

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ
Departamento de Ciências Jurídicas

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA MODALIDADE
PROGRESSIVA NO ICMS: Análise do Princípio Constitucional
da capacidade contributiva na tributação por fato gerador
presumido.**

HELENA OVERA BODDEMBERG LEITE

Taubaté
2020

HELENA OVERA BODDEMBERG LEITE

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA MODALIDADE PROGRESSIVA NO
ICMS: Análise do Princípio Constitucional da capacidade contributiva na
tributação por fato gerador presumido.**

Trabalho de Conclusão do Curso
apresentado como exigência parcial
para obtenção do grau de bacharel em
Ciências Jurídicas da Universidade de
Taubaté, sob a orientação do Professor
Me. Ricardo Mrad.

**Taubaté/SP
2020**

Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBi
Grupo Especial de Tratamento da Informação – GETI
Universidade de Taubaté

L533s Leite, Helena Overa Boddemberg
A substituição tributária na modalidade progressiva no ICMS : análise do princípio da capacidade contributiva na tributação por fato gerador presumido / Helena Overa Boddemberg Leite. -- 2020.
43 f.

Monografia (graduação) – Universidade de Taubaté, Departamento de Ciências Jurídicas, 2020.

Orientação: Prof. Me. Ricardo Mrad, Departamento de Ciências Jurídicas.

1. Obrigação tributária. 2. Fato gerador. 3. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 4. Capacidade contributiva (Direito). I. Universidade de Taubaté. II. Título.

CDU 34:336.22(81)

HELENA OVERA BODDEMBERG LEITE

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA MODALIDADE PROGRESSIVA NO ICMS: Análise do Princípio Constitucional da capacidade contributiva na tributação por fato gerador presumido.

Trabalho de Conclusão do Curso apresentado como exigência parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Jurídicas da Universidade de Taubaté, sob a orientação do Professor Me. Ricardo Mrad.

Data: ___/___/_____

Resultado: _____

Banca Examinadora:

Professor Orientador: Ricardo Mrad

Professor(a):

Dedico este trabalho a minha bisavó Lourdes Sabino, a qual permitiu a realização dessa etapa.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais Ricardo e Ana Lúcia por tudo que representam na minha vida. E, especialmente por terem me auxiliado e terem se dedicado ao meu bem em toda minha existência.

Aos meus preciosos avós, que sempre zelaram por mim em todos os momentos.

Aos amigos, que sempre estiveram ao meu lado, independente de distância, tempo ou qualquer outro empecilho que impedia minha dedicação a nossa amizade

A todos os professores, que fizeram com que evoluísse como profissional.

Aos maiores presentes que esses 5 anos de curso me trouxeram, minhas futuras colegas de profissão e amigas incondicionais Ana Carolina Bolina e Milena Vanina, que ajudaram a manter a sanidade mental dentro desse longo período desafiador, me ensinaram coisas que nenhum livro dentro de qualquer graduação poderia ensinar, a elas só tenho meus mais singelos agradecimentos.

“Não espera por uma crise para descobrir o que é importante para sua vida.”

(Platão).

RESUMO

A presente pesquisa retrata a utilização da técnica de substituição tributária na modalidade progressiva no imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadoria e sobre as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), e de como podemos analisar a aplicabilidade e eficácia do princípio da capacidade contributiva quando ocorre a tributação por fato gerador presumido constituem o objeto do presente trabalho. Essa técnica versa sobre o previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que permite essa modalidade de substituição em que acarreta a responsabilidade pelo pagamento do tributo para apenas um contribuinte, tendo o fato gerador sido presumido, ou seja, ele ocorrerá posteriormente a tributação. Compreendendo a utilização dessa sistemática, uma análise quanto as peculiaridades decorrentes desse imposto também se faz necessária para assim compreender como o princípio da capacidade contributiva manifesta-se no ICMS e sua correlação com a possibilidade de restituição do valor que destoa daquele que inicialmente foi cobrado do responsável por aquela contribuição, tendo em vista que o fato gerador não ocorreu como anteriormente presumido.

Posto isso, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva, mesmo que de maneira adaptada as peculiaridades e restrições presentes nesse imposto, é aplicada e efetiva principalmente quando abordamos a restituição de valores, com o próprio Superior Tribunal de Justiça reconhecendo-a como fundamento para tal ato.

Palavras-Chave: Substituição Tributária Progressiva. Fato Gerador. ICMS. Princípio da Capacidade Contributiva. Restituição.

ABSTRACT

This research portrays the use of the tax substitution technique in the progressive modality in the tax on operations relating to the movement of goods and on the provision of interstates and intercity transport services and communications (ICMS), and how we can analyze the applicability and effectiveness of the principle of contributory capacity when taxation occurs for a presumed generator fact constitute the object of the present work. This technique relates to the provision of art. 150, §7º, of the Federal Constitution, which entails responsibility for the payment of the tax for only one taxpayer, with the generator fact being presumed, that is, it will occur subsequently taxation. Understanding the use of this system, an analysis of the peculiarities resulting from the tax is also necessary to understand how the principle of contributory capacity manifest itself in the ICMS and its correlation with the possibility of refunding the amount that is at odds with the one who was initially charged for the tax, responsible for taxable event did not occur as previously assumed.

That said, it is concluded that the principle of contributory capacity, even if adapted to the peculiarities and restrictions present in this tax, is applied and effective mainly when we approach the refund of values, with the Superior Court of Justice recognizing it as a foundation of such an act.

Keywords: Progressive Tax Substitution. Generator Fact. ICMS. Contributory Capacity Principle. Restitution.

Sumário

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 – REGRA MATRIZ DE INCIDENCIA TRIBUTÁRIA	12
1.1. Norma Jurídica Tributária	12
1.2. Hipótese Tributária	13
1.2.1. Critério Material	13
1.2.2. Critério Espacial	13
1.2.3. Critério Temporal	14
1.3. Fato Gerador	14
1.4. Consequentes da Norma Tributária	16
1.4.1. Critério Pessoal	17
1.4.2. Critério Quantitativo	19
1.5. Obrigação Tributária	19
CAPÍTULO 02 – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	21
2.1. Conceito e Natureza Jurídica	21
2.2. Regra Matriz de Incidência Tributária no ICMS	22
2.2.1. Fato Gerador Presumido	25
2.3. Substituição Tributária no ICMS	25
2.4. Não Cumulatividade	27
CAPÍTULO 03 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	28
3.1 Conceito	28
3.2 Aspectos Objetivos e Subjetivos	29
3.3 Evolução Histórica	30
3.3.1. Capacidade Contributiva no ordenamento jurídico brasileiro	30
3.4. Da eficácia e aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva	31
3.4.1. Da eficácia e aplicabilidade da capacidade contributiva no ICMS	32
CAPÍTULO 04 – A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO POR FATO GERADOR PRESUMIDO	32
4.1. Pressupostos do Direito Tributária	32
4.2. Substituição Tributária Progressiva e a Capacidade Contributiva	33
4.3. Possibilidade de Restituição na Substituição Tributária Progressiva	35
5. CONCLUSÃO	40
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS	43

INTRODUÇÃO

A substituição tributária progressiva é uma técnica de substituição permitida pelo artigo 150, § 7º da Constituição Federal, em que os tributos que estão sujeitos a tributação por fatos geradores presumidos, aqueles que ainda irão acontecer, possam ser arrecadados previamente pelo fisco embasado também em uma base de cálculo presumida.

O fisco utiliza-se dessa técnica para facilitar a arrecadação do tributo, assim não precisando repassar todos os encargos da fiscalização e recolhimento da obrigação para diversos contribuintes, e sim para um responsável específico. Por se tratar de substituição progressiva, ou “para frente”, o encargo da tributação recai para o contribuinte anterior das futuras operações que ainda irão ocorrer se tornando responsável no lugar dos possíveis futuros contribuintes baseado em um fato gerador que ainda poderá ou não ocorrer da maneira em que foi presumido.

