

NATUREZA JURÍDICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS PARA A JURISPRUDÊNCIA

LÍDIA MARIA RIBAS

HENDRICK PINHEIRO

JÚLIA BRACEIRO DANELUZZI

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Desenvolvimento. 3. Considerações finais. Referências.

1 Introdução

A natureza de algumas normas de substituição tributária do ICMS desperta certa inquietação, em especial no que tange ao momento de sua revogação. Alguns autores equiparam muitas destas regras a isenções, arrogando a aplicação das disposições dos arts. 178 e 179 do Código Tributário

Nacional (CTN), ou mesmo sustentam que seu restabelecimento deveria respeitar o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, inciso III, “b” e “c”, da Constituição Federal (CF), por representar uma espécie de “reinstituição de tributos” (DERZI; MOURA, 2020).

Porém, para entender um pouco melhor o fenômeno, seria interessante verificar como a jurisprudência entende a questão. Para tanto, propõe-se a sua análise sob dois parâmetros: as decisões reconhecem aplicáveis os arts. 178 e 179 do CTN, equiparando a substituição às isenções e decisões que entendem a revogação de normas de substituição tributária como majoração de tributos, que, portanto, devem respeitar a anterioridade tributária.

Para analisar a questão, no primeiro item do desenvolvimento, será apresentada uma revisão teórica sobre os conceitos de substituição tributária e isenção que serão adotados, bem como sobre o al-

cance semântico das normas dos arts. 178 e 179 do CTN e do art. 150, inciso III, “b” e “c” da CF.

No segundo tópico do desenvolvimento, propõe-se uma análise voltada a aplicabilidade dos arts. 178 e 179 do CTN às normas de substituição. Para tanto, buscar-se-á responder se tais critérios foram utilizados como aplicáveis na análise da validade de normas de substituição.

O terceiro tópico será dedicado ao princípio da anterioridade, previsto no art. 150, inciso III, “b” e “c” da CF, com especial atenção para saber se os tribunais pátrios consideraram essa limitação ao poder de tributar como aplicável às normas de substituição tributária do ICMS.

A presente pesquisa propõe uma análise qualitativa (GUBA; LINCOLN, 1994), de viés pós-positivista (ANDRADE, 2006), realizada por meio de pesquisa bibliográfica de natureza dogmática (ADEODATO, 1999), conduzida a partir da análise documental de enunciados normativos e jurisprudência brasileira.

Adota-se aqui o método hipotético-dedutivo, tomando como hipótese a asserção de que a jurisprudência não equipara regras de substituição tributária a incentivos fiscais.

A pesquisa será desenvolvida considerando a base de dados disponível nos sites do Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, e, em relação aos tribunais estaduais, serão analisados casos do Tribunais de Justiça de cinco estados brasileiros com maior produto interno bruto (São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Paraná e Rio Grande do Sul).

Foi utilizado o critério de seleção teórica (EISENHARDT, 1989) para selecionar os dados, considerando todos os casos encontrados sobre o tema nas cortes superiores e os casos julgados nos últimos 10 (dez) anos para as cortes estaduais, limite este que busca assegurar a atualidade da pesquisa.

A busca foi realizada utilizando sempre as expressões “substituição tributária” e “diferimento”

associadas à expressão “isenção”, “anterioridade” e “legalidade”. O conteúdo das decisões é analisado e serve de base para a elaboração do texto resultado da pesquisa, que cita os julgados à medida em que trata dos tópicos específicos.

2 Desenvolvimento

O art. 114 do Código Tributário Nacional enuncia que o fato gerador da obrigação tributária principal consiste na prática de determinado ato no mundo fenomênico que corresponda à situação definida em lei. Essa prévia definição é importante à medida que a disciplina geral da responsabilidade tributária e, por extensão, do próprio conteúdo normativo do regime de substituição tributária, resgata expressamente a noção de fato gerador como categoria vinculativa ao terceiro que será, por força de lei, responsabilizado pela obrigação tributária, nos termos do art. 128 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, em que pese o fato de inexistir na

legislação dispositivo normativo que defina com exatidão o alcance e delimitações da substituição tributária, infere-se do referido art. 128 do Código Tributário Nacional que esta ocorre quando certa obrigação tributária, desde sua gênese, é imputada diretamente a terceiro, que faz às vezes do sujeito que efetivamente praticou a situação fática descrita na hipótese de incidência, em virtude de determinação legal.

O mecanismo é utilizado por conveniência da fiscalização e arrecadação tributárias, precipuamente com relação a impostos incidentes sobre operações sucessivas – como é o caso do ICMS. Consiste, portanto, em desdobramento do princípio da praticabilidade à medida que, sob a ótica da fiscalização, em vez de se exigir um determinado tributo de centenas ou milhares de agentes, enfoca-se a atividade arrecadatória em apenas um sujeito.

Disso resulta, portanto, a racionalização das atividades de fiscalização e arrecadação em virtude

da exclusão da cadeia tributária de toda uma pluralidade de sujeitos que, não fosse o mecanismo de substituição, seriam os responsáveis pelo cumprimento da obrigação principal.

