fiscal e tributário cada vez mais se afastam de preceitos constitucionais e legais e se apegam a diversos atos normativos inferiores alegando sua vinculação às ordens, ainda que manifestamente ilegais e inconstitucionais. Isso não é nenhuma novidade, pois há mais de quarenta anos Pontes de Miranda já alertara:

“A portaria lembra a ordem ou mando ao porteiro, ou aos porteiros. Pensar-se que a Justiça pode atribuir à portaria o que só a lei é dado edictar é pensar-se que os juízes se possam esquecer dos textos claríssimos da Constituição de 1967: ‘Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’ (art. 150, § 2º).”¹³

Em síntese, o substituto tributário recolhe tributo em razão de um fato jurídico tributário que não deu causa, não participa, não está de qualquer forma relacionado ou vinculado e que sequer existe no mundo fenomênico, deve atender a diversos deveres instrumentais, sob pena de multa (quase sempre com natureza confiscatórias), tudo para facilitar os trabalhos de fiscalização e arrecadação de deveriam ser realizados por servidores públicos e não profissionais contratados pelo contribuinte.

¹³ PONTES DE MIRANDA, FRANCISCO CAVALCANTE, Comentários à Constituição de 1967, tomo V, RT, 1968, p. 3

2.2.5. Aspecto quantitativo x “fato gerador presumido”

O aspecto quantitativo é composto por dois elementos, a base de cálculo e a alíquota. De todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária e seus elementos quando divididos, apenas a alíquota não pode ser auferida do teor da Carta Constitucional ao instituir os tributos. Isso não significa que possa ser determinada pelo legislador infraconstitucional de forma aleatória, eis que possui restrição, especialmente, pelo Princípio de Vedação ao Confisco do artigo 150, inciso V, da CF¹⁴. Em razão disso, somente a base de cálculo será objeto de confronto com o “fato gerador presumido” no que diz respeito ao critério quantitativo.

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação mercantil realizada para a circulação da mercadoria.

No caso da substituição tributária, há a base de cálculo presumida formada pela soma do imposto próprio, encargos diversos e a margem de valor agregado relativa às operações subsequente, conforme dispõe a Lei Complementar nº 87/96¹⁵.

Acerca disso, novamente vale citar Roque Carrazza:

“Finalmente, o art. 8º da Lei Complementar 87/96, ao cuidar da base de cálculo do ICMS, também vergasta o *princípio da segurança jurídica*, na medida em que permite que o Governo, dentre outras coisas, estime a margem de lucro do contribuinte substituído, em ‘operação ou prestação subsequente’”.¹⁶

¹⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

¹⁵ “Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - omissis;

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

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

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

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

¹⁶ CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO; Curso de Direito Constitucional Tributário, 19ª edição, 2003, Editora Método, p. 238

Por se tratar de uma base de cálculo presumida, ainda que decorrentes de estudos dos preços usualmente praticados no mercado, não há como prever o valor pelo qual será vendido, assim como o local e o comerciante. Ademais, se os preços fossem os mesmos nas operações de todos os comerciantes aos consumidores finais, a livre iniciativa estaria seriamente em perigo.

Conforme mencionado pelo Professor Roque Carrazza, fica a cargo do próprio Fisco estimar a margem de lucro do contribuinte substituído, ou seja, definir totalmente a base de cálculo presumida e pode atribuir o valor que pretende arrecadar.

Presumir a base de cálculo é a forma pragmática de tributar aleatoriamente um fato imponível que não existe, podendo atribuir o valor que se pretende para cobrar de quem não deve.

Na sistemática da substituição tributária, ICMS acarreta alguns efeitos maléficis à cadeia produtiva, os quais ferem o próprio intuito da não cumulatividade, princípio maior do Imposto que resta descartado pela sistemática de antecipação.

Isto porque o efeito prático de realizar débitos e créditos, compensando o tributo devido em cada operação com o recolhido nas anteriores tem por finalidade evitar a oneração indevida dos setores produtivos e comerciais, evitando a tributação em cascata.

O efeito maior da antecipação tributária é fulminar a não cumulatividade em decorrência da antecipação do Imposto que seria devido por toda a cadeia.