Essa modalidade de substituição é aplicada em alguns casos no ICMS, cobrando do primeiro contribuinte o recolhimento da obrigação de todas as operações subsequentes que ainda irão acontecer, como ocorre na. Tal substituição, além do respaldo na Constituição Federal, também está prevista na Lei Complementar n. 87/1996, a qual regula o ICMS.

Nosso atual sistema tributário é composto por alguns princípios específicos para a proteção do contribuinte, como o princípio da capacidade contributiva. Tal princípio dispõe de uma garantia constitucional aos contribuintes, visando à identificação dos limites de um mínimo existencial como também o limite de vedação do confisco. O objetivo dessa monografia é justamente analisar esse princípio constitucional em relação à técnica de substituição progressiva tributária no ICMS, o qual é necessário analisar sua aplicabilidade nesse imposto, inclusive na utilização da seletividade nele, como também a suma importância do seu uso ao se falar de fato gerador presumido, o qual só será aceito na forma de presunção relativa dentro dos limites estabelecidos pelo princípio da capacidade contributiva, o qual proporciona ao contribuinte a garantia de ser tributado apenas pela riqueza que possui, como também de fazer prova caso a fato realizado seja distinto daquele presumido, como se configura no método de substituição tributária.

No primeiro capítulo iremos analisar através da Regra Matriz de Incidência Tributária como a norma jurídica em matéria tributária é constituída e estruturada, para que assim possamos entender de maneira mais extensiva e aprofundada a técnica de substituição do sujeito passivo utilizada pela Administração, o fato gerador utilizado para a tributação entre outras noções acerca da obrigação tributária que serão abordadas no decurso do texto.

Seguindo, o segundo capítulo versa especificamente sobre o ICMS, analisando a substituição aplicada especialmente em seu contexto e a utilização do fato gerador presumido nas operações tributadas por esse imposto.

Tendo em vista o entendimento de como são estruturadas as normas jurídicas tributárias, e como podemos utilizar seus mecanismos de formas distintas em algumas obrigações, em específico nas oriundas no ICMS, deveremos no terceiro capítulo aprofundar no princípio constitucional da capacidade contributiva. Ao aprofundar nesse princípio, iremos avaliar desde seus aspectos até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro, considerando-se em especial sua utilização e efetividade no ICMS.

Por fim, analisaremos o princípio da capacidade contributiva aplicado na tributação por fato gerador presumido, ressaltando seus pressuposto e limites dentro da técnica de substituição tributária e as possibilidades acerca desse instituto quando o previsto na obrigação ocorre de maneira distinta daquela presumida.

CAPÍTULO 1 – REGRA MATRIZ DE INCIDENCIA TRIBUTÁRIA

1.1. Norma Jurídica Tributária

A concepção de Norma Jurídica foi alterada ao decorrer do tempo em diversos ordenamentos jurídicos ao redor do mundo, cada vez mais buscando fazer uma análise do direito de maneira mais satisfatória para sociedade do período.

Com essas mudanças sazonais que acompanhavam ilustres autores que buscavam desvendar uma estrutura para o Direito, surgiram pensamentos como o do alemão Hans Kelsen, em sua obra “Teoria Pura do Direito”, determinando para o positivismo normativista que não havia uma equidade entre norma e lei. Sendo Norma Jurídica possíveis interpretações que podemos ter acerca do texto legal, muitas vezes não sendo suficiente a observação de apenas um artigo legal assimilação da regra jurídica e as suas relações.

O autor Paulo de Barros Carvalho ¹classifica as normas jurídicas como “juízos hipotéticos, em que se enlaça determinada consequência à realização condicional de um fato.” (CARVALHO, 2005, p. 240)

Continuando com o entendimento do autor Paulo de Barros Carvalho (2005, p.240) existe uma premissa que une entre o que antecede a norma e a sua consequente, que é o “dever-ser”. As normas jurídicas possuem esse princípio questionador para o seu entendimento, que deriva do princípio da causalidade, acarretando numa regra de que dado o fato “A” deve ser “B”.

Adentrando assim nas Normas Jurídicas Tributárias, várias maneiras de classificação e estruturação foram se desenvolvendo ao longo do tempo para que alcançasse um entendimento maior sobre ela, desde classificação quando ao órgão competente como também a aplicabilidade de determinados princípios a cada uma. Independente de qual classificação se daria aquela norma, eram poucas as que exigem uma regra de incidência individualizada.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

Com base nessa observação, o professor Paulo de Barros Carvalho elaborou um modelo de análise e aplicação da norma jurídica tributária de maneira mais completa vista até o momento em nosso ordenamento, em que classifica a norma tributária em sentido amplo todas as que não necessitavam dessa individualização, obtendo assim a Regra-Matriz de Incidência Tributária, apresentando os antecedentes da norma e os consequentes dela. (CARVALHO, 2005, pg. 242)

1.2. Hipótese Tributária

Seguindo o exposto acima, a Regra-Matriz de Incidência Tributária possui uma estrutura lógica, na qual é composta pelo antecedente e consequente da norma.

Neste subtópico trataremos do antecedente da norma, ou seja, a hipótese de um fato que poderá gerar consequências. O professor Paulo de Barros Carvalho, atribui a hipótese como “a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará interromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.” (CARVALHO, 2005, pg. 248)

Na hipótese far-se-á o uso de três critérios para a sua composição, sendo eles critérios materiais, espaciais e temporais.

1.2.1. Critério Material

Ao adentrar no estudo do critério material, identificamos nele a indicação do ato da pessoa, seja ela pessoa física ou jurídica, em que será posteriormente condicionada por circunstâncias de espaço e tempo. (CARVALHO, 2005, p. 257)

O critério material também pode ser observado no texto de lei através de seu verbo mais complemento, como por exemplo o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) em que o imposto em questão recai sobre a pessoa que é proprietária do bem imóvel. (CARVALHO, 2005)

1.2.2. Critério Espacial

O critério espacial recai sobre o determinado espaço em que o fato, ou critério material da hipótese, irá ocorrer. Nele será localizado o núcleo do laço obrigacional existente,

como uma das condições para a aplicação da tributação naquela situação associada a pessoa e no determinado lapso temporal em que ocorreu.

Para compreender melhor sobre esse critério, é necessário atentar-se que em alguns tributos a localidade é expressa de maneira mais clara que outros, sendo de escolha do legislador como indicar. Porém, mesmo que não esteja de maneira clara no dispositivo legal que prevê a tributação, sempre deverá apontar o lugar em que ocorreu a ação.

Por haver essa deficiência nos textos oriundos do legislativo, Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 262) elenca três formas na quais podemos observar a indicação do critério espacial.

Primeiramente, a hipótese pode estabelecer local fixo para a ocorrência do fato, como ocorre nos impostos de importação, em que determinado ato ou situação só ocorre em locais predeterminados, como exemplo as alfandegas.

Outra maneira distinta em que esse critério pode ser apreciado são nos limites do perímetro territorial em que a lei instituidora de determinado tributo está em vigência, como ocorre com ICMS, o qual estudaremos com mais afinco posteriormente.

E por fim, aqueles em que o critério espacial recai sob áreas específicas e geograficamente determinadas, como ocorre no Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), sendo delimitação especificada pelo município de qual área deverá abranger. Seguindo o exemplo dado anteriormente, no caso do IPTU, em que o critério material “ser proprietário de bem imóvel”, o critério espacial condiciona essa situação a ser proprietário de um bem imóvel no perímetro urbano do município.

1.2.3. Critério Temporal

Sendo o último critério arrolado ao antecedente da norma, visa esclarecer o marco temporal em que se dará por ocorrido o fato. Através dele que os sujeitos da relação terão o conhecimento da existência dos seus direitos e deveres quanto aquele fato, atribuindo ao sujeito ativo um direito subjetivo quando aquele tributo e ao sujeito passivo um dever jurídico.

Tem como função constatar o momento específico em que acontece o fato descrito no critério material, criando um laço até então inexistente entre os sujeitos da obrigação obtida. Por ter tamanha importância para a averiguação do vínculo jurídico.

1.3. Fato Gerador

Seria inadmissível não abordar ainda neste capítulo acerca do chamado Fato Gerador, mesmo existindo algumas discordâncias doutrinárias acerca do que seria realmente e o que poderia ser atribuído a ele.

Amílcar Falcão ² analisa que “para o nascimento da obrigação tributária necessário é que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária” (FALCÃO, 1997)

Segundo o pensamento do autor, podemos observar que existem dois elementos a serem extraídos, primeiro de que o fato gerador deve ser especificado pelo legislador, e que a sua classificação pode ser feita com base no momento da ocorrência, ou seja, o critério temporal.

No primeiro momento, destacaremos acerca da divergência doutrinária quanto a associação do fato gerador diretamente ao critério temporal.

O professor Paulo de Barros Carvalho³ (2005) faz apontamentos de como é improcedente a associação de apenas esse critério para classificar de alguma maneira o fato gerador. Suas principais críticas as ideias orientadas pelo professor Amílcar Falcão, as quais também são de entendimento de vários juristas, são de que haveria classificação de “instantâneo” considerando o fim de determinado lapso temporal, originando uma obrigação tributária autônoma em um único ato, e “complexivo” os quais ao decorrer de do tempo tem a inserção de uma série de outros fatores até o fato final.

O professor expõe que segundo seu entendimento, é incabível classificar quanto e somente a esse critério, pois ao categorizar como “complexivo” que se algum dos outros fatores que o compõe for retirado de seu total ou analisado apenas de forma individual, tem atribuição para fazer a relação jurídica obrigacional tributária, a utilização desse lapso temporal apenas é dado como referência. (2005, p. 271)

Tal mecanismo de referência é utilizado pelo legislador para facilitar a compreensão do contribuinte que não possui instrução técnica quanto a interpretação da norma, mas é inadmissível na lógica jurídica resumir o fato gerador a apenas o critério temporal.

Outro ponto que ressalta quanto ao uso da palavra “complexivo”, é de que os doutrinadores que defendem tal teoria a utilizam erroneamente, pois teria ocorrido a inserção desse termo alóctone sem devida tradução para nossa língua. (2005, p. 272)

² FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

³ Curso de Direito Tributária, cit., p. 267-272.

Uma última observação sobre a redundância quanto a classificação “instantâneo” ao fato, pois todo evento, seja ele qual for, segue condições acerca do espaço e tempo (instante).

Quanto ao outro elemento que suprimos da análise do professor Amílcar Falcão previamente exposta acima, de que o fato gerador deve ser especificado pelo legislador. Tal ideia corresponde o previsto no Código Tributário Nacional:

Artigo 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Artigo 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal. (BRASIL, 1966)

Além dos artigos acima citados, outros artigos no Código Tributário Nacional também abordam diretamente quando ao fato gerador e sua interpretação, como visto nos artigos 116 até 118 ⁴do CTN (BRASIL, 1966).

1.4. Consequentes da Norma Tributária

Assim como a hipótese da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, o antecedente da norma, o conseqüente dela também possuem critérios lógicos para a sua estruturação.

Ao concretizar os critérios previstos na hipótese que acarretam a concretização do fato, devemos identificar a quem será atribuído o direito que anteriormente ainda era

⁴ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias matéricas necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento que esteja devidamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único: a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de dissimular ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionados reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II- sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Art.118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II- dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

subjetivo ao sujeito ativo como a quem recairá o dever de cumprir com determinada obrigação.

Deste modo, o prescritor da norma possui dois critérios lógicos, sendo eles o pessoal e o quantitativo.

1.4.1. Critério Pessoal

O critério pessoal aponta os sujeitos da relação jurídica tributária, identificando o sujeito ativo e passivo daquela obrigação.

O sujeito ativo é o realizador do fato imponible, conforme o autor Leandro Paulsen conceitua:

“o sujeito ativo da relação tributária é o credor da obrigação, tendo as prerrogativas de editar normas complementares necessárias à fiscalização e à cobrança, exercer fiscalização, constituir crédito tributário mediante lançamento, inscrevê-lo em dívida ativa e exigir o seu pagamento, se necessário, mediante o ajuizamento de execução fiscal.” (Paulsen, 2020, p 326)⁵

Outra definição atribuída ao sujeito ativo da relação está disposta no artigo 119 do CTN “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.” (BRASIL,1966)

O artigo 7º⁶ do CTN nos permite classificar o sujeito ativo em direto e indireto. O que ocupa a classificação de direto são aquelas entidades que possuem o poder de legislar

⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 326.

⁶ Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa de direito público a outra, nos termos do §3º do artigo 18 da Constituição.

§1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

sobre matéria tributária, e o indireto é quando a arrecadação e a fiscalização dos tributos são realizadas por entidades parafiscais.

E o sujeito passivo da relação jurídica tributária, conforme o artigo 121 do CTN descreve é “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.” (BRASIL,1966)

De uma maneira mais completa, o professor Paulo de Barros Carvalho conceitua o sujeito como “ pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações veiculam meros deveres instrumentais ou formais” (CARVALHO, 2005, p. 304)

O artigo 119 ainda vai além, atribuindo a figura de contribuinte a pessoa que tem relação direta com a situação que constituiu o respectivo fato gerador, e denomina como responsável aquele em que não possui a condição de contribuinte, mas a lei o atribuiu a obrigação.

É cabível no nosso ordenamento jurídico a possibilidade de substituição do sujeito passivo, possuindo previsão tanto no artigo 128 do CTN que dispendo

Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-lhe a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (BRASIL. 1966)

Quanto no texto constitucional do artigo 150 §7º:

Art.150, §7º. A lei poderá atribuir o 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 preferencialmente restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BRASIL, 1988)

Com essa substituição atribuindo o encargo da obrigação a terceiro, sem ser o contribuinte originário, advém a figura da substituição na modalidade progressiva, ou “para frente”, na qual desenvolveremos de maneira mais aprofundada no capítulo seguinte.

1.4.2. Critério Quantitativo

O critério quantitativo será o indicador da quantia devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo nas obrigações tributárias, compondo assim a última parte da estrutura modelo de uma regra-matriz.

Ele é mensurado através da análise de dois elementos: a base de cálculo e a alíquota.

Em sua obra, Carvalho⁷ explica que a função da base de cálculo é “medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador”.

Quanto a alíquota, o autor a conceitua “Congregada a base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascerá pelo acontecimento do fato típico.” Enquanto a base de cálculo ocupa uma análise acerca de toda dimensão econômica acerca do que será tributado, a alíquota possui a funcionalidade de fracionar a quantia destinada a obrigação tributária.

1.5. Obrigação Tributária

O artigo 3º do Código Tributário Nacional determina que tributo é conceituado como “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” (BRASIL,1966)

O termo prestação pecuniária mencionada no artigo acima atribui ao vínculo tributário a uma manifestação econômica, sendo o maior referencial para o trato da relação jurídica ser entendida como obrigação, como aponta Carvalho (2005, p.291) “Esse dado, que salta à evidência, nos autoriza a tratar o laço jurídico, que se instala entre o sujeito pretensor e sujeito devedor, como uma autêntica e verdadeira obrigação, levando-se em conta a ocorrência do fato típico, previsto no descritor da norma.”

⁷ Curso de Direito Tributário, cit., p. 329-342

No Código, o artigo 113 traz a definição legal das obrigações tributárias

Art.113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O autor Eduardo Sabbag ⁸ conceitua a obrigação tributária como “a obrigação tributária é resultante do fato gerador ou, em outras palavras, da concretização do paradigma legal previsto abstratamente na hipótese de incidência tributária” (SABBAG, 2020, pg. 255). Ademais, o autor instrui a realizar a análise da obrigação através de elementos específicos, como os sujeitos da obrigação, o objeto e a causa.

Os sujeitos já foram expostos no tópico anterior, cabendo desenvolver de forma mais clara o objeto e a causa da obrigação.

Entende-se por objeto da obrigação tributária a prestação atribuída ao sujeito passivo, podendo ser classificada como principal ou acessória, como o próprio artigo 113 dispõe. A obrigação principal segue sendo aquela que possui cunho pecuniário, ou seja, atribui um crédito ao sujeito ativo e um débito para o sujeito passivo. Todavia, apesar da fácil compreensão quando a obrigação principal e doutrinas que possuem conceitos semelhantes, o mesmo não ocorre com a obrigação acessória.

Segundo Carvalho (2005, p. 298) o termo “obrigação acessória” é atribuída de maneira equivocada pelo legislador, afirmando que os deveres atribuídos no §2º do artigo 113 não possuem natureza obrigacional por não ocorrer a manifestação econômica, e nem classifica-las como acessórias, pois nelas não há a necessidade de vinculação com a obrigação principal prevista pelo legislador. Conforme seu entendimento, o autor afirma que o termo apropriado para definir seria “deveres instrumentais ou formais”.

⁸ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Método, 2020.

Entretanto, seguiremos com a terminologia e entendimento aplicados pelo legislador, seguindo com o entendimento exposto pelo professor Sabbag “obrigação acessória é a prestação positiva ou negativa, que se desdobra em atos de fazer ou de não fazer, sem caráter de patrimonialidade e dotados do viés de instrumentalidade.” (SABBAG, 2020, p. 264)

Quanto a causa da obrigação tributária, observa-se o elo jurídico que gera uma ligação tanto jurisdicional quanto obrigatória entre os sujeitos, ou seja, o fato gerador indicado expressamente pelo legislador de acordo com os artigos 114 e 115.

CAPÍTULO 02 – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

2.1 Conceito e Natureza Jurídica

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um tributo não vinculado, indireto, previsto no artigo 155, II da Constituição Federal⁹, que atribui a competência de instituir esse imposto aos Estados e Distrito Federal.

Além da previsão constitucional para a sua instituição, o ICMS também é regulado pela Lei Complementar n. 87/1996, nomeada como Lei Kandir.

O ICMS, segundo o autor Adolpho Bergamini¹⁰(2020 apud CARRAZZA , 2005), comporta cinco impostos distintos, sendo eles: o imposto que recai sobre operações mercantis; sobre transporte intermunicipal e interestadual; sobre os serviços de comunicação; sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis como também a energia elétrica; e por último o imposto sobre a circulação, distribuição, extração ou consumo de minerais. Vale ressaltar, que mesmo referenciando uma doutrina clássica como a do Professor Roque Antônio Carrazza, o autor possui o

⁹ Art.155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)

II- Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

¹⁰ BERGAMINI, Adolpho. **Coleção Curso de Tributos Indiretos I**. 4. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 42.

entendimento de que o imposto que recai sobre operações mercantis, ou seja, aquelas operações alusivas à circulação de mercadoria engloba os dois últimos tipos de impostos citados anteriormente.

O autor Eduardo Sabbag conceitua o ICMS de uma forma mais simplificada para permitir assim melhor entendimento a primeiro momento:

É imposto plurifásico, por incidir sobre o valor agregado (obedecendo-se ao princípio constitucional da não cumulatividade); um imposto real, por ter como base de cálculo o bem, não revelando as condições da pessoa; e imposto proporcional, por não se comportar alíquotas progressivas. Possui também caráter eminente fiscal, conquanto sua faceta seletiva possa lhe revestir de uma certa dose de extrafiscalidade. (SABBAG, 2020, p. 477)

Tal conceito será destrinchado de maneira mais ampla ao longo do escopo, sendo utilizado apenas no primeiro momento para resumir de maneira grosseira esse imposto que engloba em si diversos outros, sendo considerado um dos mais complexos do Sistema Tributário Nacional.

2.2. Regra Matriz de Incidência Tributária no ICMS

A estrutura hipotética estudada acima permite que possamos dentro do texto legal observar um antecedente que resultará em um consequente.

Para possibilitar uma compreensão mais satisfatória do tema abordado nesse tópico, utilizaremos ICMS quando recai sobre operações mercantis. Ao atentarmos no §2º do artigo 155, o qual prevê a instauração desse imposto, a atribuição que a própria constituição concede a Lei Complementar quanto ao critério espacial, que antecede a norma, como também o critério pessoal, que compõe o consequente

§2º. XII- cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

[...]

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços. (BRASIL,1988)

O critério material do ICMS pode ser identificado também no texto constitucional do artigo 155, ao adicionar o verbo “realizar”, que dará a ideia junto ao complemento de quem a será condicionado o critério espacial e temporal como explicado no capítulo anterior, ao

disposto no inciso II, como exemplo “realizar operações relativas à circulação de mercadoria..”. Dispondo assim, do verbo com o complemento indicativo, compreender melhor o exposto por Sacha Calmon Navarro Coêlho¹¹ “o ICMS é imposto qualificado por relações jurídicas entre sujeitos econômicos, ainda que pessoas físicas, mormente em caso de importação de mercadorias”, interpretando o complemento “operações” dado pelo dispositivo legal como atos e relações jurídicas mercantis.

Como o critério espacial já foi mencionado acima, a Lei Complementar n. 87/96 estabelece no artigo 11 a localidade que será referência para a cobrança do imposto. Geraldo Ataliba¹² ressalta em sua obra que a hipótese de incidência deve observar o âmbito territorial na qual aquela lei irá vigorar

a h.i. só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário

Segundo o autor, o critério temporal do ICMS pode variar, podendo ser entendido aquele já indicado pela lei, ou quando omissa, na no instante em que ocorre o ato jurídico mercantil

Pode a lei mencionar uma data (caso dos impostos imobiliários), uma circunstância determinável no tempo; isto se dá com o imposto sobre operações mercantis (ICMS). Sua h.i. é a realização, por comerciantes ou equiparado, de operação jurídica mercantil que importe (impulsione, provoque) circulação – entendida juridicamente como mudança de titular de mercadoria. O aspecto temporal da h.i. é explicitamente disposto pela lei como sendo a sua saída do estabelecimento de sujeito passivo. A referência à saída é uma indicação – não da materialidade da h.i. – mas do momento em que deve ser reputado consumado o fato imponible. Se a lei assim não dispusesse expressamente, o momento a ser considerado seria o da prática do ato jurídico mercantil posto como aspecto da h.i. (ATALIBA, 2006, p. 95)

Com o fim dos critérios antecedentes, adentramos nos critérios que compõem o consequente.

¹¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 396.

¹² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6°.ed. São Paulo: Malheiros. 2006, p. 104

O critério pessoal, atribuído no texto constitucional a regulamentação por lei complementar, na qual a LC n 87/96 estipulou no artigo 4º para quem seria imputado o polo passivo da obrigação

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Embora a figura do contribuinte tenha sido definida no artigo acima mencionado, a lei permite que o encargo de adimplir com o determinado imposto possa ser atribuído a um terceiro na relação, o qual ocupará o local do sujeito passivo e, desta maneira, ser o responsável.

Por fim, o critério quantitativo do ICMS é um tema bem controverso, quanto as alíquotas, deverão ser estabelecidas por resolução do Senado como determina o texto constitucional do artigo 155

Art.155. [...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

O artigo 155 atribui a competência de determinar a base de cálculo a lei complementar, a qual estipulou no artigo 13 da Lei Complementar n. 87 de 1996, seguindo estipulação com base no preço da mercadoria. Porém, ela pode ser mensurada de maneira distinta do previsto no artigo mencionado, pois quando ocorre a substituição tributária seguirá o artigo 8º da mesma lei. Quando ocorrer a modalidade de substituição tributária progressiva, a qual será explicada no próximo tópico, ela se adequará conforme a dimensão em que o fato gerador anteriormente presumido se concretizar.

2.2.1. Fato Gerador Presumido

O fato gerador presumido é de suma importância para a compreensão do tema abordado na presente monografia.

