

# AS PAUTAS FISCAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA DO ICMS E A NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA<sup>1</sup>

## *THE FISCAL STANDARDIZATION IN THE ICMS PROGRESSIVE SUBSTITUTION REGIMEN AND THE TAX NEUTRALITY*

**Ricardo Diefenthaler<sup>2</sup>**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

**RESUMO:** Este trabalho discute o regime de substituição tributária progressiva do ICMS e apresenta o princípio da neutralidade tributária como limite constitucional na presunção da base de cálculo operada pelas pautas fiscais. Para tal, o instituto da substituição progressiva é analisado como ferramenta de eficiência na administração do ICMS, as controvérsias acerca de sua constitucionalidade são discutidas e a neutralidade tributária é apresentada como princípio econômico e jurídico.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS; substituição tributária progressiva; neutralidade tributária; pautas fiscais.

**ABSTRACT:** *This paper discusses the ICMS progressive substitution regimen and presents the neutrality principle as a*

*constitutional limit on the presumption of the tax base operated by the fiscal standardization. For such, the progressive substitution is analyzed as an efficiency tool in ICMS administration, the controversies concerning its constitutionality are discussed and the tax neutrality is presented as an economical and juridical principle.*

**KEYWORDS:** *ICMS; progressive tax substitution; tax neutrality; fiscal standardization.*

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 O regime de substituição progressiva no ICMS; 2 As pautas fiscais como mecanismo de presunção da base de cálculo; 3 O princípio da neutralidade tributária e as pautas fiscais; Considerações Finais; Referências.

---

<sup>1</sup> O presente artigo resulta de adaptação de monografia produzida pelo autor no Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da UFRGS.

<sup>2</sup> Pós-Graduado em Direito Tributário pela UFRGS. Mestre em Ciência da Computação pela UFRGS.

**SUMMARY:** *Introduction; 1 The regimen of progressive substitution in ICMS; 2 Fiscal standardization as a mechanism of tax base presumption; 3 The principle of tax neutrality and fiscal standardization; Conclusion; References.*

## INTRODUÇÃO

O instituto da substituição tributária progressiva no ICMS tem sido objeto de intenso debate na doutrina e nos tribunais. Isto porque a também chamada “substituição para a frente” subverte a natureza plurifásica e de incidência proporcional à agregação de valor do ICMS e opera importantes alterações na estrutura do imposto.

Do ponto de vista econômico, a incidência passa a ser monofásica no início da cadeia de produção/circulação. No aspecto jurídico, o mecanismo afeta pelo menos três elementos essenciais de todo imposto: sujeito passivo (elemento subjetivo), momento de ocorrência do fato gerador (elemento temporal) e base de cálculo (elemento quantitativo).

Por outro lado, a substituição progressiva traz importantes ganhos de eficiência na arrecadação e fiscalização do ICMS, imposto de maior arrecadação do País e principal fonte de financiamento dos Estados.

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 213.396/SP<sup>3</sup> e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL<sup>4</sup>, o STF decidiu que é possível a tributação por fato futuro presumido e que não há obrigação de restituição do eventual excesso da base de cálculo presumida em relação ao valor efetivo da operação. A substituição progressiva resistiu, assim, aos dois exames de constitucionalidade.

Neste quadro, o desafio doutrinário que se impõe é o de estabelecer os limites de aplicação prática do instituto, para que possa ser utilizado como ferramenta de produtividade das administrações tributárias sem restringir excessivamente princípios constitucionais como a igualdade, liberdade, capacidade contributiva e vedação de confisco. Resguarda-se assim, em concreto, a constitucionalidade do instituto.

Neste estudo, pretende-se verificar como o princípio da neutralidade tributária, consagrado no campo da Economia, mas ainda pouco explorado no

---

<sup>3</sup> STF, RE 213.396/São Paulo, Recorrente: Estado de São Paulo, Recorrido: Diasa Distribuidora e Importadora de Automóveis S/A, Rel. Min. Ilmar Galvão, Brasília/DF, 02.08.1999, DJ 01.12.2000.

<sup>4</sup> STF, ADIn 1.851/Alagoas, Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC, Requerido: Ministro de Estado da Fazenda, Rel. Min. Ilmar Galvão, Brasília/DF, 08.05.2002, DJ 22.11.2002.

Direito, se coloca como limite à utilização de pautas fiscais para fixação da base de cálculo presumida no regime de substituição progressiva. Assim, principia-se por verificar de que forma e em que grau o regime da substituição progressiva altera a estrutura do ICMS e como proporciona ganhos de eficiência, bem assim analisar como a doutrina e o STF se posicionam acerca da constitucionalidade da tributação por presunção de fato futuro. Passa-se, então, a analisar a constitucionalidade da fixação por presunção da base de cálculo, operada pelas pautas fiscais, e introduzir os limites que se apresentam para a fixação das pautas em concreto. Finalmente dissecam-se a neutralidade tributária como princípio econômico e jurídico, para, então, demonstrar como esta se coloca como limite às pautas fiscais.

## 1 O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA NO ICMS

Sendo o ICMS um imposto plurifásico e não cumulativo, sua incidência se processa ao longo de todas as fases do processo de produção/circulação de bens e serviços, de forma proporcional à agregação de valor em cada fase. Tal incidência ocorre por meio de mecanismo de apuração indireta chamado de “método do crédito fiscal” (ou de “imposto sobre imposto”). As vendas vão gerando débitos em uma conta-corrente do imposto, enquanto que as compras vão gerando créditos, sendo o imposto a pagar (ou restituir) correspondente ao saldo da conta no final do período de apuração.

A incidência plurifásica, não cumulativa e proporcional à agregação de valor ao longo da cadeia econômica caracteriza o ICMS como um imposto sobre o valor agregado<sup>5</sup>. Entre as várias vantagens apresentadas por este tipo de imposto sobre o consumo com relação aos impostos monofásicos e aos impostos cumulativos, duas têm particular relevância ao tema desenvolvido neste estudo: a neutralidade e a autofiscalização.

Ao não se cumular ao longo da cadeia produtiva, o ICMS não gera o “efeito cascata” próprio dos impostos cumulativos. O número de transações na cadeia de produção/circulação de bens e serviços desta forma não afeta o montante total de imposto. A vantagem em verticalizar a produção, de forma a diminuir o número de fases do ciclo e, assim, reduzir o montante final de imposto, existente nos impostos cumulativos, não ocorre nos impostos plurifásicos não cumulativos, favorecendo a neutralidade tributária.

<sup>5</sup> Reconheça-se que há no ICMS importantes desvios em relação ao modelo teórico do IVA, o que não é suficiente, no entanto, para descaracterizar o ICMS como Imposto sobre o Valor Agregado.

No que se refere à autofiscalização, o já referido método do crédito fiscal faz com que, para que a empresa que adquire bens/serviços possa creditar o montante de imposto trazido em suas aquisições, o imposto deve ser devidamente lançado pela empresa vendedora em suas notas fiscais. Assim, apenas na hipótese de conluio entre vendedor e comprador, eventual subfaturamento seria aceito pelo segundo, já que sem o lançamento do imposto este estaria privado do crédito e, conseqüentemente, teria aumentado o seu imposto a pagar.

A substituição tributária progressiva (também chamada de “substituição para a frente”) subverte a natureza plurifásica e de incidência proporcional à agregação de valor do ICMS. Por meio desse mecanismo, a lei transfere à agente econômico posicionado nas fases iniciais da cadeia de produção/circulação a responsabilidade pelo imposto do(s) agente(s) situado(s) em fase(s) posterior(es), antecipando a ocorrência do fato gerador deste(s).

É o caso, por exemplo, de uma montadora de automóveis, que, ao vender um automóvel para uma concessionária, está obrigada a recolher o ICMS relativo à sua própria operação (venda para a concessionária) e também o relativo à operação subsequente (venda da concessionária para o consumidor final). Passa a montadora à condição de substituta tributária da concessionária (dita substituída), ficando responsável pelo recolhimento do imposto que seria devido por ela.

Em tese, o montante do imposto é incorporado ao preço pago pela concessionária, e, assim, a montadora é ressarcida do ICMS recolhido por substituição. Já a concessionária suporta o imposto relativo à operação de venda que irá realizar no futuro já na aquisição do automóvel. Ao final, todo imposto da cadeia será, de regra, suportado pelo consumidor final, que sofre o ônus de fato nos impostos sobre o consumo.

O único ônus adicional aos agentes econômicos intermediários é o de suportarem no preço de aquisição do produto sujeito à substituição todo o montante de ICMS da cadeia, e dele só se ressarcirem quando da venda do produto, momento em que transferem o ônus via preço para o elo posterior da cadeia. Isto ocorre sucessivamente até o consumidor final, que, não sendo contribuinte e não realizando operação posterior, não transfere o imposto. A carga final resulta igual a que haveria caso a incidência se desse da forma normal, operação a operação, ressalvada possibilidade de diferença entre o valor presumido da operação substituída e o valor efetivo, questão discutida adiante.

Na substituição progressiva a incidência do ICMS torna-se, na prática, monofásica. Ao invés de várias incidências e vários sujeitos passivos, passa-se a ter uma única incidência e um único sujeito passivo na fase do ciclo eleita pela legislação. Embora a já referida autofiscalização da incidência plurifásica seja perdida, a substituição progressiva torna indubitavelmente o processo de arrecadação e fiscalização de ICMS mais eficiente em mercados em que a produção se concentra em poucas empresas e em que o varejo é pulverizado, como é o caso dos automóveis, dos cigarros, da energia, dos combustíveis e do cimento.

A polêmica em torno da substituição progressiva, no entanto, se deve às importantes alterações que o instituto produz na estrutura do ICMS. Do ponto de vista econômico, a incidência passa de plurifásica e proporcional à agregação de valor ao longo da cadeia de produção/circulação para monofásica no início da cadeia sobre o valor de venda a consumidor final. No aspecto jurídico, mexe com pelo menos três elementos essenciais de todo imposto: sujeito passivo (elemento subjetivo), momento de ocorrência do fato gerador (elemento temporal) e base de cálculo (elemento quantitativo).