Neste contexto, o tributo que não deveria compor o custo de aquisição de um elo posterior da cadeia, em razão de créditos de não cumulatividade, acaba por transformar-se em custo de aquisição. Como consequência imediata temos um aumento deste custo e o seu repasse no preço do produto, acarretando inexoravelmente o aumento de preços nos elos subsequentes.

Além disso, os demais tributos incidentes sobre a venda e que fazem parte do preço são majorados, ocorrendo o efeito cascata e o aumento da base de arrecadação sem o efetivo aumento da riqueza que deveria ser tributável.

Feitas essas considerações, a relação com a base de cálculo encontra-se no círculo vicioso criado, vez que, conforme tal aumento chega ao consumidor final, verifica-se um aumento efetivo do preço ao consumidor e provável reajuste da base presumida a ser verificada pelo polo ativo da obrigação tributária.

Conclui-se que, além de deturpar substancialmente os princípios tributários aqui destacados, a antecipação acarreta, ainda, os piores efeitos econômicos possíveis, a inflação e a diminuição de recursos financeiros nos elos de produção e comercialização de produtos que são, ao final, os geradores de riqueza do país.

Outra questão diz respeito à relação de realidade entre a base de cálculo presumida e o “fato gerador presumido”. Dita de outra forma, a base de cálculo presumida atende de forma próxima à realidade se o tributo não fosse cobrado pela sistemática da substituição tributária e sim o tributo próprio em cada operação.

Difícil acreditar que o Fisco deixaria de tributar auferindo uma base de cálculo inferior à real, diminuindo a arrecadação. Isso fica evidente ao se verificar que ao longo do tempo a discussão acerca da substituição tributária teve seu objeto alterado, conforme as decisões do Supremo Tribunal Federal.

Inicialmente, discutia-se a inconstitucionalidade da substituição tributária, tendo sido firmado entendimento tecnicamente questionável no sentido da constitucionalidade. O Supremo Tribunal Federal decidiu, inclusive, que a substituição tributária era constitucional antes da Emenda Constitucional nº 3/93. Alguns Ministros, ainda hoje, manifestam-se contrário à substituição tributária, contudo, por óbvio, submetem-se à decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal.

Em um segundo momento, já firmado entendimento pela constitucionalidade da substituição tributária, a discussão passou a ser a possibilidade de restituição do valor pago a maior pelo substituto, na hipótese da venda final ocorrer em valor menor que o presumido, ou seja, a base de cálculo presumida ultrapassa o valor real das operações realizadas.

Nessa situação, foram comprovadamente recolhido aos cofres públicos valores maiores que os efetivamente devidos, caracterizando, inclusive, enriquecimento ilícito do Estado, e serão objeto de análise em capítulo próprio.

CAPÍTULO 3 – O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1. Comentários às decisões preferidas relativamente à substituição tributária

A substituição tributária passou a ter relevância jurídica com a introdução da Lei Complementar nº 44/83 que alterou o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 que regulamentava o ICMS à época.

Por evidente, a primeira discussão judicial travada dizia respeito à possível (e manifesta) inconstitucionalidade do próprio regime de substituição tributária, tanto antes da vigência da Emenda Constitucional nº 3/93 como posterior.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 213.396-5, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento acerca da constitucionalidade da substituição tributária, anteriormente à Emenda Constitucional nº 3/93. O julgamento foi finalizado em agosto de 2000 e a decisão foi por maioria.

O voto vencedor do Ministro Relator Ilmar Galvão fundamenta-se na previsão genérica da substituição tributária já no artigo 128 do Código Tributário Nacional¹⁷ e, especificamente, no Decreto-Lei nº 406/68 e, com relação ao “fato gerador presumido”, asseverou que este ocorreria, com quase absoluta margem de segurança, bem como que a antecipação não significa espécie oblíqua de empréstimo compulsório.

O voto divergente foi redigido pelo Ministro Carlos Velloso baseia-se na impossibilidade de existência de obrigação tributária sem a realização do fato jurídico tributário e ainda ressalta que se a substituição tributária fosse constitucional não haveria necessidade emendar a Constituição Federal para inseri-la no sistema jurídico.