Como o legislador adotou o termo fato gerador, mesmo existindo críticas doutrinárias e termos diversos para tal temática, vale relembrar seu conceito, como autor Kiyoshi Harada¹³ descreve o fato gerador como

uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Logo, essa expressão fato gerador pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descrito. (HARADA, 2016, p. 658)

O fato gerador presumido pode ser entendido como futuro, ou seja, ele ainda vai acontecer. A previsão legal está no §7º do artigo 150 da Constituição Federal, que abre a possibilidade para uma substituição no polo passivo, para que ocorra de maneira antecipada a contribuição através da majoração de um fato gerador que ainda poderá ocorrer.

Tal aplicação é muito comum no ICMS, em que o substituto suportara a obrigação de recolher o tributo das operações subsequentes, nas quais os fatos geradores presumidos se basearam.

2.3. Substituição Tributária no ICMS

O artigo 121 do CTN já dispõe sobre a possibilidade de alteração no polo passivo da obrigação, atribuindo-lhe a figurada do responsável.

A título de contextualização acerca da substituição, a definição dada pelo autor Adolpho Bergamini¹⁴ é certa “a substituição tributária pode ser definida como a imputação da responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido a terceiro que, embora não tenha praticado o fato gerador, e ele está indiretamente vinculado” (2005, p. 344)

Na Lei Complementar n. 87/96, nos artigos 5 e 6º, discorrem sobre a substituição do contribuinte no ICMS

¹³ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 25. Ed. rev., atual, e ampla. São Paulo: Atlas. 2016, p. 658.

¹⁴ Curso de Tributos Indiretos, Volume I. cit., p. 344.

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

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

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

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (BRASIL,1996).

O previsto no artigo 121 do CTN difere em alguns aspectos da substituição propriamente dita, como Sacha Calmon Navarro Coêlho explico

“o substituto deve estar em relação com o substituído para que possa forrar-se do ônus econômico acarretado pelo fato de ser responsável pelo pagamento de um tributo (art.128 do CTN) cujo fato gerador não realizou. Rigorosamente, ele é devedor de tributo por fato de terceiro. Não poderá, pois, sofrer o ônus econômico; basta-lhe o dever jurídico.” (COÊLHO, 2020, p. 761)

São cabíveis três modalidades de substituição tributária: a regressiva, a concomitante e a progressiva. Porém daremos enfoque a modalidade progressiva, ou “para frente”, como denominada por alguns doutrinadores.

Disposta no artigo 150, §7º da Constituição Federal, o autor Leandro Paulsen, explica essa técnica de tributação de maneira que “implica a antecipação do pagamento relativamente à obrigação que surgiria para o contribuinte à frente, caso em que o legislador tem de presumir a base de cálculo provável.” (2020, p. 237)

Essa técnica é muito utilizada no ICMS, facilitando ao Fisco a arrecadação e fiscalização desse imposto, pois como nele respeita-se o princípio da não-cumulatividade, tema que será aperfeiçoado no tópico seguinte, em que o encargo das várias operações subsequentes serão recolhidas desde o primeiro ato e descontadas das próximas.

Para visualizar de maneira prática essa técnica, observaremos o que acontece com o ramo de bebidas “em operações com bebidas, por exemplo, a lei obriga o atacadista a pagar o próprio ICMS e de recolher o ICMS retido do varejista comprador que revenderá ao

consumidor final”, tal exemplo é dado pelo autor Vittorio Cassone¹⁵, que prossegue sua explicação :

Exemplificando, se A vendeu uma máquina a C por 100, e a lei estabelecer a margem de lucro de C em 40%, C revenderá essa máquina por 140 (base de cálculo legalmente presumida), devendo A pagar o ICMS sobre 100 e reter e recolher o ICMS de C sobre 40 (140 menos 100, em face do princípio da não cumulatividade). A nota fiscal de A conterà, em coluna própria, o valor da operação normal, e no corpo dessa nota fiscal fará a demonstração do ICMS retido. A indústria (ou atacadista) A é o substituto legal tributário, ou seja, o responsável tributário encarregado pela lei de reter (e recolher) o valor do ICMS relativo ao fato gerador futuro a ser praticado pelo adquirente dessa máquina. O revendedor C é o substituído legal tributário, ou seja, o contribuinte propriamente dito, que sofreu a retenção e que por isso pagou o ICMS antecipadamente sobre um fato gerador que ele presumivelmente irá praticar. (CASSONE, 2018, p. 231)

2.4. Não Cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade não permite que o tributo ‘incida em cascata’, ou seja, não recaindo em toda as etapas. Consiste em tributar especificamente uma etapa, e nas próximas subseqüente apenas irá ser descontado esse valor.

Utilizado em larga escala no ICMS, justamente pelo motivo que aponta Sacha Calmon

O ICMS é um imposto multifásico, cobrado fracionadamente em cada uma das etapas da circulação dos bens e serviços sobre o valor adicionado pelos agentes que as promovem desde a produção até o consumo. Daí advém o princípio da não cumulatividade, pelo qual o valor do imposto pago na etapa anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa tributada do processo de circulação, até o consumidor final, que suporta a tributação integral do ciclo (CÔELHO, 2020, p. 793)

O qual advém, segundo o autor, a seguinte conclusão “é de se concluir que o valor do ICMS da última operação ao consumidor final nunca poderá ser superior ao valor real da operação mercantil que lhe der causa.”

Tal princípio é fundamental para a aplicação da substituição tributária progressiva na tributação por fato gerador presumido, pois ele servirá como base para que a tributação ocorra em detrimento das operações que realmente aconteceram e como aconteceram.

¹⁵ CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 231-232.

CAPÍTULO 03 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.1 Conceito

Na doutrina existem uma pluralidade de definições quanto a esse princípio, que inclusive diverge entre os autores até na maneira em que ele deveria ser corretamente expresso, alguns denominando como “capacidade econômica” ou “aptidão econômica”, entre outros.

Para o autor Sacha Calmon ¹⁶(2020, p. 116) a capacidade contributiva “é o motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária, tendo o condão, por isso mesmo, de realizar o próprio valor justiça.” Porém, autora Regina Helena Costa ¹⁷ traz em sua obra as mais diversas conceituações dada a esse princípio, como a do autor Rubens Gomes de Sousa que define a capacidade contributiva como “ soma de riqueza disponível depois de satisfazer as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar suas atividades econômicas”. (2020 apud SOUSA).

Entre os diversos conceitos que podem ser atribuídos, a autora expõe o entendimento do tema pelos mestres Perez de Ayla e Eusebio Gonzáles, que definem um tríplice classificação quando ao que pode significar a capacidade contributiva

No plano jurídico-positivo a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito. No plano ético-econômico, por sua vez, relaciona-se com a justiça econômica material. Aqui se designa por “ capacidade contributiva” a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade de tais recursos.

Por fim, em nível técnico ou técnico-econômico têm-se em conta todos os princípios, regras, procedimentos e categorias relativos à operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos. Portanto, têm capacidade contributiva, segundo esta concepção, aqueles sujeitos que (a) constituam unidades econômicas de posse e de emprego de recursos produtivos ou de riqueza, (b) sejam facilmente identificáveis e avaliados pela Fazenda

¹⁶ Curso de Direito Tributário Brasileiro, cit., 116.

¹⁷ COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4º. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.23.

Pública como suscetíveis de imposição e (c) estejam em situação de solvência presumidamente suficiente para suportar o tributo.¹⁸

Ainda ressalta, que no presente estudo a concepção adotada é aquela prevista no plano jurídico-positivo, porém o plano ético-econômico também servirá de base para entender a capacidade contributiva.

3.2 Aspectos Objetivos e Subjetivos

A capacidade contributiva ainda pode ser avaliada doutrinariamente de duas maneiras, como aquela possui aspecto objetivo ou subjetivo.

Entende-se como objetiva, ou absoluta, a capacidade contributiva um fato que se estabelece na manifestação da riqueza, na qual se entende, segundo Regina Helena Costa¹⁹(2012, p. 28) que “refere-se [...], à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer a despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.”

Ainda quanto ao aspecto objetivo, ele compõe o pressuposto jurídico do tributo, ao condicionar a escolha feita pelo legislativo de que os fatos irão conceber a obrigação tributária.