Por outro lado, como se verá a seguir, a substituição progressiva no ICMS é importante mecanismo de eficiência para a arrecadação do imposto. Tal ganho de eficiência, entretanto, não pode ser obtido fora dos estritos limites fixados pelas regras de competência estabelecidas pela Constituição Federal. A verificação da transposição ou não destes limites constitucionais pelas alterações produzidas pelo instituto nos elementos subjetivo, temporal e quantitativo do ICMS tem ocupado a doutrina e os tribunais, e será também discutida neste estudo.

## **1.1 A SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA COMO FATOR DE EFICIÊNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO**

Do ponto de vista econômico, o sistema tributário ideal é aquele que a um só tempo distribui de forma justa o gravame tributário entre os indivíduos, interfere o mínimo possível em suas decisões econômicas e apresenta um custo operacional baixo. Ou seja, tanto melhor será um sistema tributário quanto mais conseguir conjugar equidade, neutralidade e eficiência.

Esta concepção não é nova. Adam Smith, ao explicar os mecanismos que regem o funcionamento da economia de mercado e defender a baixa intervenção do Estado na economia, elencou quatro “máximas” relativas aos impostos em

geral: equidade, certeza (não arbitrariedade), conveniência do pagamento e economia no recolhimento<sup>6</sup>. Mais modernamente, Joseph Stiglitz assinala a “*simplicidade administrativa*”<sup>7</sup> como um dos cinco atributos chave de um sistema tributário.

Aqui cabe o socorro à teoria da administração para buscar maior precisão quanto ao conceito de eficiência, utilizado muitas vezes de forma vaga ou incorreta. Idalberto Chiavenato procura caracterizar a eficiência utilizando como contraponto outro conceito com o qual é frequentemente confundido: a eficácia<sup>8</sup>. Refere o autor que a eficiência tem foco nos meios e não nos fins. Relaciona-se com os recursos consumidos em uma ação, sendo uma medida de sua utilização. Ocupa-se com a melhor maneira pela qual as coisas devem ser executadas a fim de que os recursos sejam aplicados da forma mais racional. Já o alcance ou não dos objetivos visados está na esfera da eficácia.

Quanto menos recursos consumir, mais eficiente será a ação, ainda que não alcance os resultados desejados ou previstos. Uma ação pode ser eficiente (consumir poucos recursos) sem ser eficaz (não alcançar os resultados). Pode também ser eficaz, porém ineficiente. Um carro capaz de percorrer 30 quilômetros com 1 litro de combustível é eficiente, mas será ineficaz se não atingir a velocidade desejada de 150km/h. Já outro, que atinja esta velocidade, mas tenha consumo de 5 quilômetros por litro é eficaz mas ineficiente.

No âmbito da Administração Pública, a eficiência tem *status* de princípio constitucional, conforme o *caput* do art. 37 da CF/1988<sup>9</sup>. Qualificado enquanto princípio constitucional expresso como “*adorno*” e “*extravasamento de uma aspiração*” por Celso Antônio Bandeira de Mello, a eficiência, embora obviamente desejável, é de difícil controle no âmbito do Direito<sup>10</sup>.

Humberto Ávila refere que a eficiência administrativa não é propriamente um princípio jurídico, mas sim uma metanorma ou norma de segundo grau,

---

<sup>6</sup> SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. São Paulo: Nova Cultural, 1996. p. 247-249.

<sup>7</sup> STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1999. p. 457.

<sup>8</sup> CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração*. 5. ed. São Paulo: Makron Books, 1997. p. 235-236.

<sup>9</sup> A eficiência foi incluída entre os princípios que regem a administração pública por obra da EC 19/1998.

<sup>10</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 109-110.

vez que não estabelece um estado autônomo de coisas que deva ser realizado, mas sim um modo de aplicação de outras normas<sup>11</sup>. Aqui, portanto, o conceito de “eficiência” abarca não só o aspecto de custos, mas também o alcance do fim perseguido.

A República brasileira se fundamenta no princípio do Estado de Direito<sup>12</sup> e o poder de tributar daí decorre. A essência jurídica da instituição do tributo está na obtenção de recursos para financiar o Estado. O objetivo do tributo é “fiscal”, ou seja, sua cobrança tem razão de ser na necessidade de se obter recursos para cobrir os gastos que a satisfação das necessidades públicas demanda<sup>13</sup>.

Sendo assim, o dever de eficiência localiza-se no sistema tributário no imperativo de busca das *receitas necessárias ao financiamento do Estado* de forma a consumir o *mínimo possível de recursos*. Há, assim, um componente mais estrito de custos, mas também um elemento de eficácia, de alcance de objetivo.

Ainda no âmbito da administração tributária, a Constituição traz, como de forma atenta assinala Humberto Ávila<sup>14</sup>, disposições específicas relacionadas à eficiência na administração tributária, introduzidas pela EC 42/2003. Com efeito, o inciso XXII do art. 37 qualifica as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios como “*atividades essenciais ao funcionamento do Estado*”, enquanto o inciso XV do art. 52 inclui entre as competências privativas do Senado Federal a “*avaliação do desempenho*” das administrações tributárias das três esferas. Estas normas reforçam e particularizam o dever geral de eficiência da Administração Pública no âmbito da administração tributária, dada a sua importância para o funcionamento do Estado.

É evidente que a tributação, como decorrência do Estado de Direito, encontra limites constitucionais dentro e fora do capítulo do sistema tributário. Esta é uma conquista secular do Estado de Direito. Sendo assim, as medidas de eficiência da administração tributária encontram os mesmos limites.

<sup>11</sup> ÁVILA, Humberto. Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre: Ajuris, v. 32, n. 100, p. 174 e 175, 2005.

<sup>12</sup> Art. 1º, *caput*, da CF/1988.

<sup>13</sup> VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 4. ed. Buenos Aires: Depalma, t. I, 1990. p. 68.

<sup>14</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 424.

Uma medida simplificadora ou de praticabilidade tributária deve levar ao exercício eficiente do poder de tributar sem a ofensa aos limites desse poder. Tais limites são encontrados pela ponderação entre o imperativo de arrecadar para que o Estado possa realizar seus fins e os princípios limitadores do poder de tributar, especialmente o da igualdade, da liberdade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica. Não pode, portanto, a eficiência tornar-se um fim em si mesmo e, assim, se autojustificar. Sua aplicação não pode restringir excessivamente outros princípios tributários de forma a retirar-lhes a eficácia.

O sistema tributário eficiente deve ser capaz de produzir o suficiente financiamento do Estado a um custo razoável. Para os cidadãos, a eficiência se traduz por meios simples, baratos e compreensíveis de cumprimento das obrigações tributárias. Para o Poder Público se verifica por meio de uma máquina estatal de arrecadação e fiscalização de baixo custo e isenta de arbitrariedades.

Observe-se que eficiência e equidade podem andar juntas. À medida que o processo de arrecadação e fiscalização torna-se mais eficiente e simples, passa a haver maior certeza na aplicação da lei tributária, garantindo que a generalidade representada pela norma jurídica seja aplicada ao maior número de casos individuais possível<sup>15</sup>. Humberto Ávila cita a doutrina alemã para referir que as normas com finalidade simplificadora podem servir como instrumento para promover a igualdade:

Assim, quando as leis diferenciam fortemente e são, por isso, tão complicadas que não podem ser individualmente seguidas nem pelos sujeitos passivos nem pelas autoridades fazendárias e podem ser transpostas, a justiça individual (*Einzelfallgerechtigkeit*) pretendida finalmente não efetua a própria igualdade da carga tributária. Elas não são, como ensina a experiência, igualmente aplicadas. A norma com finalidade simplificadora serve, por isso, simultaneamente ao fim de garantir a igualdade da carga no processo massificado de tributação.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Sobre a questão da generalidade da norma jurídica no âmbito tributário, ver: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 464 e 483.

<sup>16</sup> MATHIS, Klaus apud ÁVILA, Humberto. *Substituição tributária e base de cálculo...*

Dessa forma, quando a norma é complicada ao ponto de sua observância ser inviável, tanto aos contribuintes quanto ao Fisco, a certeza da aplicação fica aniquilada e a igualdade da carga tributária prejudicada.

A busca por uma administração tributária eficiente tem sido um dos grandes desafios com que se depara o Estado na atualidade. No Brasil, além do forte processo de informatização dos processos internos do Fisco e de interação com o contribuinte verificado nos últimos anos, vários são os movimentos no sentido de tornar o aparelho fiscal mais simples e de menor custo.

Alguns desses movimentos repousam em mecanismos de simplificação da determinação da base de cálculo pela via da presunção. É o caso, por exemplo, do desconto simplificado do Imposto de Renda da Pessoa Física, o regime do lucro presumido no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a fixação da base de cálculo do ITPU e do IPVA por meio de tabelas.

Em todos esses exemplos, a eficiência é alcançada pela substituição de um processo de avaliação real e individual da capacidade contributiva, sinalizada pela ocorrência do fato gerador, por um dimensionamento baseado em padrões fixados por meio de critérios predeterminados. A própria ideia da tributação por intermédio de fatos indicativos de capacidade econômica dos indivíduos, aliás, que está por trás de todo sistema de tributação moderno, é, em última análise, baseada em presunções.

Alfredo Augusto Becker, citando Trotabas, já ensinava que o sistema de avaliação direta da renda ou do capital para fins de tributação estava historicamente superado, e que a praticabilidade e a certeza das regras jurídicas tributárias induzia cada vez mais o legislador a escolher como elementos integrantes da hipótese de incidência signos econômicos ou jurídicos cuja ocorrência faz presumir determinado gênero ou espécie de renda ou capital<sup>17</sup>. O autor caracteriza esses “fatos signo-presuntivos” como presunções absolutas que funcionam como vias de acesso à renda e ao capital.

A “praticabilidade” com que se preocupava Becker nada mais é que a eficiência sempre perseguida pelo legislador e pela administração tributária. Poderia o Fisco Municipal cobrar o IPTU a partir de uma avaliação particularizada de cada imóvel? Talvez pudesse, mas a um custo tão alto que tornaria o imposto inviável.

<sup>17</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 458-459.

Observe-se, no entanto, que, na condição de presunção de capacidade econômica, a eleição de determinados fatos indicativos de renda pelo legislador como fatos tributáveis não está livre de iniquidades. É clássico o exemplo da pessoa de baixa renda que herda um imóvel e não possui condições financeiras de suportar o imposto sobre a propriedade correspondente.

Já nos tributos que gravam o consumo, considerando serem impostos indiretos, a distância entre a capacidade indicada pela ocorrência do fato econômico tornado tributável pela lei e a real capacidade econômica pode ser ainda maior. É o caso da compra de um quilo de feijão por família com renda de um salário-mínimo.

Importante referir que, em um estudo que se tornou um clássico (*"An Expenditure Tax"*, de 1955), Nicholas Kaldor propôs um modelo tributário ideal baseado em um imposto abrangente que incidiria sobre o montante de consumo dos indivíduos, apurado a partir de declaração prestada ao Fisco em que cada contribuinte informaria o seu consumo pessoal<sup>18</sup>. Seria, assim, um tributo direto sobre o consumo. O modelo, interessante do ponto de vista teórico como forma ideal de tributar o consumo, nunca encontrou, no entanto, condições de aplicação, vez que despido de praticabilidade e certeza.

Necessário, portanto, no âmbito da tributação sobre o consumo, mecanismos indiretos de imposição. A Constituição brasileira elegeu a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações como fato signo-presuntivo de consumo e, conseqüentemente, de riqueza a ser tributada por meio do ICMS.

O ICMS, como imposto plurifásico sobre o consumo, com incidência progressiva e não cumulativa ao longo da cadeia econômica e com competência atribuída a 27 entes tributantes, traz consigo significativa complexidade e importantes dificuldades operacionais. Some-se a isso o fato de ser o imposto de maior arrecadação no Brasil e constituir a grande fonte de financiamento dos Estados e se terá uma dimensão da importância dos processos de arrecadação e fiscalização do imposto.

A substituição tributária progressiva é, neste quadro, importante mecanismo de simplificação e eficiência na cobrança de ICMS. Como já referido, por meio do instituto, a lei transfere à agente econômico posicionado nas fases iniciais da cadeia de produção/circulação a responsabilidade pelo imposto dos

---

<sup>18</sup> REZENDE, Fernando. *Moderna tributação do consumo*. Rio de Janeiro: IPEA, 1993. p. 9.

agentes situados em fases posteriores. Em vez de várias incidências e vários sujeitos passivos, passa-se a ter uma única incidência e um único sujeito passivo na fase do ciclo eleita pela legislação. Isso vale também para as operações interestaduais.

O processo de arrecadação e fiscalização torna-se bem mais simples, uma vez que a exigibilidade do imposto recai em apenas um sujeito passivo: o contribuinte substituto. O controle do Fisco passa a se concentrar em um reduzido grupo de indústrias ou distribuidores posicionados nas etapas iniciais da cadeia econômica, geralmente de grande porte e com maiores condições para adimplir a obrigação tributária, em substituição a um número enorme de contribuintes situados na etapa final, via de regra, varejistas de pequeno porte. O Fisco concentra sua atuação, por exemplo, junto aos (poucos) fabricantes de cigarro do País, aliviando a necessidade de controlar um sem número de bares e pequenos estabelecimentos.

É bem verdade que a capacidade de autofiscalização é perdida, na medida em que a incidência plurifásica passa a ser, na prática, monofásica. Também, como se verá, a neutralidade tributária é arranhada. Mas em cadeias em que a produção ou distribuição é concentrada em pequeno número de empresas e o varejo é, ao contrário, altamente pulverizado, a substituição progressiva é altamente vantajosa para a administração tributária. Além dos já citados exemplos dos automóveis e cigarros, pode-se sublinhar os casos da energia, dos combustíveis e do cimento.

Os produtos sujeitos à substituição progressiva, aliás, são justamente aqueles tributados a alíquotas mais elevadas (25% no caso da gasolina no Rio Grande do Sul, por exemplo). Resulta que uma parcela muito significativa da arrecadação do ICMS está sujeita ao regime, aumentando sua importância.

As vantagens que o instituto proporciona esbarra, no entanto, em fortes questionamentos acerca de sua constitucionalidade, ancorados, sobretudo, na possibilidade ou não de ocorrência de fato gerador e fixação da base de cálculo correspondente por presunção.

## 1.2 A CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA

O instituto da substituição progressiva é construído sobre o mecanismo da presunção legal. Presume-se a ocorrência de fato gerador futuro a partir de fato anterior que indica, com razoável grau de certeza, a ocorrência do fato futuro. Não se trata de ficção legal, mecanismo repellido pela doutrina como meio para

criar ou cobrar tributos, na medida em que não é criada verdade jurídica ficta, divorciada da verdade real, para conformar o fato gerador sobre algo que não se encontra no campo de incidência do tributo. É dizer, na presunção legal, a lei tão somente confere certeza jurídica a um suposto fato gerador cuja ocorrência se infere a partir de indícios que efetivamente ocorreram e que são conhecidos.

Embora o debate acerca da tributação de fato futuro por meio do mecanismo da substituição tributária progressiva seja bastante atual, o instituto da substituição já existia no final do século XVIII na Europa<sup>19</sup>. No Brasil, e especificamente no ICMS<sup>20</sup>, a substituição para frente foi introduzida em 1966 pelo próprio Código Tributário Nacional, na seção que tratava do então ICM, mais precisamente no art. 58, § 2º, inciso II. Este dispositivo foi posteriormente revogado de forma expressa pelo Decreto-Lei nº 406/1968, tendo sido o instituto reintroduzido no ICM por obra da Lei Complementar nº 44/1983.

A referida LC introduziu, consoante a autorização genérica conferida pelo art. 128 do CTN, o § 3º no art. 6º do Decreto-Lei nº 406/1968, cujas alíneas *b* e *c* tornaram possível a transferência, ao industrial ou atacadista, da responsabilidade pelo crédito tributário de ICM relativo a operações posteriores realizadas por agentes econômicos sucedâneos seus (atacadista e varejista em relação ao industrial e varejista em relação ao atacadista). Introduziu igualmente dispositivo para determinação da base de cálculo nestes casos (alínea *b* do § 9º do art. 2º do já referido Decreto-Lei).

Com as transformações operadas pela Constituição de 1988, resultantes no ICMS, a substituição progressiva passou a ser regulamentada pelo Convênio nº 66/1988, já que a nova Carta previa expressamente o instituto e atribuía a sua regulação à lei complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, *b*), bem como autorizava provisoriamente a instituição do novo ICMS mediante convênio em substituição à lei complementar (art. 34, § 8º, do ADCT). Assim o fez o referido convênio, ampliando as possibilidades de substituição progressiva em relação aos casos anteriormente previstos.

---

<sup>19</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS - Substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 12, p. 16, set. 1996. Este artigo traz importantes informações acerca do instituto da substituição tributária no Direito italiano.

<sup>20</sup> Outros exemplos de substituição progressiva no Sistema Tributário Nacional são encontrados no ITBI (incidência já na promessa de compra e venda do imóvel, antes da efetiva transmissão) e no Imposto de Exportação (o pagamento é feito antes da saída do produto para o exterior).

Outras alterações legislativas vieram com a Emenda Constitucional nº 3/1993 e com a Lei Complementar nº 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”). Resumidamente, a EC introduziu o § 7º no art. 150 e constitucionalizou a possibilidade de presunção do fato gerador futuro, fixando cláusula de restituição no caso de inocorrência do fato gerador presumido<sup>21</sup>. Para alguns, a Emenda criou um modelo novo e diverso de substituição progressiva, de tal forma que a recepção da legislação então vigente, no que fosse compatível com o novo modelo, restou impossibilitada, surgindo uma lacuna diante da exigência de lei reguladora pelo novo dispositivo constitucional<sup>22</sup>. A LC 87/1996 preencheu tal lacuna, tornando o mecanismo da substituição mais claro e amplo e estabelecendo, em seu art. 8º, as pautas fiscais como regra geral para a fixação da base de cálculo presumida.

Os óbices ao instituto iniciaram pelo aspecto formal. Alegou-se, por exemplo, que a autorização do ADCT para que o ICMS fosse provisoriamente regulado por convênio se restringia a aspectos relacionados às novas incidências trazidas pela CF/1988, não podendo dispor sobre outras matérias, reservadas à lei complementar. Levantou-se também o fato de o Convênio nº 66/1988 ter alargado indevidamente as hipóteses de substituição.

No aspecto material, a repulsa doutrinária à substituição tributária progressiva no ICMS foi (e continua sendo) ampla, tanto pela quantidade de argumentos contrários quanto pelo número de autores que os enunciaram. A principal inconformidade se refere justamente à impossibilidade de se tributar fato ainda não ocorrido, mediante presunção, com fundamento apenas na probabilidade de sua ocorrência.

Maria Rita Ferragut<sup>23</sup> mapeia a questão com precisão ao afirmar que na substituição progressiva

o enunciado prescritivo que veicula o fato gerador presumido promove a tipificação legal de um fato indiciário que, segundo regras de experiência, relaciona-se ao fato jurídico constitucionalmente previsto. Promove,

<sup>21</sup> “§ 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.”

<sup>22</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. Op. cit., p. 23.

<sup>23</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 217.

além disso, a presunção de riqueza a ser, no futuro, manifestada pelo fato típico.

De fato, se tomarmos outros dois exemplos de impostos em que ocorre presunção da base de cálculo, o IPVA e o IPTU, bem melhor recebidos pela doutrina, temos que, neles, a presunção de valor de base de cálculo não se situa no surgimento da obrigação antes da ocorrência efetiva do fato gerador. O fato gerador, propriedade do veículo ou do imóvel, de fato ocorre, e tão somente sua base de cálculo é presumida por impraticabilidade da aferição do valor real. No ICMS, a própria ocorrência do fato gerador (futuro) é presumida e a presunção da base de cálculo é consequência da inoocorrência, até então, do fato gerador presumido.