O Ministro Marco Aurélio ao pedir vista dos autos, antes mesmo de declarar seu voto, profetizou o que atualmente, quinze anos depois, parece concretizado:

¹⁷ “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

“O Tribunal vai decidir, a meu ver, uma matéria de importância maior, e fico aqui, Senhor Presidente, ante essa fúria arrecadadora do Estado, a imaginar um sinal verde a respeito do tema. Chegaremos ao dia em que essa substituição tributária para frente tornar-se-á a regra, deixando de ser, portanto, como de início – e tenho dúvidas sobre a legitimidade constitucional” -, uma exceção”

Ao proferir seu voto pela inconstitucionalidade da substituição tributária, complementar as alegações apresentadas pelo Ministro Carlos Velloso com a violação ao artigo 145, § 1º, da Constituição Federal ao tratar da personalidade inerente à capacidade contributiva.

Por fim, a decisão foi proferida no sentido de reconhecer a constitucionalidade da substituição tributária antes da edição da Emenda Constitucional nº 03/93, o que já esvaziou eventual discussão posterior acerca da constitucionalidade da referida Emenda.

Ante o reconhecimento da constitucionalidade da substituição tributária, os questionamentos judiciais passaram a ser acerca da possibilidade de restituição do montante pago a maior nos casos que a base de cálculo presumida tenha sido arbitrada em valor superior à efetiva, auferida no momento que realmente que o fato jurídico tributário se concretizou.

Foi proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL que, entre outros objetos, pretendia a declaração de inconstitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997: *“Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.”*

A relatoria ficou novamente a cargo do Ministro Ilmar Galvão que utilizou diversos argumentos já esposados no Recurso Extraordinário nº 213.396-5, complementado por outros dada a especificidade da questão suscitada.

Em seu voto que entendeu pela constitucionalidade do dispositivo, o Ministro Relator fundamenta que:

“O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou serviço, para fim de compensação ou

ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo e previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade

(...)

Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária”.

Mais uma vez, houve o voto discordante do ministro Carlos Velloso afirmando:

“Conforme vimos, na substituição tributária ‘para frente’, é assegurada a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Ora, se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa dimensão material, nem mais, nem menos”.

Ao final a maioria decidiu pela constitucionalidade do dispositivo que impedia a restituição da diferença apurada entre a base de cálculo presumida e a efetiva, bem como a cobrança em casos de valor a menor. De qualquer forma, vale também transcrever o trecho do voto do ministro Marco Aurélio, em razão do enorme senso de realidade neste contido:

“Já está formada a maioria absoluta quanto à constitucionalidade do dispositivo. Mas, para mim, é muito sintomático que os Estados queiram manter um preceito que veda, inclusive, a cobrança de diferença do tributo, que veda a possibilidade de eles próprios buscarem diferenças não no campo da simples presunção – presunção, que segundo o vernáculo, tem-se como temporária -, mas no dia realidade. Isso ocorre porque há parâmetros ditados unilateralmente. Porque dificilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficará aquém daquele resultante do fato gerador. Assusta-me,

sobremaneira, o enriquecimento sem causa, considerado esse embate contribuinte – Estado. Assusta-me, sobremaneira, o risco de olvidarem-se os parâmetros constitucionais de um tributo. Assusta-me até mesmo a jurisprudência que se vem formando no tocante à relação tributária, nesta Corte, dia após dia, desequilibrando-se o embate que a Carta da República visa a equilibrar.

(...)

O ministro Carlos Velloso examinou o § 7º do artigo 150, e recuso-me a ceder à interpretação literal, gramatical, verbal, a qual realmente seduz, no que se tem a cláusula segundo a qual fica assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido'. Será que esta previsão, voltada à proteção do contribuinte, à preservação do figurino do tributo, autoriza a cobrança a maior, autoriza o Estado a ficar a título de um tributo, com balizas rígidas, com quantia que não diz respeito ao tributo? A resposta, para mim, é desenganadamente negativa.”

Inúmeros processos relativos à restituição de valores pagos a maior aguardam posicionamento do Supremo Tribunal Federal, destacando-se as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2675 e 2777, bem assim o recurso Extraordinário nº 593.849-2, que reconheceu a repercussão geral sobre a matéria.

Ao final, não importa se o efeito (pagar tributo) está precedendo a causa (fato imponible) e desvirtuando a lógica, se as garantias dos contribuintes e dos indivíduos estão sendo respeitadas. Em tempos que a presunção recebe *status* de definitividade, presumida e convictamente a Corte Suprema não entenderá de forma distinta nos próximos julgamentos, tendo em vista que as decisões relativas à substituição tributária possuem caráter político e o que importa é, exclusivamente, arrecadar, não importa de quem.