O imposto é um tributo que necessita que o fato seja correlacionado a alguma manifestação de riqueza, continuando a autora com o entendimento

se os fatos a serem escolhidos pelo legislador como hipótese de incidência tributária devem espelhar situações reveladoras de tal capacidade, forçoso refiram, portanto, índices ou indicadores de capacidade contributiva, que nada mais são do que signos que representam a manifestação de riqueza. (COSTA, 2012, p. 29)

Esses índices de capacidade contributiva mencionado pela autora são aqueles anteriormente citados no plano ético-econômico como também no campo econômico-financeiro. Eles imputam-se à renda, patrimônio ou ao consumo.

Por sua vez, a capacidade contributiva subjetiva, ou relativa, é designada de maneira individual ao sujeito. Ou seja, a contribuição será exteriorizada dentro dos aspectos econômicos daquele indivíduo em questão. A autora desenvolve que essa classificação será

¹⁸ Princípio da Capacidade Contributiva, cit., p. 26-32.

referencial direto para o critério de graduação dos impostos, ou seja, através dele que poderá ser valorado o pressuposto do fato, como conceitua:

Sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do “mínimo vital” e obstando a que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cercamento de outros direitos constitucionais. (COSTA, 2012, p.31)

3.3 Evolução Histórica

A origem da capacidade contributiva não teve momento exato para ser apontado como início, porém a concepção já era registrada desde o antigo Egito, em que correlacionava de alguma maneira os tributos as riquezas das pessoas que pagavam as contribuições. Ainda nesse lapso temporal, filósofos gregos propagavam uma ideia de justiça distributiva, na qual retornando aos conceitos adotados por esses filósofos, de que a subsistência básica não deveria ser tributária, principalmente a daqueles que possuíam menos condições. (COSTA, 2012, p. 17)

Continua a autora descrevendo que ao longo dos anos essa ideia foi evoluindo e se deslocando ao redor do mundo, com figuras históricas repassando o ideal. Adam Smith, em sua obra de 1776, fez correlação a essa ideal antes pregado com a ideia de igualdade, expondo que todos deveriam contribuir com as despesas públicas, na condição que tivessem.

Outros eventos históricos também explanaram cada vez mais a concepção inicial da capacidade contributiva, como a Revolução Francesa, que em suas reclamações quanto ao governo estava a alta taxação dos tributos ao povo.

Porém, a ideia mais próxima do conceito que temos hoje acerca da capacidade contributiva só foi possível após a Ciência das Finanças, surgindo em no século XIX, e inserida no meio jurídico em 1929 através do professor Benvenuto Griziotti.

Ela foi associada aos estudiosos da época ao princípio da igualdade, com o pensamento de que ela integrava a materialidade do princípio da igualdade. Até que, conforme os estudos foram evoluindo, cada princípio passou a ser atribuído de maneira diversa a tributação e possuindo funções diferentes.

3.3.1. Capacidade Contributiva no ordenamento jurídico brasileiro

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva só foi realmente mencionado na Constituição de 1946, porém anteriormente tal princípio já dava indícios em nosso ordenamento com aquele ideal antigo, como ocorreu na Inconfidência Mineira (1789) pela política fiscal sobrecarregada da Coroa Portuguesa, como também na Constituição de 1824, que obteve forte influência da Revolução Francesa.

Na Constituição de 1946, o texto do artigo 202 dispunha “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Infelizmente, as constituições seguintes a essa sofreram um retrocesso e só foi visto claramente esse princípio na presente Constituição de 1988.

Na Constituição Federal de 1988, foi estipulado o princípio da capacidade contributiva no artigo 145, § 1º com o então presente texto

§1º sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

3.4. Da eficácia e aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva

Segundo Regina Helena Costa (2012, p. 56) esse princípio possui principalmente dois efeitos, o de limitar o poder de tributar que o Estado possui e assegurar os direitos subjetivos que cada contribuinte possui. Tais efeitos vão possuir relação direta com os institutos pertencentes ao Direito Tributário, como a capacidade tributária passiva, e o critério quantitativo da hipótese de incidência, ou seja, no consequente da norma.

O imposto, espécie de tributo alvo do presente escopo, tem como característica a não atuação estatal na hipótese de incidência. Sendo assim, a manifestação de riqueza realizada pelo sujeito passivo é a única diretriz a ser seguida.

O autor Geraldo Ataliba enfatiza tal observação

define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. consiste na conceituação legal de um fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal, [...]. Esse fato é indicativo de capacidade contributiva de alguém que será, precisamente, posto na posição de sujeito passivo. (ATALIBA, 2016, p. 137)

O autor ainda enfatiza que possíveis critérios que possam ser adotados pelo legislador competente devem atentar-se ao princípio da capacidade contributiva, pois caso não o respeite, será considerado inconstitucional.

3.4.1. Da eficácia e aplicabilidade da capacidade contributiva no ICMS

Esse princípio transmite uma certa personalização dos impostos, no qual importa que a instituição deles considerem sempre que possível as condições pessoais do contribuinte ou quem ingressar como sujeito passivo.

Embora tenha a classificação doutrinária acerca da classificação dos impostos, como “real” ou “pessoais”, sempre deve analisar na estrutura da hipótese a personalização possível.

No caso do ICMS, o qual possui como característica o emprego do princípio da seletividade e o da não cumulatividade, justamente através desses princípios que poderemos nortear acerca da capacidade contributiva, pois não é possível o exame de condições individuais do contribuinte.

CAPÍTULO 04 – A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO POR FATO GERADOR PRESUMIDO

4.1. Pressupostos do Direito Tributária

De antemão, é necessário esclarecer primeiramente que ao se discutir sobre o princípio da capacidade contributiva, há interpretação da norma desse ser de presunção relativa.

Quanto as presunções, a autora Regina Helena Costa direcionam o tema a dois componentes do ordenamento jurídico, o legislador e o magistrado. O legislador não é um ponto a ser discutido, pois ao criar a norma e apontar fatos que irão compor as hipóteses de incidência tributária, sempre deve atrelar a proporção de riqueza dos contribuintes, respeitando as diretrizes constitucionais, porém o enfoque maior está na atuação do magistrado quando a aplicação dessas normas nos casos concretos.

Como a autora frisa “não existem regras absolutamente delineadas nesse campo, valendo-se o legislador, então, de presunções de que os fatos por ele escolhidos são signos

de riqueza, aptos, portanto, a justificar imposições tributárias”²⁰(2005, p. 84). Sendo assim, como a norma se faz genérica e relativa, a problemática está atribuída apenas ao magistrado ou Poder Judiciário.

Como a lei não pode ser tida como absoluta, respeitando a capacidade contributiva de cada um, deve ser contestado judicialmente quando ocorrer alguma lesão ou ameaça ao direito, como descrito no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal²¹.

Portanto, como a norma já é produzida de forma genérica, para que assim possa abarcar diversas possíveis realidades no caso concreto, a autora pontua que o Poder Judiciário possui o aval para examinar os casos em concreto, analisando a capacidade contributiva decorrente desse caso e preservando para que não ocorra o excesso de carga fiscal, ressaltando que tal possibilidade só ocorre porque “ a noção de capacidade contributiva relativa ou subjetiva, traduzida na aptidão específica de dado contribuinte em face de um fato jurídico tributário, lógico reconhecer-se ao juiz a possibilidade de apreciar se a mesma foi respeitada”²² (COSTA, 2012).

4.2. Substituição Tributária Progressiva e a Capacidade Contributiva

Como já mencionado anteriormente, a sistemática da substituição tributária progressiva foi estipulada no artigo 150, §7º da Constituição Federal. O dispositivo que permite a utilização de um fato gerador presumido para que o imposto já seja adimplido no início da cadeia das operações que ainda iram ocorrer, em decorrência do princípio da não cumulatividade, como explica o autor Hugo de Brito Machado Segundo.²³

Para compreender o porquê da utilização da sistemática de substituição do sujeito passivo na tributação como uma facilitadora ao fisco, o autor esclarecer a indispensabilidade de compreender o princípio da não cumulatividade para compreender a sistemática adotada no ICMS

²⁰ Princípio da Capacidade Contributiva, cit., p. 84.