A rejeição majoritária da doutrina à substituição progressiva no ICMS pode ser sintetizada no dizer de Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto<sup>24</sup>, para quem é inaceitável “‘presumir’ a ocorrência de fato futuro, no campo estrito do Direito Tributário. Se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera *probabilidade de seu acontecimento* importa violação da Constituição” (grifos dos autores). Não se verificando o aspecto temporal previsto pela lei, a hipótese de incidência não resta completa, e o suporte fático da regra tributária não ocorre, não podendo resultar obrigação tributária.

Igualmente forte o posicionamento de Roque Carrazza, o qual qualifica como “absurda” a tributação por fato futuro<sup>25</sup>, referindo ser inafastável a barreira constitucional que impede a exigência de tributo senão sobre fatos concretamente ocorridos<sup>26</sup>. Não ocorrendo os pressupostos necessários ao surgimento da própria obrigação tributária, não há falar nem em tributo, nem em substituição de sujeito passivo que ainda não existe. O autor rejeita a possibilidade de a norma equiparar fato futuro a fato presente mediante presunção, eis que o limite para a utilização de presunções e ficções no Direito encontra-se na Constituição e esta não abre espaço, à luz do princípio da segurança jurídica, à criação de tributo sobre fato presumido.

Maria Rita Ferragut<sup>27</sup>, embora reconheça a possibilidade da utilização das presunções legais no direito tributário quando se constituírem em meio

---

<sup>24</sup> ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e responsabilidade tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 49. p. 93, 1989.

<sup>25</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 225.

<sup>26</sup> *Idem*, p. 223.

<sup>27</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Op. cit.*, p. 218-221.

de prova da existência de um acontecimento pretérito, repele sua utilização como meio de prova de fato futuro. Normas infraconstitucionais neste sentido estariam alterando o arquétipo constitucional do tributo ao estabelecer como fato tributável um fato indiciário cuja materialidade não se encontra constitucionalmente prevista.

Vários outros argumentos contrários ao instituto são acrescentados por consagrados autores, muitos deles ancorados, em última análise, na impossibilidade de tributação de fato futuro presumido, uma vez que a substituição progressiva violaria os princípios da legalidade, da tipicidade tributária e da segurança jurídica. Alerta-se também que o mecanismo violaria a isonomia, a capacidade contributiva e a vedação de confisco. Chega-se a afirmar que a substituição progressiva é na verdade empréstimo compulsório sem devolução e que viola o princípio da não cumulatividade, que rege o ICMS.

Em oposição ao entendimento doutrinário majoritário, o pleno do STF decidiu, no julgamento do Recurso Extraordinário 213.396/SP<sup>28</sup>, pela constitucionalidade da substituição tributária progressiva no ICMS, definindo a questão. O *“leading case”*, que questionou a matéria antes da edição da Emenda Constitucional nº 3/1993, tratava da possibilidade de transferência da responsabilidade sobre o ICMS das concessionárias de automóveis por suas vendas a consumidor final para as montadoras.

A decisão do STF foi no sentido de ser o regime de substituição “para a frente” no ICMS instrumento de política fiscal em conformidade com o Texto Constitucional, manifestando-se pela possibilidade, sim, de tributação por presunção de fato futuro, *“não havendo que se falar em tributação despida de fato gerador”*. Tal posicionamento se repetiu em outros julgados<sup>29-30</sup>.

O Relator do RE 213.396/SP, Ministro Ilmar Galvão, no voto que conduziu o julgamento, socorre-se da lição de Marco Aurélio Greco<sup>31</sup>, que afirma que a entidade tributante, no exercício da competência que lhe é atribuída pela Constituição Federal, pode definir situações jurídicas subjetivas que mais

<sup>28</sup> STF, RE 213.396/São Paulo, Recorrente: Estado de São Paulo, Recorrido: Diasa Distribuidora e Importadora de Automóveis S/A, Rel. Min. Ilmar Galvão, Brasília/DF, 02.08.1999, DJ 01.12.2000.

<sup>29</sup> STF, RE 220.308/Paraná, Recorrente: Estado do Paraná, Recorrido: Naciodiesel, Rel. Min. Marco Aurélio, Brasília/DF, 14.03.2000, DJ 05.05.2000.

<sup>30</sup> STF, RE-AgRg 120.057/Rio de Janeiro, Agravante: Estado do Rio de Janeiro, Agravado: Philips do Brasil Ltda., Rel. Min. Gilmar Mendes, Brasília/DF, 06.12.2005, DJ 03.02.2006.

<sup>31</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS, Cofins*. São Paulo: IOB, 1998. p. 40 e ss.

eficazmente resultem na entrega de recursos financeiros para que o Poder Público possa atender às suas finalidades. Pode, assim, criar diferentes “modelos operativos” para melhor viabilizar a arrecadação, vez que “o referencial do exercício de competência, não é a obrigação, mas sim a geração de recursos financeiros para o Estado”.

A substituição tributária progressiva é, assim, modelo operativo criado para facilitar o processo de arrecadação e fiscalização do ICMS. Será ou não modelo válido de acordo com sua conformidade ou não ao arquétipo do imposto. Ou seja, ainda que traga vantagens operacionais importantes, o modelo não poderá agredir o desenho constitucional do tributo.

O ICMS onera, ainda que de forma indireta, a força econômica do consumidor final. É sobre ele que o imposto deverá repercutir economicamente por meio do preço. Assim, sob o prisma da capacidade contributiva, o arquétipo do imposto não é corrompido quando o ICMS incide de forma antecipada sobre fato futuro que, de regra, ocorrerá. Ao final do ciclo econômico, a capacidade contributiva atingida continua sendo a do consumidor<sup>32</sup>. Já os agentes econômicos de produção e distribuição se ressarcirão do imposto embutido no seu custo de aquisição, por meio do preço de venda que praticam, e não estarão arcando com ônus tributário ilegítimo.

Marco Aurélio Greco propõe a validação da substituição progressiva por meio da avaliação da inerência do evento escolhido pelo legislador para atrelar o recolhimento antecipado à “*ratio*” do tributo, ao seu fundamento econômico e jurídico exteriorizado por intermédio do pressuposto de fato tributável consagrado na Constituição e ao fato tributável em si qualificado na lei<sup>33</sup>.

Tal avaliação é feita na forma de um exame de proporcionalidade meios/fins, entre fase preliminar (evento de antecipação) e fase final (fato tributável em si), verificando-se os três componentes da proporcionalidade: necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito.

Em primeiro lugar, examina-se se a fase preliminar é absolutamente necessária para a ocorrência do fato gerador (se sem ela o fato gerador não ocorre). Logo após, perquire-se se ela apresenta elementos que permitam prever

---

<sup>32</sup> Há entendimento diverso, que situa a capacidade contributiva não pelo elemento subjetivo (de quem suporta o tributo), mas pelo elemento objetivo (de onde se dá a expressão econômica do fato gerador). Assim, ao se antecipar a ocorrência do fato gerador relativo à operação posterior do ciclo econômico, estar-se-ia exigindo tributo antes da manifestação à capacidade contributiva.

<sup>33</sup> GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 40 e ss.

com certo grau de certeza a ocorrência do fato gerador. Finalmente, avalia-se se a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação é proporcional à dimensão final que resultaria da ocorrência efetiva do fato gerador.

Não há como negar que a substituição progressiva passa pelo crivo dos dois primeiros requisitos e se conforma, à primeira vista, com o arquétipo do ICMS. Foi o que constatou o Relator do já referido acórdão no caso das montadoras de veículos. Demonstrou a necessidade afirmando ser a venda da montadora para a concessionária fato econômico necessário à venda posterior da concessionária para o consumidor final. Concluiu haver adequação em razão da “*quase absoluta margem de segurança*” de que a transação posterior irá ocorrer. Somente em caso excepcional a venda deixaria de ocorrer.

Quanto ao terceiro requisito, ou seja, proporcionalidade em sentido estrito, embora no RE 213.396/SP se tenha decidido no sentido de estar atendida a proporcionalidade estrita, tal avaliação só pode ser feita no caso concreto. Isso porque nesta terceira fase do exame de proporcionalidade da substituição progressiva no ICMS, superadas as anteriores, verifica-se se o dimensionamento material do imposto feito no momento da antecipação é proporcional à dimensão final que resultaria da ocorrência efetiva do fato gerador. Tal exame exige uma comparação dos valores utilizados na presunção da base de cálculo em relação aos correntemente praticados no mercado. A decisão do STF se deu em controle concentrado de constitucionalidade e o exame de proporcionalidade estrita se limitou à possibilidade de haver, em tese, proporcionalidade entre o valor presumido e o efetivo em razão de as montadoras elaborarem tabelas de preços sugeridos.

Como já observado, a decisão relativa ao RE 213.396/SP refere-se a período anterior à Emenda Constitucional nº 3/1993, que incluiu o § 7º no art. 150. O dispositivo constitucionaliza a substituição tributária progressiva e assegura a “*imediate e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*”. Não torna, no entanto, o instituto imune a contestações.

Para aqueles que entendiam que a substituição progressiva era constitucional mesmo antes de ser expressamente inserida como regra no texto da Constituição, a inclusão do § 7º no art. 150 tão somente tornou desnecessária a demonstração da sua constitucionalidade pela ponderação de princípios. Já para os que enxergavam no instituto violação aos princípios da segurança jurídica, da legalidade, da tipicidade e da capacidade contributiva, a inclusão do § 7º no art. 150 pode resultar infrutífera, pois a regra, embora de hierarquia constitucional,

pode permanecer eivada de inconstitucionalidade por agredir cláusulas pétreas inatingíveis pelo constituinte derivado (art. 60, § 4º, da CF/1988).

Neste sentido, Roque Carrazza<sup>34</sup> centra suas objeções à emenda no que considera um atropelo ao princípio da segurança jurídica. Ao autorizar a lei a fazer nascer tributos de fatos com presunção futura de ocorrência, o parágrafo incluído no art. 150 agrediria a segurança jurídica em suas duas vertentes: certeza do direito e proibição do arbítrio.

Superado o debate acerca da constitucionalidade do instituto da substituição progressiva em si, surge a discussão acerca da fixação da base de cálculo por presunção e os ajustes no caso de divergência em relação ao valor da operação efetiva. É o que se verá a seguir.

