

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL
Faculdade de Direito de Alagoas - FDA
Programa de Pós-Graduação em Direito - PPGD
Mestrado em Direito Público

Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo

**TEORIA E PRÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA NO ICMS:**

*Uma análise do instituto após os julgamentos do Recurso Extraordinário
nº 213396/SP e da ADIn nº 1851-4/AL*

Maceió/Alagoas
2007

Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo

**TEORIA E PRÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
PROGRESSIVA NO ICMS:**

*Uma análise do instituto após os julgamentos do Recurso Extraordinário
nº 213396/SP e da ADIn nº 1851-4/AL*

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como
requisito parcial à obtenção do Título de Mestre em
Direito pela Universidade Federal de Alagoas /
Faculdade de Direito de Alagoas (UFAL/FDA).

Orientador: Prof. Dr. Marcos Bernardes de Mello.

Maceió/Alagoas
2007

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecária Responsável: Helena Cristina Pimentel do Vale

M528t Melo, Angelo Braga Netto Rodrigues de.
Teoria e prática da substituição tributária progressiva no ICMS : uma análise do instituto após os julgamentos do recurso extraordinário nº. 213396/SP e da ADIN nº. 1851-4/AL / Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo. – Maceió, 2007. 209 f.

Orientador: Marcos Bernardes de Mello.
Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito. Maceió, 2007.

Bibliografia: f. 202-209.

1. Direito tributário. 2. Direito tributário – Jurisprudência. 3. Substituição tributária. 4. Legalidade tributária. 5. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. I. Título.

CDU: 342.99:336.2

TERMO DE APROVAÇÃO

Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo

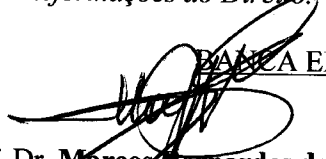
TEORIA E PRÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS:

*Uma análise do instituto após os julgamentos do Recurso Extraordinário
nº 213396/SP e da ADIn nº 1851-4/AL*

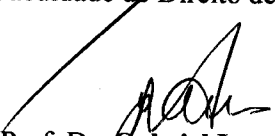
Dissertação aprovada pela Banca como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Alagoas.

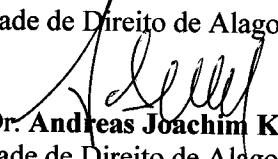
Área de concentração do Curso: *Fundamentos constitucionais dos direitos.*

Linha de Pesquisa: *Transformações do Direito.*

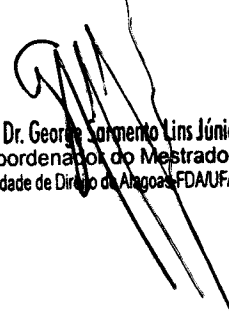

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. Marcos Bernardes de Mello
Faculdade de Direito de Alagoas/UFAL


Prof. Dr. Gabriel Ivo
Faculdade de Direito de Alagoas/UFAL


Prof. Dr. Andreas Joachim Krell
Faculdade de Direito de Alagoas/UFAL

Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto
Faculdade de Direito /CESMAC


Prof. Dr. George Sormento Lins Júnior
Coordenador do Mestrado
Faculdade de Direito de Alagoas/FDA/UFAL

Maceió/AL, de de 2007.

A Deus, por tudo.

Aos meus intercessores, Stº Antônio e Nossa Senhora da Penha, pela Graça obtida.

Aos meus pais, Aloísio e Albaní, por serem meus exemplos, meus apoios, meus amores.

AGRADECIMENTOS

A conclusão deste trabalho é mais um passo dado após receber a Graça Divina de ter superado um linfoma. E como é bom poder usar estas linhas para agradecer àqueles que, de uma forma ou de outra, me ajudaram a atravessar esses dias difíceis.

À minha noiva Silvia, pelo companheirismo e amor.

Às minhas irmãs, demais familiares e amigos, pelas orações, energia positiva, demonstrações de carinho e por permitirem que eu faça parte de suas vidas.

A Dra. Maria da Conceição Moreira Melo, pela competência, dedicação e atenção em todas as horas, que a fazem mais do que minha médica, minha anja.

Ao Dr. Carlos Sérgio Chiattoni, por toda a competência, profissionalismo e especial atenção a mim dispensado.