CONCLUSÃO

A substituição tributária “para frente” tornou-se uma realidade no sistema tributário e, infelizmente, o Poder Judiciário, por intermédio do Supremo Tribunal Federal entendeu pela sua constitucionalidade antes mesmo da inserção do § 7º ao artigo 150 da Constituição Federal, que inseriu expressamente o “fato gerador presumido”.

Com relação às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em que pese diversas menções de repúdio ao regime dos mais respeitáveis doutrinadores da área tributária, estas ficaram marcadas pelo seu caráter exclusivamente político.

Todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária foram afrontados para aumentar e facilitar a arrecadação. Os ditames constitucionais foram desconsiderados para que a substituição tributária progressiva pudesse ser adotada e ampliada para o campo das contribuições.

As violações aos aspectos material e temporal podem ser concluídos conjuntamente, haja vista que a tributação precede a ocorrência do fato jurídico tributário. Tributa-se uma situação irreal, inexistente no mundo fenomênico, violando-se os Princípios da Legalidade, Taxatividade, Irretroatividade, Não-cumulatividade e Segurança Jurídica, o que não é pouco.

O critério espacial, não há como se presumir o local das operações subsequentes, especialmente a ocorrida ao consumir final, podendo haver vendas interestaduais e, inclusive, exportação de bens. Há, também, reflexos quanto ao sujeito ativo, vez que desconhecido o local de ocorrência efetiva do fato impositivo, não há como se confirmar a qual estado-membro se deve o tributo.

O aumento da sujeição passiva tributária, objeto expresso da substituição tributária, mostra-se violador das regras básicas de responsabilidade, eis que transfere a pessoa, sem qualquer vinculação com o fato jurídico tributário, a obrigação pela antecipação do pagamento do tributo, afrontando, também, o Princípio da Capacidade Contributiva.

Por fim, o aspecto quantitativo confronta-se com o “fato gerador presumido” e a base de cálculo presumida, tendo em vista que não há qualquer forma de se prever o valor das

operações subsequentes a fim de auferir o valor da base de cálculo presumida com relação à efetiva.

Houve, ainda, a vedação à possibilidade de restituição dos valores pagos a maior, caso a venda efetiva ocorra em valor abaixo da base de cálculo presumida, em manifesto enriquecimento ilícito do Estado.

Diversas são as razões jurídicas, previstas constitucionalmente, capazes de impedir a aplicação da substituição tributária. Contudo, entre assegurar as garantias e direitos dos contribuintes e a aceitar a facilitação dos trabalhos de fiscalização e arrecadação gerados pela sistemática, optou-se por ignorar os preceitos constitucionais.

BIBLIOGRAFIA

- ATALIBA, GERALDO; Hipótese de Incidência Tributária, 6ª edição, 2005, Editora Método.
- BECHER, ALFREDO AUGUSTO; Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª edição, 2002, Editora Lejus.
- CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO; Curso de Direito Constitucional Tributário, 19ª edição, 2003, Editora Método.
- CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO; ICMS, 9ª edição, 2003, Editora Método.
- CARVALHO, PAULO DE BARROS; Direito Tributário Linguagem e Método, 2ª edição, 2008, Editora Noeses.
- CARVALHO, PAULO DE BARROS; A Regra Matriz do ICM; Tese apresentada para obtenção de livre-docência, PUC/SP.
- CARVALHO, PAULO DE BARROS; Direito Tributário - Fundamentos jurídicos da incidência, 2ª edição, 1999, Editora Saraiva.
- CHIESA, CLÉLIO. Responsabilidade Tributária do Substituído nos Casos Progressivos em face da Inadimplência do Substituto. Grandes questões atuais do Direito Tributário 13º Volume – Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha, Dialética 2009.
- MARQUES, MARCIO SEVERO; Classificação constitucional dos tributos, 2000, Editora Max Limonad.
- PONTES DE MIRANDA, FRANCISCO CAVALCANTE, Comentários à Constituição de 1967, tomo V, RT, 1968.
- VILANOVA, LOURIVAL; Causalidade e Relação no Direito, 4ª edição, 2000, Editora Revista dos Tribunais.