## **2 AS PAUTAS FISCAIS COMO MECANISMO DE PRESUNÇÃO DA BASE DE CÁLCULO**

### **2.1 A CONSTITUCIONALIDADE DAS PAUTAS FISCAIS**

Se por um lado a EC 3/1993 não logrou pacificar as discussões acerca da constitucionalidade da substituição progressiva, por outro reacendeu o debate sobre o dimensionamento da base de cálculo resultante do fato gerador presumido e a eventual restituição do excesso no caso de a base de cálculo efetiva se mostrar inferior à base fixada pela presunção.

Uma vez admitido que a substituição tributária progressiva é um importante mecanismo de eficiência para a administração tributária, e tendo o STF decidido que o instituto é constitucional, cabe verificar se a forma com que ele se materializa no sistema tributário é também válida e constitucional. A questão que se coloca é: sendo possível a tributação de fato futuro pela via da presunção, de que forma é possível atribuir um valor à base de cálculo que exsurge sem prejudicar a eficiência do mecanismo?

A solução encontrada no ICMS foi a de atribuir padrões de valor preestabelecidos. Tal padronização assumiu diferentes formatos ao longo do tempo. Originalmente o CTN (no art. 58, inciso II) atribuía à lei estadual a competência para fixar o percentual que o industrial ou atacadista deveria aplicar sobre o preço que pagou pela mercadoria para obter a base de cálculo relativa à operação do varejista, sujeita à substituição, impondo o limite de

<sup>34</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit., p. 225-226.

30%. Posteriormente este dispositivo foi alterado, passando a possibilitar que, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente, o imposto por substituição fosse calculado sobre a margem de lucro atribuída ao revendedor. Esta forma de determinação da base de cálculo permaneceu com pequenas alterações até a edição da Lei Complementar nº 87/1996.

A LC87/1996 (“Lei Kandir”), em seu art. 8º, passou a estabelecer como regra geral a fixação da base de cálculo por substituição a partir da média ponderada dos preços usualmente praticados no mercado obtidos por levantamento. São as chamadas “pautas fiscais”, que fixam por presunção valores padrão a serem usados no cálculo do imposto por substituição.

Observe-se que a fixação da base de cálculo por padrões de valores não é exclusividade do ICMS. Como referido anteriormente, situação semelhante ocorre no IPTU e no IPVA. Tome-se, em primeiro lugar, o IPVA, cuja base de cálculo é o valor do veículo. Como fariam os Estados para determinar caso a caso tal valor de forma a determinar e cobrar o imposto? Ter-se-ia a rigor que fazer uma verdadeira avaliação, analisando, por exemplo, o estado de conservação do veículo e acessórios, tarefa de operacionalidade e custo absurdos, que inviabilizaria a cobrança deste imposto. Isto para milhões de veículos.

Em razão disso, lançam mão os Estados de tabelas de valores médios de mercado, por meio das quais os valores dos veículos são presumidos para fins de formação da base de cálculo do imposto a que estão sujeitos. Pode ocorrer de um automóvel da marca Mercedes Benz em péssimo estado e, conseqüentemente, de baixo valor de mercado, de propriedade de pessoa de capacidade econômica limitada, estar sujeito ao mesmo valor de imposto de automóvel idêntico, porém em excelentes condições, com valor de mercado bastante superior.

Fenômeno semelhante ocorre no IPTU. O valor utilizado para determinar a base de cálculo do imposto não é o valor real de mercado de cada imóvel. Para tal, seria novamente necessária uma custosa avaliação individualizada dos imóveis, pouco viável aos Municípios, sobretudo para os maiores. A base de cálculo é fixada por meio de uma sistemática de avaliação padronizada, que leva em conta a localização, a área e a idade do imóvel. Assim, as chamadas “plantas fiscais de valores” constituem formas de presunção da base de cálculo do IPTU. Também aqui pode haver distorções significativas.

A diferença com relação ao ICMS está no fato de que neste a presunção da base de cálculo se dá em função da antecipação da ocorrência do fato gerador

futuro. Decorre daí outra questão polêmica: tendo sido aceita a possibilidade de surgimento de obrigação relativa ao ICMS de forma antecipada ao fato gerador presumido, o que ocorre caso o valor da operação futura seja divergente do valor presumido da base de cálculo por meio das pautas fiscais? O comando de “imediate e preferencial restituição da quantia paga”, expresso na parte final do § 7º do art. 150 da CF/1988, estende-se à hipótese de a base de cálculo presumida se revelar maior do que o valor da operação quando da ocorrência do fato gerador?

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL<sup>35</sup>, proposta após a EC 3/1993, em que a Confederação Nacional do Comércio pugnou pela inconstitucionalidade de cláusula de Convênio do ICMS que estabelece o não cabimento de restituição ou complementação, o STF decidiu no sentido de que não é devida restituição do valor a maior e tampouco é devida complementação de imposto no caso inverso, de a base de cálculo se mostrar inferior.

O argumento central da decisão é de que, sendo a substituição progressiva mecanismo instituído pela própria Constituição, e havendo lei complementar regulamentadora que estabelece a determinação da base de cálculo por estimativa e localiza o aspecto temporal do fato gerador presumido no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do substituto, tal fato “não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final”. Sendo a base de cálculo previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se ela correspondeu ou não à realidade. A substituição progressiva, malgrado a rejeição doutrinária, estabelece uma disciplina própria de incidência e, com permissão da Constituição, estabelece presunção absoluta.

Não se trata de ficção, como argumentam alguns críticos, pois, apesar da impossibilidade de prova em contrário no que se refere ao valor atribuído à base de cálculo presumida, não há alteração da verdade empírica no que se refere ao núcleo semântico do fato tributável. Não há alteração do antecedente da regra de competência nem subsunção fictícia. A hipótese de incidência continua sendo a circulação de mercadoria, muito embora tal circulação, futura, seja presumida por fatos indiciários.

---

<sup>35</sup> STF, ADIn 1.851/Alagoas, Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC, Requerido: Ministro de Estado da Fazenda, Rel. Min. Ilmar Galvão, Brasília/DF, 08.05.2002, DJ 22.11.2002.

Como referido, a substituição progressiva estabelece disciplina própria de incidência do ICMS, sendo equivocada a tentativa de interpretá-la dentro da sistemática normal do imposto. Na substituição progressiva, altera-se tanto o momento (dimensão temporal) quanto a dimensão valorativa do fato gerador. Quando o substituto promove operação de circulação de mercadoria, ocorre a hipótese de incidência da norma de substituição e o conseqüente fato gerador da obrigação tributária. O fato de um dos elementos da norma ser a presunção de um fato futuro não estabelece dependência da ocorrência deste para determinar dimensão valorativa definitiva. A base de cálculo, no momento de ocorrência da operação do substituto, só pode ser obtida mediante presunção e assim o é, sem necessidade de confirmação futura, ulterior ao próprio pagamento do tributo<sup>36</sup>.

Com o julgamento da ADIn 1.851/AL, o STF decidiu que a presunção do valor da base de cálculo no regime da substituição progressiva por meio das pautas fiscais é constitucional e definitiva, não havendo se falar em ajuste posterior de valores quando da ocorrência efetiva do fato gerador. A decisão manifesta pragmatismo e preocupação com a eficiência do sistema tributário ao referir que interpretação em sentido contrário aniquilaria as vantagens da substituição progressiva, uma vez que implicaria em retorno ao regime convencional do ICMS, tornando inócua norma constitucional.

Interessante observar que a argumentação em sentido contrário também evoca a questão da interpretação da norma constitucional de forma a conferir-lhe máxima eficácia. No dizer do Ministro Carlos Velloso, a imediata e preferencial restituição no caso de o fato gerador presumido não se realizar, prevista na parte final do § 7º do art. 150 da CF/1988, está entre as limitações ao poder de tributar e inscreve-se no rol de direitos e garantias dos contribuintes. Deve, por conseguinte, ser interpretada também como garantia de restituição no caso de a base de cálculo presumida exceder o valor da operação. Caso contrário, o Poder Público estaria se locupletando ilicitamente.

A discussão do tema no STF, no entanto, não se encerrou definitivamente com o julgamento da ADIn 1.851/AL. Com efeito, insurgindo-se contra dispositivos de leis estaduais que fixam sistemática de restituição do excesso da base de cálculo presumida, os governos de São Paulo e de Pernambuco

<sup>36</sup> MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: da impossibilidade de restituição/complementação originada de diferença entre o preço presumido e o preço real na substituição tributária "para frente". *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, p. 32, ago. 2001.

propuseram as ADIn 2.675/PE<sup>37</sup> e 2.777/SP<sup>38</sup>. Ambos os julgamentos foram sobrestados por ter sido reconhecida repercussão geral à matéria no Recurso Extraordinário nº 593.849/MG<sup>39</sup>. Nos dois casos, o Pleno da Corte estava dividido, aguardando-se o voto de desempate do Ministro Carlos Britto.

Importante destacar o posicionamento do Ministro Cezar Peluso, Relator da ADIn 2.777/SP, que, entendendo não ser aplicável ao caso o precedente da ADIn 1851-4/AL e ponderando ter sido alterada significativamente a composição do STF desde aquela decisão, manifestou-se no sentido de não ser possível considerar o fato gerador presumido como definitivo. Como repousa no fato gerador efetivo, e não no presumido, a competência tributária conferida pela Constituição, e como o fato gerador constitui uma unidade jurídico-normativa, não é possível recortar sua dimensão valorativa real para atribuir-lhe de forma definitiva um valor presumido. A presunção da base de cálculo é, portanto, relativa, e, havendo excesso, surge a obrigação de restituição da diferença, sob pena de tributação fora da competência atribuída pela Constituição e, conseqüentemente, de confisco.

Assevera o Ministro Peluso que interpretação diversa estabeleceria contradição lógica, na medida em que se a cláusula de vinculação e restituição existente no § 7º do art. 150 da CF/1988 determina a restituição no caso de não ocorrência do fato gerador presumido, impõe necessariamente a restituição do excesso.