²¹ **Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXV- A lei não excluirá da apreciação do poder judiciário lesão ou ameaça a direito;

²² Princípio da Capacidade Contributiva, cit., p.86-87.

²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. 10º. Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

A finalidade do princípio da não cumulatividade-aplicável, no Brasil, ao ICMS, ao IPI, às contribuições denominadas COFINS e PIS, e para impostos eventualmente criados no âmbito da competência residual, é a de evitar que o número de incidência ou de etapas pelas quais um produto passa, durante sua fabricação, e, depois, em sua circulação pela economia até o consumo final, interfira no ônus tributário total sobre ele incidente. Com a não cumulatividade, ainda que haja muitas etapas na fabricação de um produto complexo (v.g., computadores, aviões, veículos), o ônus tributário sobre eles será o mesmo. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 296)

Sendo assim, esse princípio gera uma espécie de crédito, podendo ele ser físico ou financeiro. Tal crédito tem utilização intermediária no nosso sistema e características próprias na Lei Complementar n° 87/96, a qual regula sua aplicação no ICMS. Acerca dessa temática, o autor discorre²⁴

O aproveitamento de créditos referentes ao tributo incidente em operações anteriores envolve uma série de controles, impondo ao contribuinte o cumprimento de diversas obrigações acessórias adicionais, e à Fazenda o dever de fiscalizá-las, para evitar a prática de fraudes. Essa complexidade reflete-se tanto no plano abstrato como no âmbito concreto. No plano abstrato, a legislação se torna mais extensa e minudente, dificultando a compreensão de quem é obrigado a lidar com ela. No plano concreto, como explicado, tem-se uma proliferação de obrigações acessórias a serem cumpridas, sendo eventual lapso do contribuinte punido com pesadas penalidades, e não raro, com a desconsideração do crédito aproveitado e a cobrança do imposto em virtude dele não recolhido. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 108-109)

Com esse mecanismo, um efeito negativo da não cumulatividade, além do possível aumento de alíquotas e obrigações acessórias, está relacionado a possibilidade de fraude por parte dos contribuintes, a sistemática de substituição permite ao fisco maior controle quanto aquele contribuinte que possui todo o encargo do imposto.

Vale ressaltar, mais uma vez, a necessidade de compreender o princípio da não cumulatividade como norteador para a compreensão da substituição nesses casos, como também a suma importância em relação a capacidade contributiva desse contribuinte no qual recairá a tributação.

Como já explicado no capítulo anterior, a capacidade contributiva transmite uma certa personalização no imposto, o qual possui classificações dentro da doutrina de pessoais ou reais como também direto ou indireto, enfim, tais classificações não são essenciais nesse

²⁴ Manual de Direito Tributário, cit., p. 108-109.

momento, porém é inevitável a observação desse princípio é discernido nessas classificações, pois a dificuldade de atribuir um feitiço pessoal é maior em impostos indiretos. Sendo o ICMS um imposto indireto, podemos analisar esse princípio de outras formas.

A autora Regina Helena Costa (2012, p. 59)²⁵ salienta em sua obra:

a seletividade de alíquotas e a não cumulatividade do IPI e do ICMS, [...], **são expedientes que demonstram que, mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes, é possível prestigiar a noção de capacidade contributiva**, que, nesse contexto, tem sua eficácia atenuada, em razão do princípio da praticabilidade tributária. (*grifo nosso*).

Ainda sobre esses princípios manifestarem, mesmo que de forma alternativa a convencional, a capacidade contributiva, o professor Paulo de Barros Carvalho (2005) destaca

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo : impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, **mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de industrialização e circulação de produtos.** (*grifo nosso*)²⁶

4.3. Possibilidade de Restituição na Substituição Tributária Progressiva

Como apontado diversas vezes ao decorrer dessa monografia, o ICMS é um imposto multifásico, ou seja, dele decorrem diversas operações, além de seguir o princípio da não cumulatividade. Nesse imposto é permitido a substituição progressiva, na qual a tributação será realizada através de um fato gerador presumido, ou seja, que ainda não ocorreu.

Mediante essa básica explicação, já podemos observar uma grande problemática que viria em decorrência dessa sistemática, a possível restituição do imposto caso o fato gerador viesse a ocorrer de forma diversa daquela anteriormente prevista.

O autor Hugo de Brito Machado Segundo ²⁷apontou justamente a preocupação que esse mecanismo causou no ordenamento “ os contribuintes passaram a questionar seu direito

²⁵ Princípio da Capacidade Contributiva, cit., p 59.

²⁶ Curso de Direito Tributário, cit., p. 168-169.

²⁷ Manual de Direito Tributário, cit., p 298.

de receber a restituição do imposto, caso a venda final fosse efetuada por preço inferior ao “presumido” quando do pagamento “antecipado” do ICMS no início da cadeia”. (2018, p. 298)

Como exemplo prático do questionamento dos contribuintes, ele supõe que uma grande montadora de veículos automotores presuma a venda de seu produto por um determinado valor ao consumidor final, e o ICMS recolhido através do mecanismo da substituição tributária progressiva seja calculado nesse valor anteriormente previsto por ela. Porém, ao acontecer a venda para o consumidor final, o fato gerador não ocorra da maneira que tinha sido presumida, ou seja, a venda fora realizada por um valor menor aquele utilizado anteriormente para o cálculo do recolhimento do imposto. Questiona-se, quanto a esse valor que ocorreu de maneira diversa e causou prejuízo ao que possui o encargo de arcar o tributo, o valor que excedeu aquele pago deve ser restituído?

Quanto a isso, o autor Leandro Paulsen explica:

A antecipação do pagamento relativamente à obrigação que surgiria para o contribuinte à frente, caso em que o legislador tem de presumir a base de cálculo provável. É assegurada imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, o que, aliás, deve ser entendido em todo seu significado: caso não se realize o fato gerador presumido, tal qual presumido. Ocorrendo o fato, mas em dimensão distinta da presumida, com operação em valores menores, temos realidade que exige um acerto de contas. Prever a antecipação dos pagamentos é admissível, mas admitir que o montante presumido da operação prevaleça sobre o montante real (legítima base de cálculo) seria tolerar que se extrapolassem as normas de competência. (PAULSEN, 2020, p. 237)²⁸

O autor prossegue explicando que essa “extrapolação” quanto a competência advém justamente da norma que admite que os Estados a circulação de mercadoria considerando apenas oneração dentro da proporção de riqueza revelada diante aquelas operações, ou seja, a capacidade contributiva que o contribuinte possui decorrente daquela respectiva operação tributada.

Dentro dessa linha de pensamento, o autor Sacha Calmon Coelho ²⁹complementa

o valor do ICMS da última operação ao consumidor final nunca poderá ser superior ao valor real da operação mercantil que lhe der causa. [...] o recebimento pelo Estado de valores a título de ICMS acima das bases

²⁸ Curso de Direito Tributário Completo, cit., p.237;

²⁹ Curso de Direito Tributário Brasileiro, cit., p. 793.

de cálculo reais, i.e., não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza confisco de tributário (vedado pelo art. 150, V, da CF) e enseja a sua imediata restituição, por força da própria Constituição. (COELHO, 2020, p. 793)

A possibilidade de restituição imediata citada pelo autor encontra-se no artigo 150, §7º da Constituição Federal, juntamente com a admissão da substituição progressiva mediante fato gerador presumido. Em seu texto dispõe “[...] assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.” (BRASIL, 1988).

Alguns conflitos dentro do judiciário e na doutrina ocorreram essa previsão legal, como os termos “imediata e preferencial”, como explica Coêlho, tinha como objetivo evitar que ocorresse um efeito de confisco no tributo, mas não limitava a possibilidade do contribuinte de retificar as operações lançadas anteriormente para adequar com a realidade dos fatos. Alguns Estados estipulavam leis que limitavam essa possibilidade justificando erroneamente o emprego dos termos utilizados nesse artigo, assim violando o princípio constitucional do não confisco.