No nome desses dois últimos, o meu agradecimento a cada um dos profissionais da área de saúde que, com tanto cuidado e profissionalismo, me acompanharam durante esse período.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Marcos Bernardes de Mello, ao ex e ao atual coordenadores deste Curso de Mestrado, Profs. Drs. Andréas Krell e George Sarmento, e aos demais Professores, pelas lições jurídicas, pelo incentivo e pelo apoio. À assistente administrativa Giovanna Codá, por todo o apoio e incentivo.

Aos meus colegas de turma, por terem feito de nossa convivência um tempo tão prazeroso e possibilitador do crescimento técnico e pessoal de cada um de nós, além de todo o incentivo quando do meu afastamento.

RESUMO

O presente trabalho analisa um dos mais relevantes e debatidos temas do direito tributário na atualidade, o instituto da substituição tributária progressiva aplicado ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS –, e o faz com o claro objetivo de oferecer uma descrição dogmática do instituto, compatível com os princípios constitucionais, e capaz de servir de guia para a aplicação prática desse. Para tanto, inicia pela fixação das ferramentas teóricas a serem usadas na referida análise, para a partir daí descrever dogmaticamente o respectivo feixe normativo (após a crítica dialética de outras teorias sobre o assunto), especialmente o § 7º do art. 150 da Constituição Federal (que contém duas normas, a primeira autorizativa do uso de presunções absolutas, a segunda contendo uma condição legal resolutiva de eficácia), contrapondo-se essa exegese aos princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica, isonomia, capacidade contributiva, praticidade, não-cumulatividade e vedação de confisco, buscando interpretações harmonizadoras, capazes de preservar a máxima efetividade do instituto sem sacrifício da eficácia normativa dos supracitados princípios, especialmente daqueles que encerram direitos fundamentais do contribuinte ou garantias desses direitos. Feito isso, parte-se para o estudo das principais alterações provocadas na regra-matriz de incidência tributária por essa especial técnica arrecadatória, isso com relação ao modelo “normal”, sem substituição progressiva, detendo-se especialmente nas modificações com relação ao sujeito passivo e à base de cálculo, para no capítulo final apresentar as conclusões do estudo. Cabe salientar ainda que todo o trabalho toma a jurisprudência acerca do tema, especialmente a dos Tribunais Superiores, como objeto de pesquisa (ao lado do feixe normativo), numa análise verdadeiramente orientada para a prática, e que visa contribuir para a construção de um modelo capaz de expressar um ponto de equilíbrio entre o objetivo de combate à sonegação e os direitos e garantias dos contribuintes.

Palavras-Chaves: substituição tributária progressiva; ICMS; presunções no direito; condição legal resolutiva; princípios constitucionais tributários; base de cálculo presumida; sujeição tributária passiva.

ABSTRACT

This present work analyses one of the most relevant and debated themes of tributary law nowadays, the progressive tributary substitution institute applied to the tax over merchandise circulation and services of interstate and intercity transportation as well as over communication – “ICMS” - , and analyses it with the clear objective of offering a dogmatic description of the institute, compatible with constitutional principles and able to serve as a guide to its practical application. For this it starts by fixing the theoretical tools to be used in the referred analyses, so from this describe dogmatically the respective normative bundle (after exposing a dialectic critics of other theories about the subject), specially the 7th paragraph of article 150 of the Federal Constitution (which contains two rules, the first one authoritative of the use of absolute presumptions and the second one containing a resolute of efficacy legal condition), opposing this exegesis to the constitutional principles of legality, juridical security, isonomy, contributive capacity, workability, non-cumulating and confiscation impediment, seeking harmonizing interpretations able to preserve the maximum effectiveness of the institute without the sacrifice of the ruling efficacy of the quoted above principles, specially of those which contain fundamental rights of the tax-payer or contain guarantees of these rights. Having done this we go to the study of the main alterations provoked in the origin-rule of tributary incidence by this special collecting technique, this in relation to the “normal” pattern, without progressive substitution, retaining specially in the changes in relation to the passive subjective and to the calculus base, and in the final chapter present the conclusions of this study. It is worth mentioning that all work takes jurisprudence about the theme, specially from the Superior Tribunals, as an object of research (besides the ruling bundle), in an analyses really focused to practice, which aims to contribute to the construction of a pattern which is able to Express a balance point between the objective of combating illegal withholdment and the rights and guarantees of the tax-payers.