## 2.2 LIMITES NA ELABORAÇÃO DAS PAUTAS FISCAIS

Bastante combatida pela doutrina e nos tribunais, a substituição progressiva no ICMS, como se viu, resistiu ao exame de constitucionalidade antes e depois de haver regra constitucional autorizadora. Sua forma de implantação, por meio de presunção da base de cálculo sem devolução/complementação do imposto excedente/insuficiente, foi igualmente aceita pelo STF. Mas, como bem observou Humberto Ávila, o instituto foi analisado em tese e em abstrato, em sede de

---

<sup>37</sup> STF, ADIn 2.675/Pernambuco, Requerente: Governador do Estado de Pernambuco, Requeridos: Governador do Estado de Pernambuco e Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco, Rel. Min. Carlos Velloso.

<sup>38</sup> STF, ADIn 2.777/São Paulo, Requerente: Governador do Estado de São Paulo, Requeridos: Governador do Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, Rel. Min. Cezar Peluso.

<sup>39</sup> STF, RE 593.849/Minas Gerais, Requerente: Parati Petróleo Ltda., Requerido: Estado de Minas Gerais, Rel. Min. Ricardo Lewandowski.

controle concentrado de constitucionalidade, permanecendo a possibilidade de ser aplicado de forma inconstitucional pelos Estados<sup>40</sup>.

Necessário, portanto, verificar quais são os limites de aplicação da substituição progressiva por meio do mecanismo da padronização. Observa Marco Aurélio Greco:

As dificuldades que sua interpretação e análise ensejam, ao invés de conduzirem a inconstitucionalidade, propõe, isto sim, um desafio para todos os aplicadores do direito tributário, qual seja o de identificar os seus contornos e limites em função das peculiaridades de cada tributo e realidade econômica ou jurídica por ele atingida.<sup>41</sup>

Tal necessidade não passou despercebida no exame de constitucionalidade do instituto. Nos já citados julgados do STF, o imperativo de não arbítrio na fixação da base de cálculo presumida foi repetidamente assinalado. Claro está, portanto, que o regime, constitucional, não pode ser aplicado de forma abusiva pelos Estados.

Se os valores fixados por meio da padronização forem excessivos em relação àquilo que o mercado efetivamente pratica, a presunção “descola” da realidade e passa a funcionar como ficção. A verdade empírica, que não fora modificada em relação ao fato tributável em si, passa a ser alterada em seu componente valorativo, a base de cálculo. Divorciada da realidade, a pauta deixa de ser um instrumento constitucional e legítimo de determinação da base de cálculo frente à impraticabilidade imposta pelo mercado, para se transformar em mecanismo arbitrário de arrecadação e gerador de confisco.

Humberto Ávila dá importante passo no delineamento dos limites da padronização em concreto. E o faz a partir da identificação dos requisitos constitucionais de validade da substituição tributária<sup>42</sup>.

Refere o autor que há vínculo necessário entre o fato gerador alterado pela substituição e o fato presumido que supostamente irá ocorrer. O valor fixado

<sup>40</sup> ÁVILA, Humberto. Substituição tributária e base de cálculo..., p. 171.

<sup>41</sup> GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 44-45.

<sup>42</sup> ÁVILA, Humberto. Substituição tributária e base de cálculo..., p. 169-185.

pela padronização para a operação futura deve guardar correspondência com o valor real da operação e esta deve, necessariamente, vir a ocorrer.

Além da vinculação, a padronização deve também atender ao requisito da generalidade. Apoiado na doutrina alemã, o autor afirma que a padronização só se justifica constitucionalmente caso sirva de meio para a promoção satisfatória da igualdade na maior parte dos casos. Isto porque a tributação por padrões, ao contrário do abandono da realização do princípio da igualdade, significa uma afirmação deste princípio, vez que se opta pela maneira com que ele pode se realizar de modo mais eficiente, considerando a dificuldade de se arrecadar e fiscalizar um enorme número de contribuintes.

Assim, escolhe o legislador a justiça geral em detrimento da justiça individual, e fixa a norma sobre o que geralmente ocorre (o caso padrão). Em razão desta escolha, é imperioso que a padronização funcione como meio para a promoção do fim “realização da igualdade” na maioria dos casos e não restrinja excessivamente a igualdade nos casos particulares.

Como consequência, a desigualdade introduzida pelo mecanismo de padronização deve atingir grupo proporcionalmente pequeno de contribuintes, e as discrepâncias existentes devem ser de pequena monta. Se o valor padrão fixado divergir do praticado pela maioria dos contribuintes, a discrepância deixa de ser “consequência negativa acidental” e passa a ser a regra, violando a igualdade, princípio que a padronização, pela via da generalidade, se propõe a promover. Ou seja, agride-se diretamente a igualdade por tratar da mesma forma aqueles que praticam preços diferentes, e, ainda, aplicando-se o princípio da igualdade de forma irrazoável.

Por outro lado, se, nos casos minoritários em que a discrepância ocorre, a diferença entre o padrão e o valor efetivo for muito significativa, estar-se-á restringindo demasiadamente o direito de propriedade de quem pratica valor bem inferior ao do padrão, operando em excesso e conferindo efeitos confiscatórios ao imposto.

A restrição excessiva a um direito fundamental por pautas fiscais dissociadas do mercado não ocorre apenas pelo espectro do confisco, mas também, como se verá, pela restrição à liberdade de comércio e à livre concorrência, no âmbito da neutralidade tributária.

### 3 O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E AS PAUTAS FISCAIS

#### 3.1 O SIGNIFICADO ECONÔMICO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

Como referido anteriormente, do ponto de vista econômico, o sistema tributário ideal é aquele que a um só tempo distribui de forma justa o gravame tributário entre os indivíduos, interfere o mínimo possível em suas decisões econômicas e apresenta um custo operacional baixo. Ou seja, tanto melhor é um sistema tributário quanto mais conseguir conjugar equidade, neutralidade e eficiência.

Esta concepção não é nova. Adam Smith, ao explicar os mecanismos que regem o funcionamento da economia de mercado e defender a baixa intervenção do Estado na economia, elencou quatro “máximas” relativas aos impostos em geral: equidade, certeza (não arbitrariedade), conveniência do pagamento e economia no recolhimento<sup>43</sup>. A “economia no recolhimento” traz consigo uma ampla ideia de “economia”, abrangendo não apenas o aspecto mais evidente, de um reduzido custo de arrecadação e fiscalização, mas também a ideia de baixa interferência nas decisões econômicas dos indivíduos.

A preocupação com equidade, neutralidade e eficiência do sistema tributário permanece até hoje no centro dos debates sobre tributação. Em sua obra clássica sobre finanças públicas, Musgrave procura demonstrar os mecanismos que tornam um sistema tributário equitativo e neutro<sup>44</sup>.

A ideia de neutralidade está relacionada ao fato de que, no mercado, as pessoas e as empresas decidem alocar seus recursos pesando os preços relativos determinados pelo mercado e buscando a máxima eficiência. A máxima eficiência é atingida quando é impossível modificar dada alocação de recursos de forma a melhorar o nível de bem-estar de um indivíduo sem piorar a situação de outro.

Joseph Stiglitz ensina que, na ausência de falhas no mercado, a economia faz com que os recursos sejam alocados da forma mais eficiente possível. A maioria dos tributos, no entanto, distorce o preço relativo dos produtos, alterando a alocação ótima. Cita como exemplo a construção de casas sem

<sup>43</sup> SMITH, Adam. Op. cit., p. 247-249.

<sup>44</sup> MUSGRAVE, Richard A. *Finanças públicas: teoria e prática*. 1. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1980. p. 178-179.

janelas na Inglaterra do século XVII em razão de um imposto que taxava as janelas; ou, ainda, o desestímulo ao casamento em razão de o imposto sobre a renda americano tributar a renda do casal obrigatoriamente em conjunto<sup>45</sup>.

Assim, considerando que todo o tributo provoca necessariamente efeitos de rendimento (redução de renda), o tributo neutro é aquele que, por não alterar os preços relativos do mercado, não provoca efeitos de substituição, ou seja, alterações nas escolhas dos agentes econômicos. A neutralidade do sistema tributário é atingida quando a forma de captação de recursos pelo Estado não modifica os preços relativos e não influi nas escolhas dos agentes. Qualquer interferência da tributação nos preços relativos de mercado contribui para tornar menos eficientes as decisões econômicas, resultando em uma indesejável redução no nível geral de bem-estar.

Assim, em uma estrutura tributária ideal, “os impostos devem ser escolhidos visando à ‘minização’ de interferências com as decisões econômicas nos mercados, que, na ausência dos tributos, seriam eficientes”<sup>46</sup>.

Do plano conceitual para uma aplicação concreta do princípio da neutralidade tributária à luz do critério de eficiência, tome-se o consumo de dois produtos hipotéticos A e B. Um imposto uniforme *per capita*, em que o ônus tributário é repartido igualmente entre os indivíduos, independentemente de suas características socioeconômicas, seria neutro quanto à relação entre o consumo do produto A e do produto B, uma vez que reduziria na mesma proporção a possibilidade de consumo dos dois produtos, sem alterar as escalas de preferência.

Já em se tratando de impostos seletivos sobre o consumo não se poderia dizer o mesmo. Um imposto seletivo, incidindo sobre o produto A e não incidindo sobre o produto B, resultaria em uma mudança nos preços relativos destes produtos (o preço de A aumentaria em relação ao de B). Como consequência, o ponto de equilíbrio da curva de produção e consumo dos produtos passaria a se situar em uma curva inferior à anterior, evidenciando uma perda de bem-estar resultante da tributação seletiva imposta<sup>47</sup>. Quando um *excise tax* tributa de forma seletiva o licor e deixa de onerar os livros, estará provocando uma

<sup>45</sup> STIGLITZ, Joseph E. Op. cit., p. 458-463.

<sup>46</sup> MUSGRAVE, Richard A. Op. cit., p. 178.