A Ministra Regina Helena Costa destaca que a própria Constituição Federal estabelece mecanismo para o ressarcimento do substituto nessas hipóteses, sendo eles “os princípios da igualdade perante a lei (art. 150, II)³⁰, da capacidade contributiva (art. 145, §1º) e da vedação ao confisco (art. 150, IV)”.

Por derradeiro, a ministra finaliza sua análise frisando o respeito aos parâmetros constitucionais, como os princípios já citados ao longo do texto, como pressuposto para a substituição ocorrer da maneira idealizada pelo legislador, que pretendia agilizar e facilitar a tributação, acentuando o entendimento de que “desse modo, resta óbvio que o “pagamento” de imposto pelo substituto deverá corresponder àquele que seria, em tese, efetuado pelo substituído, pois a este pertence a capacidade contributiva objetivada.”³¹

Outra problemática acerca do tema era de que até o ano de 2016, os tribunais entendiam que apenas era plausível a restituição caso não ocorresse o fato gerador, sendo indiferente a questão de ter ocorrido, porém de maneira diversa.

³⁰ Artigo 150. [...]

II- Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação, ou função por eles exercidas, independente de denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

³¹ Princípio da Capacidade Contributiva, cit., p. 71.

Somente em 2016 o Superior Tribunal Federal alterou a posição antes seguida pelos tribunais, permitindo a restituição através do RE 593.849, reconhecendo a relatividade quanto a presunção do valor que seria atribuído ao que ocupasse a figura do substituto

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da2 Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 12029937. Supremo Tribunal Federal RE 593849 / MG PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR -GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL A M. CURIAE . : UNIÃO ADV.(A / S) : ADVOGADO -GERAL DA UNIÃO A M. CURIAE . : ESTADO DE SÃO PAULO PROC.(A / S)(ES) : PROCURADOR -GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO A M. CURIAE . : ESTADO DE PERNAMBUCO PROC.(A / S)(ES) : PROCURADOR -GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas

do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da2 Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 12029937. Inteiro Teor do Acórdão - Página 2 de 129 Ementa e Acórdão RE 593849 / MG República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (STF, 2016)³²

Desta maneira, visando não violar mais os princípios constitucionais atrelados a esse mecanismo, como o do não confisco e não cumulatividade, por sua vez assegurando o respeito a capacidade contributiva do contribuinte, é permitida a restituição desse valor excedente.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849**. Relator Edson Fachin, Brasília. 2016.

5. CONCLUSÃO

O propósito inicial era o estudo da técnica de substituição tributária progressiva, na qual substitui o sujeito passivo da obrigação tributária, em especial no Imposto sobre Circulações Relativas a Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviço (ICMS). E a partir do estudo dessa sistemática verificar como o princípio constitucional da Capacidade Contributiva seria incorporado nessa modalidade, a qual utiliza um fato gerador presumido para a realização da tributação restringida a apenas um sujeito passivo da obrigação que possui diversas etapas, e quais os efeitos que sua aplicabilidade poderia surtir nessa circunstância.

Como já desenvolvido inicialmente, é imprescindível a compreensão da regra matriz de incidência tributária, a qual permite compreender de maneira mais adequada todos os componentes de uma obrigação tributária como também a importância do fato gerador nessa matéria. Os critérios de uma norma jurídica tributária, sejam eles antecedentes ou consequentes, iram nortear essa modalidade de substituição aplicada no ordenamento brasileiro no ICMS, imposto esse de grande arrecadação aos Estados.

O ICMS, como dito acima, é um imposto que gera alta arrecadação ao fisco, sendo assim é de suma importância que ele possa fiscalizar de maneira mais satisfatória possível a arrecadação. Exatamente por esse motivo, a Constituição Federal permitiu no artigo 150, §7º, que ocorresse a substituição do sujeito passivo decorrente dessa obrigação, na qual recairia apenas para um indivíduo o encargo tributário que ainda iria ocorrer nas operações subsequentes a aquela iniciada por ele. Ao restringir os sujeitos da categoria passiva da obrigação, a possibilidade de fiscalização do fisco se torna mais efetiva como também como a exigência de observação mais aplicada aos princípios próprios desse imposto, como a não cumulatividade e seletividade, como princípios entrelaçados as tributações, como o do não-confisco e principalmente o da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva, princípio analisado de maneira mais aprofundada nesse trabalho, gera muitos questionamentos dentro do direito quando a sua percepção e aplicabilidade dentro dos impostos ditos como reais, ou seja, que não observa características do contribuinte em questão. Porém, como explicado capítulo anterior, esse princípio visa atribuir uma feição pessoal ao imposto, mas se tratando do ICMS incidirá de maneira distinta,

através de outros princípios ligados diretamente a ele e ao resultado do contribuinte, como o princípio da não cumulatividade e da seletividade.

Ademais, como o enfoque do presente trabalho se faz através do prisma da sistemática de substituição do polo passivo, na qual utilizará um fato gerador presumido, que apenas posteriormente poderá compreender se ele realmente ocorreu ou se foi da exata maneira em que foi prevista, o questionamento do que poderia ocorrer ao contribuinte no caso em que ocorresse em desconformidade do previsto encontra-se juntamente no princípio da capacidade contributiva.

Utilizando a modalidade de substituição tributária progressiva nesse imposto real e indireto, como classificado pela doutrina, o princípio da capacidade contributiva mostrará sua efetividade junto a realidade em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, sendo a progressividade, seletividade e a pessoalidade na situação concreta os meios capazes de efetivá-lo.

Justamente com a aplicação desse princípio, a autora Regina Helena Costa ainda salienta por fim, que além do princípio da capacidade contributiva se efetivar com os princípios já citados acima, ele também se manifesta na vedação ao confisco “deste modo, o tributo será confiscatório quando exceder a capacidade contributiva relativa ou subjetiva visada”³³. (COSTA, 2012, p. 83)

Dessa maneira, também compreendeu o Supremo Tribunal de Justiça, no RE 593849, no qual permite a restituição do valor que fora cobrada indevidamente por ter ocorrido de maneira diversa daquela presumida, justificando em seu texto que “o princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco [...]” (STF, 2016)

Portanto, o que podemos concluir, é que mesmo de maneira inusual, o princípio da capacidade contributiva se faz presente no ICMS, mesmo que haja questionamentos sobre sua aplicabilidade pela classificação de real e indireto dado a esse imposto pela doutrina, principalmente quando tratamos da utilização da substituição progressiva em seu mecanismo de arrecadação, se manifestando subsidiariamente em diversos outros princípios que resultam no respeito ao direito do contribuinte de não ser cobrado por algo que destoa da realidade, mesmo que o texto constitucional tenha sido interpretado com presunção absoluta anteriormente. Sendo assim, reconhecida a possibilidade de restituição pelo Supremo

³³ Princípio da Capacidade Contributiva, cit., p. 83.

Tribunal Federal com fundamento nesse princípio, e os demais que o compõe de maneira complementar para a sua compreensão nesse tipo de tributação baseada em um fato gerador presumido, reconhecendo a presunção relativa presente no artigo.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6°. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BERGAMINI, Adolpho. **Coleção Curso de Tributos Indiretos I**. 4°. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF. 27 de outubro de 1966. Disponível em: [HTTP://www.planalto.gov.br/ccivil03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: 19 de maio de 2020.

BRASIL. **Lei nº 87, de 13 de setembro de 1966**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília. DF, 13 de setembro de 1996. Disponível em: [HTTP://www.planalto.gov.br/ccivil03/leis/lcp/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil03/leis/lcp/Lcp87.htm). Acesso em: 20 de maio de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849**. Relator Min. Edson Fachin, Brasília, 19 de outubro de 2016.

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

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

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

FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25. ed. rev., atual, e ampla. São Paulo: Atlas. 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 10°. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7°. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.