Ao mesmo tempo, porém, surge a partir dessa dinâmica o seguinte questionamento: uma vez que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária é redirecionada a agente diverso daquele que, em princípio, teria deflagrado o fato gerador, não ficaria o terceiro, vinculado à relação jurídico-tributária por força de lei, onerado para além de suas capacidades contributivas?

Diante desse imbróglio, há quem afirme, com acentuada pertinência, que na cadeia axiológica de valores tutelados pela ordem constitucional brasileira, o resguardo da capacidade contributiva do substituto teria precedência sobre o aventado princípio da praticabilidade que beneficiaria a fiscalização (CARRAZZA, 2018, p. 241).

É justamente por isso, diante da amplitude das

possíveis implicações contidas na controvérsia acima ilustrada, torna-se imprescindível estipular, com o maior grau de objetividade possível, os meios pelos quais o contribuinte pode resguardar-se de eventual invasão patrimonial para além de suas forças contributivas: pode o contribuinte valer-se do anteparo legal estatuído nos arts. 178 e 179 do Código Tributário Nacional? Ficaria a atividade fiscalizatória e arrecadatória adstrita aos preceitos constitucionais da anterioridade, tal como plasma-dos no art. 150, inciso III, da Constituição Federal?

E, se assim o for, significaria dizer que o conteúdo normativo da substituição tributária se equipararia a uma modalidade de benefício fiscal, a depender da situação fática?

É para essas questões que a jurisprudência analisada neste capítulo busca fornecer balizas capazes de estabelecer um grau maior de objetividade e de segurança jurídica atrelada à disciplina da substituição tributária afeita aos casos que envol-

vem especificamente o ICMS.

Antes de adentrar na análise da referida jurisprudência, porém, é necessário adensar a compreensão teórico-dogmática acerca dos principais pontos que enovelam a presente temática.

2.1 Referencial Teórico: Substituição Tributária no ICMS e Isenção como Categorias jurídicas

Conforme visto no tópico anterior, o delineamento conceitual da substituição tributária perfaz um dos principais desafios para que se possa fornecer um mínimo de segurança jurídica para aplicação do referido instituto. De sorte, ademais, que as consequências de sua aplicação, muitas das quais com efeitos *a posteriori*, possam ser canalizadas pelos meios adequados de que a legislação dispõe – até mesmo quando for o caso de revogação da legislação autorizativa da substituição, sobretudo para se obter previsibilidade quanto aos efeitos deflagrados a partir daí.

Apenas assim se poderá prevenir a extrapolação indevida dos limites interpretativos que circunscrevem os preceitos legais pertencentes a determinado ordenamento – o que, conforme ensina Klaus Vogel, pode se manifestar de forma patológica tanto no exercício irrestrito da autonomia privada por parte

dos contribuintes, quanto na hipertrofia legada aos órgãos da administração pública responsáveis pela atividade arrecadatória (SCHOUERI; GALENDI JR., 2017, p. 575).

Daí advém o viés pós-positivista enunciado no início do presente capítulo, tendo em vista que o marco teórico subjacente a presente análise não se satisfaz nem com mera interpretação ancorada exclusivamente na literalidade do diploma legal, tampouco na discricionariedade calcada no manejo de princípios com elevado grau de abstração e com pouco esteio na concretude das práticas e relações jurídicas efetivamente postas no mundo fenomênico.

É em meio a esses dois extremos, que deve transitar a tarefa crítica de investigar os limites e eventuais potencialidades subutilizadas de determinado instituto jurídico – no presente caso, a substituição tributária que envolve ICMS. Trata-se, assim, de restringir a interpretação ao sentido possível das

palavras à luz do ordenamento jurídico como um todo, método de profunda inspiração na doutrina e na jurisprudência alemãs e, amplamente acolhidas na doutrina nacional (ÁVILA, 2012, p. 518).

Com esse breve escorço teórico, importa realçar que o intuito não é meramente propedêutico. O objetivo é fixar um crivo por meio do qual a jurisprudência colhida neste capítulo será analisada. Em outras palavras, é necessário estabelecer um *standard* para afirmar se, ao cabo da análise jurisprudencial, a solução legada pelos órgãos judiciais corresponde à complexidade e magnitude dos problemas teóricos que lhes foram contrapostos – ou, como ocorre com certa frequência, se a jurisprudência formada acaba criando novos problemas, ao invés de desatar os antigos.

O art. 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional, enuncia que, por vezes, o dever de cumprir a obrigação tributária pode ser atribuído a terceiro que não praticou o fato imponível.

Trata-se da sujeição passiva indireta, pela qual pessoa diversa do contribuinte, mas que mantém conexão com o fato jurídico tributário, torna-se responsável pelo adimplemento da obrigação.

Dentre as modalidades de sujeição, destaca-se a substituição tributária, na qual disposição expressa de lei transfere, desde logo, a obrigação tributária e as providências necessárias ao seu cumprimento, à pessoa diversa daquela que possui relação econômica com o ato ou negócio tributado (SOUSA, 1975).