<sup>47</sup> Para uma análise mais aprofundada dos efeitos da tributação sobre as decisões de produção e consumo, ver: SILVA, Fernando Antonio Rezende da. *Finanças públicas*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1983. p. 166-169.

perturbação nos preços relativos dos dois produtos e, conseqüentemente, nas decisões dos indivíduos acerca de seu consumo. Muitas vezes tais perturbações são propositais e visam à realização de políticas públicas utilizando a tributação como ferramenta, no terreno da extrafiscalidade. Em outros casos, no entanto, podem nascer como subprodutos indesejáveis do sistema tributário.

Também os impostos gerais sobre o consumo, como é o caso do ICMS, podem agredir a neutralidade. Esta situação ocorre, sobretudo, no caso de impostos cumulativos e quando houver diversidade de alíquotas. Um tributo que onera o consumo de forma cumulativa vai gerando o chamado “efeito cascata” ao longo da cadeia de produção/circulação de bens e serviços. Quanto maior o número de transações na cadeia, maior será o montante total de imposto, já que o imposto em determinada fase incide sobre o montante acumulado nas fases anteriores. Torna-se, assim, vantajoso às empresas verticalizarem a produção, de forma a diminuir o número de fases do ciclo e, assim, reduzir o montante final de imposto. Perde-se neutralidade à medida em que o imposto influi fortemente na maneira com a qual as empresas se organizam. O PIS e a Cofins, na sua forma cumulativa, são exemplos bastante conhecidos desse fenômeno.

Também a multiplicidade de alíquotas pode distorcer o mercado. Produtos e serviços com alíquotas mais baixas se colocam em condições vantajosas em relação a outros com alíquotas mais altas, influenciando nas escolhas do consumidor e retirando neutralidade do sistema. É o que ocorre com o ICMS. Em contraposição, alíquotas uniformes tornam o imposto neutro quanto às escolhas relativas de consumo, restringindo a influência do tributo na decisão de comprar ou não comprar um produto ou serviço.

Mas a agressão à neutralidade pode se dar de maneira mais sutil. Tome-se o exemplo da comercialização do chamado “*software* de prateleira”. Ao comprar um *software* pela Internet, via comércio eletrônico, adquire-se a licença de uso do produto e faz-se o *download* sem qualquer circulação física de mercadoria nem prestação de serviços. Não há incidência de ICMS, uma vez que as licenças de uso são bens incorpóreos, fora, portanto, do alcance do campo de incidência do ICMS (que alcançaria apenas a circulação de mercadorias com existência física). Não há tampouco incidência de ISS, já que os *softwares* de prateleira não constam na lista de serviços alcançados pelo ISS (que engloba apenas os “*softwares* sob medida” ou “sob encomenda”, em que o cliente contrata o serviço

de desenvolvimento do sistema ao invés de se comprar uma licença de uso, como no caso do *software* de prateleira)<sup>48</sup>.

Há, no caso, uma evidente quebra do princípio da neutralidade, já que a tributação faz surgir vantagem na comercialização de *software* de prateleira via comércio eletrônico em detrimento do comércio tradicional, “de balcão”.

### 3.2 A NEUTRALIDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

A doutrina jurídica brasileira é tímida no que se refere à neutralidade tributária. Se na economia, mais precisamente no campo das finanças públicas, a neutralidade, como se viu, ocupa posição central, o mesmo não ocorre no Direito. Os principais doutrinadores não mencionam a neutralidade quando elencam os princípios do direito tributário. Como exceção, Ricardo Lobo Torres<sup>49</sup> e Heleno Torres<sup>50</sup> fazem rápidas referências ao tema em suas obras, e Mizabel Derzi<sup>51</sup> coloca a neutralidade entre os “princípios gerais fundantes dos direitos fundamentais dos contribuintes”, embora a situasse de forma restrita aos impostos sobre o consumo.

A pouca atenção da doutrina talvez se explique em razão de o Texto Constitucional não apresentar a neutralidade tributária como norma expressa até a Emenda Constitucional nº 42/2003. Esta situação parece estar mudando com a alteração do Texto Constitucional<sup>52</sup>. A proteção do mercado quanto a perturbações excessivas causadas como efeito direto ou indireto da tributação já

<sup>48</sup> DENGO, Atílio. Comércio eletrônico e neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 96, p. 18-34, ago. 2003.

<sup>49</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, v. III, 1999. p. 336.

<sup>50</sup> Na visão do autor, uma legislação tributária neutra visa a “evitar que o contribuinte, diante de uma situação não neutra, adote um comportamento que não assumiria caso estivesse em presença de um tratamento equânime” (TORRES, Ricardo Lobo apud DENGO, Atílio. Op. cit., p. 23).

<sup>51</sup> Mizabel Derzi, em estudo anterior à EC 42/2003 elenca a neutralidade entre os “princípios gerais fundantes dos direitos fundamentais dos contribuintes”, vinculando-a fortemente à não cumulatividade, que rege o IPI (art. 153, § 3º, II, da CF/1988) e o ICMS (art. 155, § 2º, I, da CF/1988). Posiciona assim a neutralidade de forma restrita aos impostos sobre o consumo, colocando-a na mesma categoria dos princípios da integração do mercado interno, da unidade econômico política nacional e da isonomia entre entes estatais (DERZI, Mizabel Abreu Machado. Dos princípios gerais do direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 83, p. 26 a 72, 2002).

<sup>52</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado *Não cumulatividade, neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº 42/2003*. Grandes questões atuais de direito tributário, São Paulo: Dialética, v. 8, 2004. p. 339-355.

podia, no entanto, ser identificada como implícita na Carta, quando esta afirmava a igualdade (arts. 5º, *caput* e inciso I e 150, inciso II) e a livre concorrência (art. 170, inciso IV) como princípios.

Novo *status* é conferido à neutralidade tributária com a inclusão do art. 146-A no Texto Constitucional por obra da Emenda Constitucional nº 42/2003, que estabelece que “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

Mizabel Derzi<sup>53</sup> vê nesta norma a consagração do princípio da neutralidade de forma explícita no Texto Constitucional, passando assim não só a pautar o legislador ordinário e complementar, mas a estabelecer uma diretriz importante de interpretação das normas pelo operador do direito.

### 3.3 A NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITE ÀS PAUTAS FISCAIS

A igualdade, consagrada como direito fundamental no *caput* do art. 5º e no seu inciso I pressupõe no âmbito do mercado em que atuam os agentes econômicos a livre concorrência. Se os indivíduos são titulares do direito subjetivo fundamental de tratamento isonômico formal pela lei e o Estado tem o dever de concretizar materialmente a igualdade, o mesmo se dá na “arena do mercado”. Lá, a igualdade se realiza exatamente pela ação negativa ou positiva estatal no objetivo de buscar um ambiente de concorrência perfeita entre os agentes econômicos.

Uma das vias mais significativas da realização material da igualdade pelo Estado se apresenta na forma de limite quando ele busca na sociedade os recursos necessários para o seu financiamento. A importância da igualdade no âmbito da tributação é tamanha que a Constituição reafirma o princípio, já enunciado entre os direitos fundamentais (art. 5º, *caput* e inciso I), no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional (art. 150, inciso II).

A igualdade na tributação não se manifesta apenas por sua face mais evidente de onerar com a mesma intensidade contribuintes que se encontrem em situações equivalentes. Concretiza-se também quando o Estado deixa de criar situações de interferência direta ou indireta da tributação nas decisões

<sup>53</sup> Idem, p. 354.

dos agentes econômicos. Ou seja, a igualdade na tributação também se realiza materialmente pela via da neutralidade tributária. Um ambiente em que o sistema tributário influi decisivamente, por exemplo na forma com que as empresas se organizam, agride a igualdade.

Partindo da concepção de que o direito tributário não se restringe aos dispositivos que se referem à matéria tributária, mas compreende todo o conjunto de normas que, direta ou indiretamente, protegem os bens jurídicos cuja disponibilidade é restringida pelo poder de tributar<sup>54</sup>, temos que a livre concorrência, inscrita entre os princípios gerais da atividade econômica (art. 170, inciso IV, da CF/1988), irradia seus efeitos para dentro da matéria tributária e se coloca como limite ao poder estatal de tributar.

Também a afirmação da livre iniciativa como fundamento da República (art. 1º, inciso IV, da CF/1988) e da ordem econômica (art. 170, *caput*), da qual decorre em última análise a livre concorrência, exerce função limitadora dos poderes do Estado e diz com a neutralidade. Como coloca Eros Grau<sup>55</sup>, a liberdade de concorrência é uma das faces (mas não a única) da livre iniciativa e se traduz por meio de vários sentidos, entre os quais a “neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes”.

A livre concorrência constitui, assim, um exemplo de limitação substancial ao poder de tributar fora do capítulo do Sistema Tributário Nacional, reforçando o caráter aberto e de intensa proteção à esfera privada da Constituição brasileira. A disputa entre os agentes econômicos travada no mercado deve se dar da forma mais livre possível, devendo o Estado atuar no sentido de prevenir e afastar situações de agressão à concorrência, como a formação de monopólios, o abuso do poder econômico e, no âmbito dos tributos, a interferência nas decisões econômicas dos indivíduos e das empresas.

Cumpra assinalar a posição de Ricardo Lobo Torres, que coloca a neutralidade como decorrência não da igualdade nem da livre concorrência, mas da capacidade contributiva, importando na igualdade impositiva sobre as mesmas bases jurídico-econômicas<sup>56</sup>. À primeira vista parece não haver relevância neste aspecto diferenciador, vez que a igualdade teria a mesma raiz

---

<sup>54</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário...*, p. 107-111.

<sup>55</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 228 e ss.

<sup>56</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário...*, p. 336.

da capacidade contributiva. Ocorre que, como demonstra Humberto Ávila, a capacidade contributiva (princípio) é, na verdade, critério material de aplicação da igualdade (postulado ou metanorma)<sup>57</sup>.

Refere o autor que sem critérios materiais de aplicação não há como aplicar a igualdade, vez que se trata de um postulado, estruturante da aplicação de princípios e regras. Para se avaliar a igualdade ou desigualdade em um caso concreto é necessário um critério, vez que “os homens (e os contribuintes a seu modo) somente podem ser iguais ou diferentes em razão de um critério (por exemplo, idade, sexo, capacidade econômica)”<sup>58</sup>, sendo a capacidade econômica o critério geral de aplicação da igualdade no âmbito do direito tributário.