Key-words: progressive tributary substitution; ICMS; right presumptions; resolute legal condition; tributary constitutional principles; presumptuous calculus base; passive tributary subjection.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO I: NORMA JURÍDICA, FATO JURÍDICO E OS PLANOS DO MUNDO JURÍDICO (E SUA RELAÇÃO COM A LEGALIDADE)	14
1.1 Norma jurídica, fato jurídico e os planos do mundo jurídico	14
1.1.1 Norma jurídica	15
1.1.1.1 Texto e norma	15
1.1.1.2 Estrutura da norma jurídica	19
1.1.1.3 Composição do suporte fático	22
1.1.1.4 Caráter distintivo das demais normas de conduta	23
1.1.1.5 Conceito de norma jurídica	25
1.1.2. Fato jurídico	25
1.1.2.1 Complexidade do suporte fático vs. unicidade do fato jurídico	26
1.1.3. Os planos do mundo jurídico	28
1.1.3.1 Relacionamento entre os planos do mundo jurídico	29
1.2 Legalidade	30
1.2.1 Princípio da legalidade: fundamento da modernidade	30
1.2.1.1 Modernidade	30
1.2.1.2 Legalidade	31
1.2.1.3 Legalidade vs. modernidade	32
1.2.1.3.1 Produção estatal do Direito	33
1.2.1.3.2 Monopólio do legislador	34
1.2.1.3.3 A codificação: última etapa do processo evolutivo de consolidação da legalidade	34
1.2.1.3.4 O princípio da legalidade como ideologia	37
1.2.1.4 O princípio da legalidade como fundamento da modernidade	37
1.2.2 Análise crítica das características da legalidade	38
1.2.2.1 Positividade	38
1.2.2.2 Monopólio do legislador	41
1.2.2.3 A legalidade e a forma dos textos legais	49
1.2.3 Uma breve nota sobre a legalidade hodierna	50
CAPÍTULO II: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NA ESFERA DO ICMS: A BUSCA DE UM MODELO DOGMÁTICO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES	52
2.1 Evolução. Finalidade. Esclarecimentos iniciais	52
2.2 Análise crítica das teorias descritivas da substituição tributária progressiva na esfera do ICMS: modelo dogmático do parágrafo 7º do art. 150 da CF	56
2.2.1 A tese da inconstitucionalidade do instituto	56
2.2.2 A tese da presunção relativa	57
2.2.2.1 Crítica a essa corrente	57
2.2.2.1.1 Presunção relativa (meio de prova) vs. presunção absoluta (elemento da regra-matriz tributária)	58
2.2.2.1.2 Existência vs. eficácia	60
2.2.2.1.3 A unicidade do fato jurídico	62

2.2.2.1.4 Divergência entre base de cálculo e elemento material da hipótese de incidência	63
2.2.2.1.5 Finalidade do instituto	64
2.2.3 A teoria de Marco Aurélio Greco	65
2.2.3.1 Crítica a essa corrente	67
2.2.4 A teoria de Eurico Marcos Diniz de Santi	69
2.2.5 Nossa posição	70
2.2.5.1 Autorização para estabelecer presunção	70
2.2.5.1.1 O uso das presunções absolutas em direito tributário	71
2.2.5.1.2 Presunção absoluta vs. arbítrio	75
2.2.5.1.3 A fixação das presunções: possibilidade de controle	78
2.2.5.1.4 Exemplos de antecipação por presunção no direito tributário	80
2.2.5.2 <i>In fine</i> do art. 150, § 7º, da CF: uma <i>condizione juris</i>	81
2.3 A substituição tributária progressiva nos Tribunais	84
2.3.1 ADIns nº 2.777/SP e 2675/PE	91
CAPÍTULO III: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA	94
3.1 Legalidade tributária	94
3.1.1 Revisitando a tipicidade tributária	97
3.1.2 O princípio da legalidade e a substituição progressiva	100
3.1.3 A segurança jurídica e a substituição progressiva	101
3.1.4 Exame dos elementos da legalidade em concreto	103
3.1.4.1 Lei complementar vs. Lei ordinária	103
3.1.4.1.1 Lei complementar e substituição tributária progressiva no ICMS	105
3.1.4.2 A lei ordinária estadual e as mercadorias (ou serviços) sujeitas (os) à substituição progressiva	107
3.1.4.2.1 Convênios interestaduais vs. lei ordinária	110
3.1.4.2.2 A lei ordinária e os sujeitos da relação jurídica	111
3.1.4.2.3 A lei ordinária e a base de cálculo	112
3.1.4.2.3.1 Mudança do sistema de apuração	116
3.1.4.3 A alegada inconstitucionalidade do art. 10 da LC nº 87/96	118
3.2 Direitos fundamentais, igualdade e substituição tributária progressiva	120
3.2.1 Direitos fundamentais: conceito e classificação	120
3.2.1.1 Conceito	120
3.2.1.2 Classificação	122
3.2.2 O princípio da igualdade como direito fundamental	122
3.2.2.1 Conteúdo do princípio da igualdade	124
3.2.2.2 Conteúdo do princípio da igualdade tributária	125
3.2.2.3 A substituição tributária progressiva (no ICMS) e o princípio da igualdade tributária	127
3.2.3. Igualdade vs. capacidade contributiva	132
3.2.3.1 Conteúdo do princípio da capacidade contributiva	133
3.2.3.2 Capacidade contributiva no ICMS	135
3.2.3.3 Capacidade contributiva e substituição tributária progressiva no ICMS	137
3.3 Princípio da praticidade tributária	138
3.4 Princípios do não-confisco e da não-cumulatividade	139

CAPÍTULO IV: A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS E AS PECULIARIDADES DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

144	144
4.1 ICMS: elementos e alterações provocados pela substituição progressiva	144
4.2 Sujeição tributária passiva	147
4.2.1 Jurídico vs. econômico: contribuinte de direito vs. contribuinte de fato	148
4.2.2 Contribuintes vs. responsáveis: a busca por um critério distintivo	150
4.2.3 Quem são os contribuintes?	150
4.2.3.1 Contribuinte individual vs. contribuinte solidário	152
4.2.3.2 Contribuintes individuais: “normais” e substitutos	153
4.2.4 Responsáveis tributários	155
4.2.5 Quem pode ser sujeito passivo da relação jurídica tributária?	159
4.2.6 Substituição tributária progressiva: regime jurídico aplicável?	161
4.2.6.1 A legitimidade anômala dos substituídos	163
4.2.6.2 A legitimidade para participar do processo de formação e questionar a base de cálculo presumida	165
4.3 Base de Cálculo	174
4.3.1 Conceito e funções	174
4.3.2 Base de cálculo do ICMS	175
4.3.3 Base de cálculo: peculiaridades da substituição progressiva	176
4.3.3.1 A base de cálculo presumida como padronização	180
4.3.3.2 Base de cálculo presumida vs. pauta fiscal	181
4.3.4 Dissecando o art. 8º da LC nº 87/96	182
4.3.5 Itens formadores da margem de valor agregado	184
4.3.5.1 IPI, ICMS e o art. 155, § 2º, XI, da CF	185
4.3.5.2 Frete	188
4.3.6 Outros índices que as legislações estaduais devem conter	189
4.3.6.1 Mercado considerado	189
4.3.6.2 Revisão periódica da margem de valor agregado	190
4.3.6.3 Fixação da margem de valor agregado e necessidade de acompanhamento dos preços	190
CONCLUSÕES	192
REFERÊNCIAS	202

336.2
M528t

Melo, Angelo Braga Netto Rodrigues.

Teoria e prática da substituição tributária progressiva no Icms:uma análise do instituto após os julgamentos do Recurso Extraordinário nº213396/SP e da ADIN nº 1851-4/AL Angelo Braga Netto Rodrigues Melo /. Maceió: s.n., 2007

211 p.

Inclui bibliografia

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Alagoas sob orientação do Professor Dr. Marcos Bernardes de Mello

1. Direito Tributário 2. Substituição Tributária 3. Legalidade Tributária
4. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços 5. Jurisprudência III.
Título