Assim, nessas hipóteses, é a própria lei que impõe a substituição do sujeito passivo direto pelo indireto, de modo que desde o nascimento da obrigação, o terceiro toma o lugar daquele que efetivamente praticou o fato descrito na hipótese de incidência (CARVALHO, 2007, p. 334-335).

Dessa forma, se é a lei o marco normativo para a sujeição de determinado agente ao regime da substituição tributária, tanto maior será a importância

de buscar o sentido possível para a melhor – leia-se, correta – interpretação acerca do regime da substituição tributária atrelada ao ICMS. Especialmente por se tratar de uma modalidade tributária que, por sua essência, pode desdobrar-se em múltiplas fases compreendidas dentro de uma cadeia produtiva.

É possível afirmar que a precípua finalidade da substituição tributária é imprimir maior eficiência na execução da legislação tributária, de modo a racionalizar a atividade desempenhada pela administração tributária, simplificando seus atos e, de certa forma, diminuindo os custos inerentes ao cumprimento das normas (COSTA, 2018, p. 240).

Destarte, em vez de se exigir o tributo de centenas ou até milhares de produtores, recolhe-se o tributo de apenas um só sujeito, o que possibilita uma sistemática de fiscalização bem mais simples, eficaz, que tem a finalidade de evitar eventuais sonegações ou outras práticas elisivas.

Usualmente, a doutrina e a jurisprudência apon-

tam para duas espécies de substituição tributária no ordenamento jurídico: a progressiva (ou “para frente”) e a regressiva (ou “para trás”).

A primeira está descrita no art. 150, §7º, da Constituição Federal, incluída pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993, que permite que a lei atribua a terceiro a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador irá ocorrer posteriormente.

Tal modalidade é aplicável a impostos incidentes em operações sucessivas, chamados de “impostos multifásicos”. Consiste em uma tributação que se opera para o futuro, presumindo-se a posterior ocorrência do fato gerador. Assim, o responsável pelo recolhimento do tributo encontra-se na etapa antecedente da cadeia econômica, sendo a apuração da base de cálculo feita de forma estimada, uma vez que o fato descrito na hipótese de incidência ainda não ocorreu efetivamente.

Sem embargo das louváveis considerações de

Roque Antônio CARRAZZA (2018, p. 479-481) a respeito da inconstitucionalidade da norma por ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da segurança jurídica, a jurisprudência brasileira é pacífica no sentido de que o regime de substituição tributária para frente seria legítimo por configurar espécie de diferenciação de fiscalização e recolhimento de tributos (BRASIL, 2011), sem perder de vista que a presunção de consumação do fato jurídico tributário futuro deve ser sempre relativa, sendo certa a possibilidade de restituição, na hipótese de não ocorrência, como maneira de coibir o enriquecimento sem causa do Fisco (BRASIL, 2016) [\[118\]](#).

A segunda modalidade de substituição tributária (regressiva ou “para trás”) ocorre mediante o diferimento tributário; técnica simplificadora pela qual o imposto devido é cumulado na etapa subsequente de circulação. Pressupõe-se, nessas circunstâncias, a tributação plurifásica, sendo comum que sua es-

tipulação ocorra em operações envolvendo número considerável de fornecedores.

Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, em aprofundado estudo sobre o tema, no qual analisam a questão sob o ponto de vista da não-cumulatividade e da geração de crédito, chamam atenção para o fato de que não se trata de um mero adiamento ou procrastinação da operação, do pagamento, do lançamento ou não-incidência do tributo, provavelmente porque o vencimento da obrigação está condicionado à realização de um fato futuro a ser praticado pelo substituto (SOARES DE MELO, 2019, p. 228).

Seja como for, vislumbra-se que todos os métodos de substituição tributária são igualmente fundados na comodidade e no interesse da fiscalização. Ocorre que, em diversas situações, a simples mudança do sujeito passivo responsável pelo adimplemento da obrigação tributária pode provocar a sensação de que o mecanismo acarreta espécie

de vantagem ou desagravamento fiscal em prol do particular.

É comum que, na prática, a substituição tributária seja confundida com os chamados benefícios fiscais, regulados pelos artigos 178 e 179 do Código Tributário Nacional. No entanto, conforme será demonstrado, apesar de se tratar de semelhança apenas aparente, mostra-se necessária a problematização do tema, com o fito de entender se a jurisprudência aplica os regramentos atinentes aos benefícios fiscais às hipóteses em que a desoneração de dá em virtude da modificação do sujeito passivo.

De fato, os benefícios fiscais correspondem a uma redução ou até eliminação – direta ou indireta – do ônus tributário, nos termos de lei ou norma específica^[119]. Consoante disposição do art. 14 da Lei Complementar n. 101/2000 e do art. 175, CTN, são benefícios fiscais: a anistia, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção desde que em

caráter não geral, a alteração de alíquota e a modificação de base de cálculo.

Extraí-se que, realmente, configuram-se como institutos tributários completamente diversos, porquanto na substituição tributária há uma alteração do sujeito e não uma desoneração do ônus tributário propriamente dito.

Se por um lado os benefícios fiscais são instituídos para desenvolver economicamente determinada região ou setor de atividade, ou, ainda, são concedidos em função de certos bens, pessoas ou serviços para retirar a possibilidade de tributação, a substituição tributária não tem o escopo de beneficiar contribuintes, mas tão somente facilitar a própria atividade do Fisco.

Nessa esteira, Marçal JUSTEN FILHO (1985, p. 355) é categórico ao sustentar que a substituição tributária não pode ser encarada como benefício fiscal, notadamente a isenção, tendo em vista que não corresponde a uma não-incidência do tributo

ou uma exoneração do ônus tributário:

A figura do diferimento não se confunde com a substituição. E isso porque o diferimento importa subsunção do pagamento da prestação tributária à ocorrência de um fato futuro e incerto: nova operação relativa à circulação da mesma mercadoria. A substituição envolve, exclusivamente, alteração do sujeito passivo. Análise das circunstâncias jurídicas demonstra que, antes de verificada nova operação relativa à circulação da mesma mercadoria, inexistente débito ou relação tributária. Isso comprova que o diferimento se insere dentro da categoria de não-incidência. Somente haverá fato imponível se e enquanto ocorrer uma operação relativa à circulação da mercadoria, subsequente àquela sujeita ao regime do diferimento.

Na mesma linha de raciocínio, a jurisprudência é firme ao estabelecer que o diferimento tributário não constituiria benefício fiscal em razão de inexistir dispensa do pagamento do tributo, mas sim uma conveniência para o Estado (BRASIL, 2010).

Pondera-se, contudo, que, na prática, ao se transferir o ônus para um terceiro, é inegável que

o contribuinte acaba por se desonerar do seu dever tributário. É por essa razão que Célio CHIESA (2017, p. 15) defende que o termo “diferimento” possui diversas acepções, sendo utilizado tanto no sentido de “adiar o pagamento” - que corresponderia à substituição tributária - quanto “postergar a incidência” – que seria equivalente a isenção.

Dessa maneira, deve-se averiguar em qual medida as regras específicas de concessão, revogação e modificação de isenção poderiam ser aplicadas aos casos em que o desagravamento ocorre em razão da alteração do sujeito passivo.

Noutro passo, deve-se considerar se, na visão dos Tribunais, a simples modificação do sujeito incumbido de adimplir a obrigação tributária deveria estar submetida ao princípio da anterioridade, previsto no art. 150, inciso III, “b” e “c”, da CF, já que, de certa forma, pode representar a criação ou majoração de um encargo financeiro inesperado.

Vale lembrar que o escopo do princípio da

anterioridade vai além da mera previsibilidade e da não-surpresa, pois busca assegurar que o sujeito responsável pelo pagamento do tributo obtenha o conhecimento antecipado do dispêndio que será realizado. Como ensina Francisco RABELLO FILHO (2002, p. 100-103), a anterioridade é uma exteriorização do princípio da segurança jurídica, na medida em que o sujeito passivo passa, a saber, com a antecedência necessária, se haverá um incremento em sua carga.

Por esse ângulo, começa a ganhar contornos mais bem delimitados a ideia de que a substituição tributária compõe um complexo de técnicas especiais de tributação, e não um benefício fiscal em sentido estrito. Mas, se a substituição não se amolda à natureza jurídica de benefício fiscal, como debelar a situação em que a alteração do responsável representa, em certa medida, a desoneração do contribuinte e o aumento de encargo a um terceiro? Seriam aplicáveis as regras atinentes à isenção para

revogação? E, mais, seriam aplicáveis as regras da anterioridade para instituição do regime ou seu cancelamento?

Eis aí o ponto nevrálgico da jurisprudência que ora se passa a analisar.

2.2 Aplicação jurisprudencial dos artigos 178 e 179 do CTN

Os arts. 178 e 179 do CTN disciplinam a concessão, modificação e revogação do benefício fiscal da isenção, de modo que seu funcionamento estaria integralmente regulamentado durante sua vigência, com o fito de assegurar segurança jurídica aos contribuintes.

Os referidos dispositivos determinam que, como exceção feita aos impostos sobre a renda e patrimônio (art. 104, III, CTN), a revogação ou modificação da isenção tributária (benefício fiscal) pode ocorrer a qualquer tempo, desde que haja previsão normativa para tanto. Trata-se, pois, de desdobramento do

princípio da legalidade.

Aliás, a relevância da matéria é tamanha que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula n. 544, que estabelece: isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Se por um lado é certa a proteção à segurança jurídica em matéria de benefícios fiscais, especialmente no que tange a isenções, por outro ângulo pairam sérias dúvidas acerca de sua aplicabilidade ao regime de substituição tributária. É que, apesar de possuírem premissas diversas, tanto os benefícios fiscais quanto a substituição tributária não têm o condão de modificar o tributo em si.

Vale averiguar, assim, o posicionamento dos Tribunais sobre a temática, com o fito de identificar se as normas de caráter protetivo e alicerçadas na segurança jurídica incidiriam nas hipóteses de alteração do sujeito passivo.

Extrai-se da análise realizada que a jurisprudência

dência majoritária interpreta que, na substituição tributária ocorre mera transferência da responsabilidade de recolhimento da obrigação tributária, isto é, altera-se o momento da obrigação, não gerando benefício fiscal algum, de modo que seriam inaplicáveis as disposições dos arts. 178 e 179 do CTN.

Esse é, inclusive, o entendimento majoritário do Supremo Tribunal Federal que, na maioria das vezes, decide de forma categórica pela impossibilidade de aplicação analógica do arcabouço normativo da isenção ao regime de substituição tributária (BRASIL, 2014a; BRASIL, 2017).

Contudo, no julgamento da ADI 1851/AL, o STF equiparou a substituição tributária a benefício fiscal: na hipótese, a Suprema Corte considerou que, sendo a substituição tributária de análise facultativa, isto é, que reclamava opção pelo contribuinte, sua criação teria natureza de benefício fiscal (BRASIL, 1998). Este entendimento foi aplicado ainda em outras duas oportunidades.

Com base nessa premissa, o STF reconheceu a constitucionalidade das normas estaduais que vedavam a devolução do montante pago a maior em relação à base de cálculo presumida.

Aparentemente, trata-se de precedente isolado e decorrente da técnica do *distinguishing*, na medida em que a substituição tributária somente poderia ser equiparada a benefício fiscal quando tiver natureza facultativa.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a maioria dos julgados também indica que os arts. 178 e 179 do CTN seriam inaplicáveis aos casos de substituição tributária (BRASIL, 2011; BRASIL, 2008).

Não se verifica, entretanto, uniformidade semelhante na jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo.

Ao apreciar o recurso de apelação n. 0047123-94.2010.8.26.0114, o TJSP consignou expressamente a aplicação da exegese do art. 179 do CTN à hipótese dos autos de substituição tributária.

De acordo com o órgão colegiado, o diferimento analisado representaria mais que mera “técnica de arrecadação”, sendo, na realidade, desoneração daquele que é dispensado de realizar o recolhimento tributário na fase da cadeia, uma vez que o encargo é transferido para responsabilidade de outro sujeito (SÃO PAULO, 2011c). Daí a aplicação do art. 179 do CTN como adequação à regularidade fiscal.

No mesmo sentido, ao apreciar caso em que portaria dispensou distribuidor hospitalar de se submeter à sistemática de substituição tributária, o TJSP entendeu que incidiria, na espécie, ao art. 179 do CTN. Na visão do órgão, a dispensa do encargo tributário representaria verdadeiro benefício fiscal (SÃO PAULO, 2013).

Veja-se que, nessa demanda, havia certa coincidência entre os institutos: ao desonerar sujeito da cadeia por meio de substituição tributária, o Estado acabou concedendo benefício fiscal equivalente à isenção para aquele sujeito em específico.

Aliás, o TJSP reconheceu que os institutos podem ser correlatos ao ensejo do julgamento do recurso de apelação n. 0026040-22.2010.8.26.0114. Em que pese o reconhecimento do diferimento como modalidade de substituição tributária, a Corte entendeu que seria aplicável a esse regime a disciplina do regime isentivo, na medida em que se postergaria o lançamento do tributo (SÃO PAULO, 2011b).

Por outro lado, existem casos, em que o TJSP registrou a impossibilidade de aplicação analógica do arcabouço normativo da isenção à substituição tributária, sob o fundamento de que, ao contrário dos benefícios fiscais, a responsabilidade tributária não exonera o substituto da carga tributária (SÃO PAULO, 2018).

Em relação aos julgados dos tribunais de justiça do Rio de Janeiro (2020a), Paraná (2020) e Rio Grande do Sul (2019), depreende-se que estes são uníssonos ao consignar que a legislação voltada a disciplinar as regras de isenção não se estenderia à

substituição tributária.

Em sentido oposto, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, na ocasião do julgamento de apelação n. 1356231-43.2003.8.13.0024 (MINAS GERAIS, 2004), asseverou expressamente que, muito embora existam diferenças significativas entre os institutos, às questões teóricas não seriam suficientes para ensejar, no caso concreto, tratamento diverso entre a revogação de isenção e desoneração momentânea de sujeito da cadeia em regime de substituição tributária progressiva.

Na espécie, a substituída insurgia-se contra a revogação do “benefício fiscal de concessão de crédito presumido” na cadeia do ICMS. O TJMG, ao analisar o caso, entendeu que seria aplicável o disposto no art. 178 do CTN, pois admitir o contrário (impossibilidade de modificação ou revogação a qualquer tempo) equivaleria à “inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva”, visto que retiraria o caráter eminentemente prático.

Ora, a depender do momento vivenciado por cada setor, é possível que haja a alteração do universo de contribuinte, o que demandaria do Estado frequente análise da conveniência de centralização da fiscalização em determinado ponto da cadeia.

Diante dos julgados coletados, é possível vislumbrar que a jurisprudência possui a preocupação de diferenciar benefícios fiscais do regime de substituição tributária.

No entanto, há casos em que a inserção ou retirada de sujeito da cadeia do imposto multifásico, ou, ainda, desoneração de um elo da cadeia, pode representar verdadeiro benefício fiscal, porquanto a mera tática arrecadatória pode acabar por reduzir o ônus tributário de determinado sujeito. Nessas circunstâncias em que há congruência entre os institutos, a jurisprudência acaba, muitas vezes, aplicando as disposições do art. 178 e 179 do CTN.

Além disso, não se pode olvidar que a substituição tributária decorre de imposição legal, razão

pela qual sua revogação ou modificação também deveriam se sujeitar ao princípio da legalidade e - assim como sua instituição - à conveniência da fiscalização.

2.3 Aplicação jurisprudencial do artigo 150, inciso III, da Constituição Federal

Em relação à aplicação do art. 150, III, da Constituição Federal (princípio da anterioridade) observa-se, igualmente, que existe posicionamento em ambos os sentidos.

No julgamento do AgRg no RE n 682.631/MG, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o regime de substituição tributária não poderia ser alcançado pelo princípio da anterioridade, haja vista que o encargo de suportar o tributo seria ressarcido na operação de saída da mercadoria:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO
REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM

AGRAVO. DECRETO Nº 45.138/09-MG. INSTITUIÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. HIPÓTESE QUE NÃO REPRESENTA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL

1. O Supremo Tribunal Federal tem entendido que os postulados da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal estão circunscritos às hipóteses de instituição e majoração de tributos. 2. O regime de apuração da substituição tributária não está alcançado pelo âmbito de proteção da tutela da não surpresa, na medida em que o agravamento inicial que decorre do dever de suportar o imposto pelos demais entes da cadeia será ressarcido na operação de saída da mercadoria. 3. Na hipótese sob análise, não há aumento quantitativo do encargo e sim um dever de cooperação com a Administração tributária. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (BRASIL, 2014a). (Sem destaque no original).

Em outra oportunidade (BRASIL, 2014b), o mesmo ministro ainda pontuou que o mesmo entendimento não seria aplicável aos casos de redução de benefício fiscal. Assim, nas hipóteses de diminuição de um benefício que reduziu a base

de cálculo do imposto, deveria ser observado o art. 150, III, “c” da CF, na medida em que o contribuinte não poderia ser surpreendido com um aumento súbito da carga tributária. À diferença do que ocorre com a substituição tributária, aqui não haveria transferência do imposto.

Por outro lado, é certo que um dos casos mais representativos da matéria é o RE 266.602/MG, de relatoria da Ministra Ellen Gracie: na circunstância o STF, por maioria, considerou que muito embora o regime de substituição tributária não represente criação de novo tributo, a alteração do sujeito passivo da obrigação tributária mereceria proteção do princípio da irretroatividade e, por extensão, da anterioridade, tendo em vista a necessidade de salvaguardar o contribuinte e dar previsibilidade às relações:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 213.396 (DJ de 01/12/2000), assentou a constitucio-

validade do sistema de substituição tributária "para frente", mesmo antes da promulgação da EC nº 03/93.

2. Alegação de que a aplicação do sistema de substituição tributária no mês de março de 1989 ofenderia o princípio da irretroatividade. Procedência. Embora a instituição deste sistema não represente a criação de um novo tributo, há substancial alteração no sujeito passivo da obrigação tributária. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido em parte. (BRASIL, 2007).

No mesmo sentido, no julgamento do ARE 1076550 AgR/GO (BRASIL, 2020), a Primeira Turma do STF entendeu, mediante equiparação com a imputação de sujeição passiva por substituição tributária, que a precípua finalidade constitucional da anterioridade seria evitar a quebra desproporcional da confiança, de modo que seria cabível a extensão do princípio às relações em que a alteração legislativa perpetrada pelo Estado acaba, na prática, importando majoração ou criação de tributo.

Segundo esse raciocínio, seria possível sustentar a irretroatividade e necessidade de observância

da anterioridade à imputação de sujeição passiva por substituição tributária, dado que a precípua finalidade do princípio da anterioridade é assegurar ao sujeito passivo previsibilidade para que não seja surpreendido com a cobrança de exação tributária.

Assim, ainda que a substituição tributária represente mera tática arrecadatória, havendo ressarcimento nas demais etapas da cadeia, o sujeito que arcará efetivamente com a carga tributária deve ter o direito de, ao menos, se preparar para o pagamento, em decorrência da confiança depositada no Estado.

Em relação aos tribunais locais, também é possível verificar julgados nos dois sentidos, ou seja, tanto pela aplicação do art. 150, III, da CF aos casos de substituição tributária quanto pela sua inaplicabilidade.

Na ocasião do julgamento do recurso de apelação n. 017992-29.2010.8.26.0032 (SÃO PAULO, 2018), o Tribunal de Justiça de São Paulo assentou

a impossibilidade de aplicação da anterioridade – anual ou nonagesimal – ao regime de apuração da substituição tributária, sob o fundamento de que o princípio somente incidiria nas hipóteses de aumento quantitativo do encargo tributário e não quando há mera “cooperação com a Administração tributária”.