Também a neutralidade tributária pode ser vista como critério material de aplicação da igualdade. Da mesma maneira que a capacidade econômica, funcionando como medida da igualdade vertical, determina que dois contribuintes de mesmo sexo, idade e formação, mas com rendas significativamente diferentes, sejam tributados com alíquotas diversas pelo Imposto de Renda; a neutralidade tributária, como critério de igualdade dos agentes econômicos em um mercado regido pela livre concorrência, determina que a empresa A não pode ser colocada em franca desvantagem em relação à empresa B em função de uma norma tributária perturbadora da igualdade concorrencial.

Sendo assim, conclui-se que a neutralidade tributária é uma manifestação da livre concorrência no campo da tributação e se revela como via material e critério de aplicação da igualdade. Mesmo antes de estar expresso no Texto Constitucional, como ocorria previamente à EC 42/2003, representa um limite ao poder de tributar do Estado.

A neutralidade tributária assume uma perspectiva nitidamente finalística e prospectiva, caracterizadora, na lição de Humberto Ávila, dos princípios<sup>59</sup>. O caráter finalístico e prospectivo da neutralidade tributária é evidenciado na medida em que a norma estabelece um estado de coisas (fim) a ser buscado

<sup>57</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário...*, p. 356-359.

<sup>58</sup> *Idem*, p. 358.

<sup>59</sup> Ensina Humberto Ávila que “os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, pra cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária a sua promoção” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 70 a 72).

(prospectado) e exige comportamentos tais que promovam a progressiva realização do fim perseguido. Um mercado sem “desequilíbrios da concorrência” causados pela tributação ou, dito de outra forma, com baixa interferência da tributação nas decisões alocativas dos agentes econômicos é a situação a ser atingida, ficando os entes estatais obrigados, pela positivação do princípio, a preservar a neutralidade dos tributos no âmbito de suas competências tributárias.

Uma norma que, por exemplo, estabelece alíquotas inferiores de um imposto sobre o consumo para indústrias de determinado setor em uma dada região estaria interferindo fortemente na decisão de instalação de uma unidade fabril, provocando uma perda de eficiência na economia, já que sem a interferência da tributação a decisão seria tomada buscando a maior eficiência, de acordo com fatores como logística, disponibilidade de energia e qualidade da mão de obra. A norma em questão estaria indo no sentido contrário ao do fim perseguido, contrariando o dever de adoção de condutas promotoras do fim estabelecido pela dicção do princípio.

O mesmo ocorre quando o valor da base de cálculo de uma operação presumida pelo regime de substituição tributária progressiva, fixado por pauta fiscal, resultar demasiadamente divergente à média praticada pelo mercado. A padronização neste caso estará afetando a livre concorrência pela via da tributação, agredindo o princípio da neutralidade tributária e, por consequência, a igualdade e a liberdade, bens jurídicos inscritos entre os direitos fundamentais (art. 5º, *caput*, da CF/1988).

Em um sistema econômico de livre-empresa, a formação dos preços se dá principalmente em função da relação “oferta x demanda”, e também em função de custos de produção, margens de lucro, tecnologia, logística e produtividade. Os preços aglutinam as decisões de produção e consumo tomadas por empresas e indivíduos, assegurando a coerência e a eficiência da economia.

Quando a pauta fiscal fixa um valor para servir de base de cálculo presumida no cálculo do imposto devido por substituição tributária, estabelece um fator exógeno ao jogo do mercado a interferir na formação do preço de venda do produto. Não importa que valor o agente econômico praticar, o montante de imposto será o mesmo. De certa forma é como se o imposto perdesse sua natureza *ad valorem* e passasse a independe do valor da mercadoria. A margem que a empresa tem para fixar seu preço, que, para alguns produtos, já é diminuta, fica ainda mais restrita.

Tome-se o exemplo da gasolina comum no Estado do Rio Grande do Sul. Embora o varejista que pratica o preço mais elevado do Estado venda o produto por um valor 19,3% superior ao varejista de menor preço<sup>60</sup>, o imposto, que tem por base de cálculo o valor de pauta e é apurado antecipadamente por substituição tributária, será o mesmo para os dois casos.

É evidente que, se a carga de imposto fosse proporcional ao preço, como ocorre normalmente, o preço praticado pelo varejista de menor preço seria ainda inferior, já que a base de cálculo em seu caso é menor, enquanto o praticado pelo varejista de maior preço seria superior. A tributação não estaria assim interferindo na formação dos preços dos agentes e a economia seria, assim, mais eficiente, aumentando o nível geral de bem-estar.

Os combustíveis, aliás, são emblemáticos na abordagem do tema. Trata-se de um mercado que esteve por muito tempo sujeito ao tabelamento de preços, mas que, na esteira do processo de desregulamentação da economia experimentado nas últimas décadas, deixou, a partir de janeiro de 2002, de estar sujeito à fixação de preços pelo Estado<sup>61</sup>. A mesma liberdade de preços promovida pelo Estado pela desregulamentação do setor de petróleo é restringida pela via da tributação, por meio da padronização de ICMS operada pelas pautas fiscais.

É inegável que a tributação está agredindo a igualdade não só pela equiparação de capacidades econômicas diferentes, mas também pela via da neutralidade. A interferência negativa na liberdade de fixação de preço restringe a livre concorrência. O Estado que deveria se portar de forma neutra diante do fenômeno concorrencial, atuando de forma positiva apenas para prevenir e afastar situações de agressão à concorrência, acaba estabelecendo mecanismo de perturbação às decisões econômicas dos indivíduos e das empresas.

A neutralidade tributária, como princípio, pode sofrer restrição em função de outros princípios. Mas a restrição não pode ser de tal intensidade que lhe retire a eficácia. Sendo assim, a neutralidade se apresenta como limite a medidas de eficiência para o sistema tributário, como é o caso das pautas fiscais.

<sup>60</sup> A correlação calculada se baseou nos preços apontados pelo *Levantamento de Preços e de Margens de Comercialização de Combustíveis*, da Agência Nacional do Petróleo – ANP. Disponível em: <[http://www.anp.gov.br/preco/prc/resumo\\_por\\_estado\\_index.asp](http://www.anp.gov.br/preco/prc/resumo_por_estado_index.asp)>. Acesso em: 27 fev. 2011.

<sup>61</sup> A Lei nº 9.478/1997, que regulamentou a abertura do setor de petróleo e gás natural, veio a estabelecer regime de liberdade de preços pelo mercado em toda a cadeia de produção e comercialização de combustíveis.

Este limite se traduz na obrigatoriedade de referibilidade da pauta. Ela deve necessariamente refletir o mercado. Não pode ser fixada senão estritamente sobre os preços que o mercado pratica, observando diferenças regionais e flutuações de mercado. Não pode, portanto, ser estática, devendo comportar mecanismo de ajuste.

Quando os valores de pauta “descolam” da realidade, a substituição tributária progressiva, indiscutivelmente um importante mecanismo de eficiência do sistema tributário, resvala para o arbítrio e passa a servir não só à iniquidade e ao confisco, mas à agressão desproporcional à livre concorrência e à neutralidade tributária.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

As ponderações apresentadas ao longo do presente estudo conduzem às considerações finais a seguir:

- a) a neutralidade tributária é princípio constitucional derivado da igualdade (arts. 5º, *caput*, e 150, inciso II, da CF/1988), da livre concorrência (art. 170, inciso IV, da CF/1988) e da livre iniciativa (arts. 1º, inciso IV, e 170, *caput*, da CF/1988) e estabelece o dever do Estado de evitar que os tributos provoquem distúrbios no ambiente de concorrência dos agentes econômicos;
- b) a constitucionalidade do regime de substituição progressiva do ICMS não é garantida pela análise pretoriana do instituto em tese. Sua constitucionalidade, em concreto, depende da referibilidade do valor da base de cálculo presumido via pauta fiscal em relação aos preços praticados pelo mercado;
- c) valores de pauta desvinculados da realidade agridem a igualdade não apenas pela via da capacidade contributiva, mas também da neutralidade tributária, já que interferem indireta, porém decisivamente, na fixação dos preços pelos agentes econômicos;
- d) em razão do ganho de eficiência proporcionado pelo instituto da substituição progressiva no ICMS e do fato de uma parte significativa da arrecadação do imposto estar sujeita a esse regime, sua implementação prática, por meio das pautas fiscais, deve ser cuidadosa para que seja preservada a constitucionalidade do instituto.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e responsabilidade tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 49, p. 73-96, 1989.
- ÁVILA, Humberto. Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre: Ajuris, v. 32, n. 100, p. 169-185, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. 601 p.
- \_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. 138 p.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1963. 621 p.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. 482 p.
- CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração*. 5. ed. São Paulo: Makron Books, 1997. 920 p.
- DENGO, Atilio. Comércio eletrônico e neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 96, p. 18-34, ago. 2003.
- DERZI, Mizabel Abreu Machado. Dos princípios gerais do direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 83, p. 26 a. 72, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Não cumulatividade, neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº 42/2003*. Grandes questões atuais de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 8, 2004.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. 318 p.
- GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS, Cofins*. São Paulo: IOB, 1998. 188 p.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: da impossibilidade de restituição/complementação originada de diferença entre o preço presumido e o preço real na substituição tributária “para frente”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 71, p. 25-40, ago. 2001.
- MUSGRAVE, Richard A. *Finanças públicas: teoria e prática*. 1. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1980. 673 p.
- REZENDE, Fernando. *Moderna tributação do consumo*. Rio de Janeiro: IPEA, 1993. 56 p.

SILVA, Fernando Antonio Rezende da. *Finanças públicas*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1983. 367 p.

SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS – Substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 12, p. 14-26, set. 1996.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. São Paulo: Nova Cultural, 1996. 2 v.

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1999. 823 p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito tributário brasileiro – Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, v. II, t. II, 1986.

\_\_\_\_\_. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, v. III, 1999.

VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 4. ed. Buenos Aires: Depalma, t. I, 1990. 294 p.