



IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário

## INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Av. Brigadeiro Luiz Antonio, 290 – 7º andar – conjuntos 71 e 72  
CEP 01318-902 – São Paulo, SP  
Tel./fax: (11) 3105-8206  
E-mail: [ibdt@ibdt.com.br](mailto:ibdt@ibdt.com.br)  
Site: [www.ibdt.com.br](http://www.ibdt.com.br)

### Diretoria

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira  
Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri  
Diretor-Tesoureiro: João Francisco Bianco  
Diretor-Secretário: Fernando Aurélio Zilveti  
Diretores-Executivos: Alcides Jorge Costa,  
Gerd Willi Rothmann, Salvador Cândido Brandão

### Conselho Deliberativo

Argos Magno de Paula Gregório, Elidie Palma Bifano, Hiromi Higuchi,  
Humberto Bergmann Ávila, Maria Teresa Martinez Lopez, Mauro José  
Silva, Roberto Catalano Botelho Ferraz, Roberto França de Vasconcellos,  
Sérgio André Rocha

### Editora Quartier Latin do Brasil

Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001

Rua Santo Amaro, 316 - CEP 01315-000

Vendas: Fone (11) 3101-5780

Email: [quartierlatin@quartierlatin.art.br](mailto:quartierlatin@quartierlatin.art.br)

Site: [www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

## PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA

*Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Amazonas. Monitor de seminários do Curso de Especialização em Direito Tributário da Universidade de São Paulo. Professor Convidado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT/USP. Advogado em São Paulo e Manaus.*

# SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E PROPORCIONALIDADE ENTRE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PRATICABILIDADE

Série Doutrina Tributária Vol. VI



IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário

QUARTIER LATIN

sempre tão disponível e paciente para uma visita de um aluno cheio de dúvidas, indecisões e angústias em suas pesquisas. Espero muito também conseguir um dia espelhar isso.

Aos Professores Humberto Ávila e Virgílio Afonso da Silva, que compuseram a banca examinadora deste trabalho e que tão importantes e criteriosas observações fizeram. Ao Professor Humberto Ávila, também pelos conselhos e orientações posteriores, que servem hoje para os estudos de doutorado. E ao Professor Virgílio Afonso da Silva, por todas as impagáveis lições ao longo da disciplina sobre “direitos fundamentais e constitucionalismo em Robert Alexy” na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, bem como a disponibilidade e apoio nos projetos futuros relacionados à atividade acadêmica e à pesquisa.

À tão querida e adorável Noemia, prova maior de que anjos da guarda existem, e de que Deus os coloca em nossos caminhos nos momentos em que deles mais precisamos, parte deste trabalho também se deve a ela.

Ao amigo Luís Flávio Neto, que tanta paciência teve nas madrugadas em que discutiu ideias comigo após receber mensagens de texto SMS pelo telefone celular perguntando: “Algum estudante acordado aí?” O amigo sempre estava a postos para o debate.

Finalmente, meus agradecimentos à Editora Quartier Latin, pelo apoio na publicação deste livro, e ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário, em especial na pessoa de Ricardo Mariz de Oliveira, por toda sua dedicação e apoio, este último, acompanhado de notável honestidade intelectual.

## PREFÁCIO

Embora o Código Tributário Nacional tenha incluído a substituição tributária dentro do gênero da responsabilidade, no artigo 128, o referido instituto é figura sobejamente conhecida pela doutrina tributária, há quase um século, quando veio tratada por Ernst Blumenstein.

A figura tradicional é, hoje, conhecida como “substituição para trás” e ocorre nas situações em que o substituto, sujeito passivo, responsabiliza-se pelo recolhimento do tributo devido pelo substituído, referente ao fato jurídico tributário por este praticado. De modo geral, o substituto é um comerciante ou industrial, enquanto o substituído é um comerciante individual ou produtor de pequeno porte. Dada a maior capacidade de organização e escrituração do substituto, é dele que o Fisco vai cobrar o tributo devido pelo pequeno produtor ou comerciante. Entretanto, o substituto, adquirindo produtos do substituído, tem condições de ajustar, na fixação do preço, que seja considerado o tributo que terá de suportar por substituição.

Opõe-se a esse instituto o da “substituição para frente”, objeto do presente livro. Nesta, espera-se que o “substituto” recolha o tributo antes mesmo de se ter imputado ao contribuinte um fato jurídico tributário. Se, na substituição “para trás”, a sujeição passiva tributária surgia com o próprio fato jurídico tributário, agora se tem algo diverso: a situação que dará azo à sujeição passiva é diversa (e até mesmo anterior) ao fato jurídico tributário.

Não causa surpresa que uma tal figura tenha propiciado tamanha repulsa na doutrina tradicional, que logo questionou sua constitucionalidade. Conquanto esta jamais tenha sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal, a polêmica foi tamanha, que levou o constituinte derivado a inserir, no artigo 150 do texto constitucional, parágrafo com o seguinte teor:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer

posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido

Surge, assim, a figura do “fato gerador presumido”, que leva a admitir-se que o legislador tributário deva descrever situação abstrata, diversa da hipótese tributária, para que surja a obrigação do “substituto”; Essa situação, entretanto, não pode ser escolhida aleatoriamente, já que o dispositivo constitucional cogita um fato que deva ocorrer posteriormente, o que indica que aquela situação abstratamente descrita acarrete uma alta probabilidade de que posteriormente se concretize uma circunstância, esta sim compreendida dentro do campo de competência tributária. Ou seja: a hipótese de substituição será uma situação, hipoteticamente descrita pelo legislador, que deve ser anterior ao fato jurídico tributário e cuja ocorrência indique, com alto grau de probabilidade, a iminência daquele fato.