Em sentido oposto, a 7ª Câmara de Direito Público do TJSP (SÃO PAULO, 2011a) consignou que há casos em que a substituição tributária vai além da mera tática de arrecadação, na medida em que, na prática, acaba por desonerar o contribuinte, dispensando-o de recolher o tributo naquela fase da cadeia em específico, e transfere a outrem o dever.

Segundo o raciocínio exarado, o terceiro a quem incumbe efetuar o recolhimento do tributo deveria ter previsibilidade como efetivação do direito de se preparar para o dispêndio referente ao que lhe será exigido (ainda que seja cabível ressarcimento futuro).

Há casos, como o recurso de apelação n. 1002548-31.2018.8.26.0428, em que o TJSP manifestou que não seria possível definir, a priori, se o regime de substituição tributária imposto deveria se submeter à anterioridade. Na ocasião, o colegiado posicionou-se pela necessidade de produção probatória para refutar eventual inconstitucionalidade da produção imediata dos efeitos do ato que instituiu a substituição tributária. (SÃO PAULO, 2020).

No âmbito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, a maioria dos julgados localizados entendiam pela desnecessidade de observância à anterioridade para instituição do regime de substituição tributária. (RIO DE JANEIRO, 2020b).

Vale destacar, somente os casos em que a substituição tributária deflagra majoração do valor agregado (MVA), circunstância esta que exigiria anterioridade, de acordo com o TJRJ. (RIO DE JANEIRO, 2019).

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça do Pa-

raná, nos acórdãos n. 0001345-35.2017.8.16.0179 (PARANÁ, 2019a) e 0001316-82.2017.8.16.0179 (PARANÁ, 2019b), posicionou-se no sentido de que a substituição tributária analisada, por envolver MVA, provocaria majoração indireta do próprio tributo e, por essa circunstância, deveria respeitar o princípio da anterioridade plasmado no art. 150, III, “b” e “c”, da CF.

Em relação ao Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, também prevalece à interpretação de que o regime de substituição tributária não estaria sujeito à aplicação do art. 150, III, CF, exceto quando a substituição representar majoração da base de cálculo do tributo, mediante readequação da margem de valor agregado (RIO GRANDE DO SUL, 2017).

Vislumbra-se, portanto, a tendência dos tribunais a não aplicarem o princípio da anterioridade – plena ou nonagesimal – aos casos de substituição tributária, porquanto não implicam, em princípio, majoração da carga tributária.

De qualquer forma, é possível extrair dos precedentes analisados a preocupação de verificar *in concreto* se a mera alteração do sujeito passivo tem o condão de majorar ou reduzir a carga tributária em determinado ponto da cadeia, uma vez que, nessa circunstância, o art. 150, III, CF seria aplicável ao regime de alteração do sujeito passivo. Denota-se, ainda que de forma incipiente, preocupação dos tribunais em garantir ao contribuinte previsibilidade para arcar com eventual aumento do encargo.

3 Considerações finais

Diante do exposto, verifica-se que a jurisprudência – assim como a doutrina – possui a preocupação em demarcar as diferenças entre os institutos da substituição tributária e dos benefícios fiscais. Contudo, tal diferenciação não se mostra tão simples na prática.

Por vezes, a técnica arrecadatória que visa à simplificação do recebimento do tributo se con-

funde com a instituição de benefícios fiscais, na medida em que desonera ou reduz a carga tributária incidente.

Nessas circunstâncias em que há coincidência entre os institutos, a jurisprudência admite a aplicação dos arts. 178 e 179 do CTN ao regime de substituição tributária, por entender que, na essência, haveria regra de isenção.

Demais disso, a jurisprudência majoritária entende que a revogação de benefício fiscal e a transferência da responsabilidade tributária não precisam observar a anterioridade, uma vez que em nenhuma das hipóteses há a criação de um tributo propriamente dito, tampouco sua majoração.

Todavia, existem julgados que consignam a necessidade de observância da anterioridade nos casos de substituição tributária, sob o argumento de que o responsável deveria ter como se programar para o dispêndio. Esse entendimento está em consonância com a segurança jurídica e a legítima con-

fiança, haja vista que, ainda que o responsável possa se ressarcir do tributo eventualmente adiantado, é justo que este tenha tempo hábil para se planejar para o adimplemento.

Em suma, os conceitos de “substituição tributária” e “benefícios fiscais” não são tão estanques quanto aparentam ser. Para correta delimitação dos institutos, há que se observar, na prática, o modo como se interrelacionam.

Referências

ADEODATO, João Maurício. Bases para uma metodologia da pesquisa em direito. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**, v. 4, p. 171-187, 1999.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **EREsp n. 1.119.205/MG**, Primeira Seção, julg. 27 out. 2010, DJe 08 nov. 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **RMS 21.118-SE**. Primeira Turma, julg. 12 jun. 2007, DJ 29 jun. 2007.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **RMS 23.696/RR**, Primeira Turma, julg. 18 mar. 2008, DJ 12 mai. 2008.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **RMS 32.937/MT**, Primeira Turma, julg. 06 dez. 2011, DJ 13 dez. 2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.851/AL**, Tribunal Pleno, julg. 03 set. 1998, DJ 23 out. 1998.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ADI 277/SP**. Tribunal Pleno, julg. 07 out. 2003, DJ 16 out. 2003.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ARE 1008315 AgR/RJ**, Primeira Turma, julg. 24 nov. 2017, DJ 07 dez. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ARE 1076550 AgR/GO**, Primeira Turma, julg. 20 dez. 2019, DJ 13 fev. 2020.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ARE 682.631 AgR-AgR**, Primeira Turma, julg. 25 mar. 2014, DJ 02 mai. 2014a.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 266.602**, Tribunal Pleno, julg. 14 set. 2006, DJ 02 fev. 2007.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 564.225 AgR/RS**, Primeira Turma, julg. 02 set. 2014, DJ 18 nov. 2014b.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE-RG 593.849/MG**. Tribunal Pleno, j. 19 out. 2016, DJ 22 out. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CHIESA, Clélio. Isenção. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de

Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopedia.juridica.pucsp.br/verbete/290/edicao-1/isencao>. Acesso em: 15 mar. 2022.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

DERZI, Misabel; MOURA, Fernando. Projeto de lei que prevê taxação de dividendos é impertinente. **Consultor Jurídico**, 1º de abril de 2020. Disponível em: [https:// https://www.conjur.com.br/2020-abr-01/misabel-derzi-fernando-moura-pl-7662020-impertinente](https://www.conjur.com.br/2020-abr-01/misabel-derzi-fernando-moura-pl-7662020-impertinente). Acesso em: 11 fev. 2022.

EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.

GUBA, Ergon G.; e LINCOLN, Yvonna S. Competing paradigms in qualitative research. In: N.K. Denzin e Y. Lincoln (eds.). **Handbook of qualitative research**. Thousand Oaks, Sage Publications, 1994.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Ap 1356231-43.2003.8.13.0024**, Quinta Câmara Cível, julg. 18 nov. 2004, DJ 07 dez. 2004.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. **Ap 0001345-35.2017.8.16.0179**, Primeira Câmara Cível, julg. 21 out. 2019, DJ 21 out. 2019a.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. **Ap 0001316-82.2017.8.16.0179**, Terceira Câmara Cível, julg. 09 dez. 2019, DJ 10 dez. 2019b.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. **Ap 0004580-50.2017.8.16.0004**, Segunda Câmara Cível, julg. 10 mar. 2020, DJ 11 mar. 2020.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O princípio da anterioridade da lei tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Ap 0032086-60.2016.8.19.0001**, Quinta Câmara Cível, julg. 28 jan. 2020, DJ 31 jan. 2020a.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Ap 0174998-61.2008.8.19.0001**, Vigésima Quarta Câmara Cível, julg. 08 abr. 2020, DJ 14 abr. 2020b.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Ap 0204963-74.2014.8.19.0001**, Quinta Câmara Cível, julg. 06 ago. 2019, DJ 08 ago. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **AI 0374580-59.2016.8.21.7000**, Vigésima Segunda Câmara Cível, julg. 26 jun. 2017, DJ 06 jul. 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Ap 0218249-44.2019.8.21.7000**, Primeira Câmara Cível, julg. 02 out. 2019, DJ 04 out. 2019.

SÃO PAULO, Tribunal de Justiça de São Paulo. **Ap 0047123-94.2010.8.26.0114**, Sétima Câmara de Direito Público, julg. 22 ago. 2011, DJ 22 ago. 2011a.

SÃO PAULO, Tribunal de Justiça de São Paulo. **Ap 0017992-29.2010.8.26.0032**, Décima Quinta Câmara de Direito Público, julg. 01 fev. 2018, DJ 06 mar. 2018.

SÃO PAULO, Tribunal de Justiça de São Paulo. **Ap 0025815-88.2010.8.26.0053**, Décima Segunda Câmara de Direito Público. Julg. 21 ago. 2013, DJ 27 ago. 2013.

SÃO PAULO, Tribunal de Justiça de São Paulo. **Ap 0026040-22.2010.8.26.0114**, Décima Primeira Câmara de Direito Público, julg. 05 dez. 2011, DJ 12 dez. 2011b.

SÃO PAULO, Tribunal de Justiça de São Paulo. **Ap 0047123-94.2010.8.26.0114**, Sétima Câmara de Direito Público, julg. 22 ago. 2011, DJ 22 ago. 2011c.

SÃO PAULO, Tribunal de Justiça de São Paulo. **Ap 1002548-31.2018.8.26.0428**, Quarta Câmara de Direito Público, julg. 15 out. 2018, DJ 14 abr. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JR., Ricardo André. Irretroatividade e função extrafiscal do tributo: elementos para a superação definitiva da Súmula nº 584 do STF. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (coord.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

SOARES DE MELO, José Eduardo de. **ICMS**: teoria e prática. 21. ed. São Paulo: Dialética, 2019.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.