Muitas outras questões se podem apresentar acerca dessa figura e seus limites jurídicos. Quem poderia ser o substituto? O que é uma restituição “imediata e preferencial” e, principalmente, se pode ser considerado realizado o “fato gerador presumido”, quando este apontar grandeza diversa daquela empregada para calcular o dever do substituto.

Foi por conta da falta de respostas a diversas dessas questões que aceitei de muito bom grado a tarefa de orientar a dissertação de mestrado de Paulo Victor Vieira da Rocha. Sua proposta foi estudar, com profundidade, o limite da abrangência da substituição tributária “para frente”. Ou seja: dando por pacificada a jurisprudência acerca da constitucionalidade do instituto, o autor chama a atenção para o fato de que o imposto é definitivamente recolhido com base “na expressão econômica que se presume que o produto terá, quando ocorrerem efetivamente as operações futuras, desconsiderando-se o valor efetivo das transações em favor de valores presumidos”. Vendo no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal “uma cláusula de exceção ao direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva, que permite uma tributação baseada em valores aproximados, objetivando viabilizar

uma parcela do sistema tributário que, de outra forma, seria, além de onerosa, extremamente difícil senão quase impossível”, surge a problematização que se desenrola por essas páginas. Paulo Victor dispôs-se a investigar se a capacidade contributiva teria feição principiológica, suficiente para permitir sua ponderação com a praticabilidade, em teste de proporcionalidade, apontado como critério jurídico para a constitucionalidade das regras concretas do regime de substituição tributária.

Com efeito, é notória proliferação do emprego da substituição tributária, já não mais se limitando a poucos produtos, relativamente homogêneos. Os legisladores estaduais veem-se paulatinamente libertos de qualquer pudor na escolha de produtos sujeitos ao regime, alargando cada vez mais seu alcance, desnaturando, por completo, o próprio ICMS que, de imposto plurifásico não cumulativo, torna-se, sorrateiramente, imposto monofásico. Mais ainda, sua base de cálculo, fixada por critérios cada vez menos transparentes, acaba surrupando dos contribuintes a garantia da legalidade.

Daí a importância da identificação de limites jurídicos para o emprego do regime da substituição tributária.

Lamentavelmente, a discussão acerca do regime de substituição tributária acabou por se limitar, um lado, a aspectos formais (legalidade) ou políticos. Os primeiros tinham a fragilidade de que poderiam ser derrubados por governadores cujos interesses se juntaram em confortável maioria no Congresso Nacional. Daí não ser surpresa que, em pouco tempo, se editassem Emenda Constitucional e Lei Complementar dispondo sobre o regime e silenciando sobre seus limites. A apreciação formal da questão acabou levando o Judiciário a reconhecer a constitucionalidade do regime, sem indicar limites a seu emprego. Argumentos políticos, por sua vez, posto que apaixonantes, não devem servir de fundamentação para a atuação do Judiciário.

Por isso, a necessidade de um estudo, de índole jurídica, que indicasse critérios que pudessem ser invocados e empregados pelos tribunais quando do controle do regime de substituição tributária.

Latin, na presente série. Torna-se possível a difusão de obras sérias, que dignificam o Direito Tributário.

Paulo Victor Vieira da Rocha revela, no modo fácil como escreve, o talento para tratar, com naturalidade, de temas que se encontram entre os mais complexos na atualidade. Cabe a Paulo Vitor valer-se desse raro dom, produzindo outros trabalhos de igual qualidade. Ganharemos nós, estudiosos do Direito Tributário.

Arcadas, março de 2012.

**Luís Eduardo Schoueri**

*Professor Titular de Direito Tributário da  
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.  
Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.*

## INTRODUÇÃO

Este livro é resultado da dissertação de mestrado defendida em 2010, na faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, perante banca composta pelos Professores Luís Eduardo Schoueri (orientador), Humberto Ávila e Virgílio Afonso da Silva, cujo título original era “A proporcionalidade na tributação por fato gerador presumido: o art. 150, § 7º, da Constituição Federal”. A falta de menção à “substituição tributária” deveu-se à posição pessoal do autor de que o regime constitucionalizado pela Emenda 3/93, não tratava verdadeiramente, de uma “substituição tributária” e que, talvez, nem de fato gerador “presumido” se tratasse, mas sim de um “fato gerador” como “condição necessária e suficiente para fazer nascer a obrigação tributária” (art. 114, do Código Tributário Nacional – CTN).

Ocorre que esta é uma discussão incidental no objeto do presente trabalho, cujo ponto principal é a submissão das regras de “substituição tributária para frente por fato gerador presumido” ao controle (ou juízo) de proporcionalidade. E se essas regras são realmente de substituição tributária ou não, bem como se instituem um fato gerador presumido ou um fato gerador como outro qualquer, não altera as conclusões a que se chega.

E como há expressões no Direito cujo uso simplesmente se arraiga, independentemente de seu rigor lógico ou semântico, suprimir do título deste trabalho a expressão “substituição tributária” poderia prejudicar o conhecimento de seu conteúdo pelos leitores, na ocasião do seu primeiro contato. Assim, foi decidida esta alteração, chegando-se a um título que muito melhor expressa o tema explorado, que é a velha “substituição tributária para frente”, já objeto de tantos debates, mas que agora, recebe um enfoque completamente diverso, o dos direitos fundamentais, sua estrutura e aplicação. Feitas estas considerações, pode-se passar à exposição propriamente dita.

Em 17 de março de 1993, foi promulgada a Emenda nº 3 à Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, inserindo o § 7º ao artigo 150 desta Carta, com a seguinte redação: