

RENÊ SANCHEZ

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

PÓS-GRADUAÇÃO

CENTRO UNIVERSITÁRIO SALESIANO – UNISAL

**SÃO PAULO
2009**

RENÉ SANCHEZ

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada ao Centro Universitário Salesiano, sob a orientação da Professora Doutora Gilda Maria Giraldes Seabra, como exigência para conclusão de curso e obtenção do título de especialista em Direito Público.

UNISAL

SÃO PAULO

2009

S193s

Sanchez, Renê
Substituição Tributária / Renê Sanchez – São Paulo: Centro
Universitário Salesiano de São Paulo, 2009.

59f.

Monografia (Especialização em Direito Público). UNISAL – SP
Orientador: Professora Doutora Gilda Maria Giraldes Seabra.
Inclui bibliografia.

1. Direito Tributário – Brasil. I. Título

CDD - 340

RENÊ SANCHEZ

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

BANCA EXAMINADORA

Aprovada em ____/____/2009.

Professora Doutora Gilda Maria Giraldes Seabra

Prof. (Prof^a.) _____
(_____)

CONCEITO _____ NOTA _____

**UNISAL
SÃO PAULO
2009**

À querida esposa e filha,
pela paciência e dedicação,
a minha gratidão.

RESUMO

O presente estudo foi desenvolvido de forma que, ao seu final, tivéssemos uma visão geral do instituto da substituição tributária e seus elementos constitutivos.

Iniciou-se o trabalho com o estudo das Obrigações Tributárias, dando-se seqüência com os sujeitos, com ênfase no sujeito passivo, a responsabilidade tributária por transferência e substituição, com suas subdivisões e os princípios norteadores desse instituto.

A substituição tributária se reveste de grande importância, constituindo um meio eficaz para o recolhimento dos tributos, simplificando sobremaneira a fiscalização por parte do fisco.

Foram estudados diversos autores e julgamentos do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, que vem dando forma ao instituto por meio de seus diversos acórdãos sobre a matéria.

Palavras-chave: Obrigação Tributária. Substituição Tributária.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	1
2	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	3
2.1	Da Hipótese de Incidência e do Fato Gerador	6
2.2	Da obrigação tributária principal e acessória	10
2.3	Elementos da obrigação tributária	12
3	SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	15
3.1	Sujeito ativo	15
3.2	Sujeito passivo	16
3.2.1	Noções gerais	16
3.3	Solidariedade tributária	19
4.	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	21
4.1	Responsabilidade por sucessão	21
4.1.1	Responsabilidade do adquirente de bens imóveis	21
4.1.2	Responsabilidade por sucessão de pessoa física	22
4.1.3	Responsabilidade por sucessão de pessoa jurídica	23
4.1.4	Responsabilidade por sucessão comercial	24
4.2	Responsabilidade de terceiros	25
4.3	Responsabilidade pessoal	26
4.4	Responsabilidade por infrações	27
4.5	Denúncia espontânea	27
5	SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO	29
5.1	Aspectos históricos	29
5.2	Noções gerais	31
5.3	Substituição tributária para trás	34
5.4	Substituição tributária para frente	36
5.5	Substituição tributária por retenção	39
6.	LIMITAÇÕES SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL PRINCÍPIOS	42
6.1	Princípios	42
6.1.1	Noções gerais	42
6.1.2	Princípio da legalidade tributária estrita	46

6.1.3	Princípios da segurança jurídica, certeza do direito e tipicidade	49
6.1.4	Princípio da praticabilidade da arrecadação	51
6.1.5	Princípio da não-cumulatividade	52
7	Conclusão	53
	Referências	56

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia expõe de forma modesta o instituto da substituição tributária.

A escolha deveu-se pelo fato do autor trabalhar no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que em suas relações com os vários fornecedores e prestadores de serviços atua como um substituto tributário.

O tema tem gerado alguma polêmica, principalmente pelo fato do legislador, quando da regulamentação do artigo 150, § 7º da Constituição Federal, através da lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, não previu de forma inequívoca a restituição para as situações onde o fato gerador presumido é maior do que o real.

A maior dificuldade encontrada para um tema tão importante é a escassez de bibliografia específica. Durante a revisão da bibliografia, o que se observou é que os pouquíssimos textos disponíveis sobre o assunto são de edições já antigas, o que limitou o material disponível.

Parcela considerável das informações foi obtida na internet, em “sites” oficiais, como o “www.stj.jus.br”, “www.stf.jus.br”, www.planalto.gov.br, “www.camara.gov.br”.

Tentamos introduzir o tema através da obrigação tributária, em suas várias nuances, passando pelos sujeitos, mais especificamente o sujeito passivo, chegando ao instituto da substituição tributária, quando tratamos de aspectos históricos, suas várias formas e os princípios que norteiam esse instituto.

Acreditamos que o tema irá sempre gerar discussões em consequência da “eleição” de um terceiro que será o responsável pelo recolhimento do tributo, especialmente no que tange a substituição tributária para frente, dada a imprecisão da legislação.

De fato, o instituto da substituição tributária é uma ferramenta eficiente colocada à disposição dos entes tributantes, permitindo maior eficácia na arrecadação e fiscalização.

Com este trabalho, acreditamos ter exposto os elementos essenciais do tema, permitindo ao leitor uma boa visão do instituto e de sua importância.

2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Obrigação deriva do “latim *obligatio*, do verbo *obligare* (atar, ligar, vincular), que literalmente exprime a *ação de se mostrar atado, ligado ou vinculado a alguma coisa*. É o vínculo que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa em proveito de outrem”.¹

A obrigação tributária surge em decorrência do fenômeno da subsunção, que se verifica sempre que uma situação configura, na prática, situação hipotética prevista em lei, representando a realização concreta da previsão abstrata da lei.

Para o surgimento da obrigação tributária, que é um vínculo jurídico estabelecido entre o sujeito passivo e o sujeito ativo ou Fisco, teremos a existência prévia de lei para a exigência do tributo.

Referida previsão, entretanto, não é suficiente para que o Fisco possa vincular o contribuinte a ele, visto consistir esta em mera abstração. Assim uma vez que a previsão pode gerar ou não um efeito tributário, ela recebe a denominação de hipótese de incidência. Se no entanto a pessoa vem a praticar concretamente o modelo previsto na hipótese verifica-se a ocorrência do fato jurídico tributário conhecido como fato gerador. A partir dessa verificação nasce o vínculo obrigacional entre Fisco e Contribuinte.

Como conceitua GIUSTI, a obrigação tributária “trata-se de uma relação jurídica através da qual o contribuinte tem obrigação de prestar dinheiro ao Estado ou praticar ou deixar de praticar determinado comportamento no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.”²

¹ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 567.

² GIUSTI, Miriam Petri Lima de Jesus. *Sumário de Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Rideel, 2004, p.72.

Segundo o entendimento de CAIO MARIO *apud* FIUZA: “...obrigação é o vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra prestação economicamente apreciável.”³

Não podemos esquecer que a relação obrigacional apresenta três elementos essenciais: o sujeito, o objeto e o vínculo jurídico, ou seja, “a relação jurídica é o vínculo que liga sujeitos de direito a seu objeto; vínculo jurídico, que, em sentido estrito, é a ligação entre credor e devedor, pelo qual aquele tem direito de ação contra este; vínculo jurídico, em sentido “lato”, que é o mesmo que relação jurídica; situação jurídica, que vem a ser estado de coisas em que pessoas se encontram vinculadas, situação jurídica esta que denota a existência do vínculo; e, por fim, necessidade jurídica, ou seja, imperiosidade do devedor em cumprir seu dever.”⁴

É neste contexto que se insere a obrigação tributária, sendo relação jurídica que muito se aproxima da relação obrigacional do direito privado.

Segundo MACHADO, o Direito Tributário:

*“...se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.”*⁵

O Direito das Obrigações, segundo esse mesmo tributarista, é estabelecido por “vínculos jurídicos entre quem deve uma prestação (sujeito passivo ou responsável) e quem pode exigir essa prestação (sujeito ativo), sendo que tal prestação é o objeto da relação obrigacional.”

É inegável que no direito Tributário encontramos características do Direito das Obrigações, pois trata-se, basicamente, de uma relação jurídica entre um sujeito ativo (fisco) e um sujeito passivo (contribuinte ou responsável), envolvendo uma prestação (tributo).

³ FIUZA, César. Direito Civil: curso completo. 7ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p.205.

⁴ FIUZA, Op. Cit., p.205.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29 ed. São Paulo : Malheiros, 2008. p. 12

Ainda segundo o mesmo autor, o sujeito ativo (Estado ou Fisco), em função da lei, estabelece um vínculo jurídico onde constitui crédito através do lançamento tributário, por meio de sua atividade administrativa vinculada, onde o sujeito passivo tem o dever jurídico de cumprir a obrigação tributária perante o sujeito ativo, com o pagamento do tributo, cumprindo com a obrigação principal (pecúnia) ou acessória (de fazer ou não fazer). Caso o contribuinte não cumpra, é dever do Estado tributante lançar o valor do tributo, constituindo posteriormente um crédito tributário. Esta dinâmica manifesta-se através do poder-dever do Fisco de constituir um crédito tributário exigível por um procedimento de lançamento do crédito tributário.

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO:

*“a obrigação tributária é o vínculo abstrato em que uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial, decorrente da aplicação de norma jurídica tributária”.*⁶

Em consequência do Princípio da Legalidade Tributária, a obrigação tributária sempre será decorrente da lei, principalmente acerca da obrigação principal, tratando-se de Obrigação Legal. Já no direito privado, temos como fonte primordial das obrigações os contratos, ou seja, este tipo de obrigação é consequência da manifestação de vontade, o que não ocorre na Obrigação Tributária.

O entendimento segundo o qual a obrigação tributária está inserida como obrigação da Teoria Geral não é pacífico. Mas uma vez que a expressão “obrigação” encontra-se no inserida do Código Tributário Nacional, Título II do Livro Segundo, nos parece que o legislador estabeleceu o que desejava, revelando sua verdadeira intenção.

Basicamente, entendemos que no Direito Civil, a relação jurídica que une credor e devedor é a obrigação, sendo que o devedor tem o dever de satisfazer uma

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Obrigação tributária: definição, acepções, estrutura interna e limites conceptuais, em revista Interesse Público nº 49, Ed. Fórum, p. 230.

prestação em favor do credor. O pólo ativo é ocupado pelo credor, que tem o direito de exigir a prestação e no pólo passivo está o devedor, a quem a lei impõe o dever de cumprir a prestação. Em função da concretização da relação jurídica, é facultado ao credor a, legalmente, exigir o adimplemento da obrigação.

Os elementos que caracterizam qualquer obrigação (credor, devedor, relação jurídica e prestação) também são encontrados na obrigação tributária, não existindo diferenças estruturais entre elas. Pouco importa que um dos pólos deste vínculo seja necessariamente ocupado por uma pessoa jurídica de direito público, a quem a lei confere a condição de sujeito ativo, ou credor. O conceito, portanto, é único, sendo utilizado para o direito privado e o tributário.⁷

A diferença verificada entre a obrigação do direito civil e do direito tributário, reside no fato que neste último a manifestação de vontade das partes é irrelevante na formação da obrigação tributária, pois quando se verifica a ocorrência daquela situação descrita na norma como necessária e suficiente para dar nascimento à obrigação tributária, forma-se automaticamente um vínculo unindo credor (sujeito ativo) e devedor (sujeito passivo), pouco importando a vontade dos sujeitos. Caso seja descumprida a obrigação, e tendo sido constituído o título representativo do crédito tributário, é legalmente permitido ao credor que execute judicialmente o devedor, servindo o patrimônio deste como garantia de satisfação do crédito.⁸

2.1 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E DO FATO GERADOR

A pessoa política, através da competência tributária estabelecida na Constituição Federal, cria normas dentro de limites constitucionais rígidos, que descrevem hipóteses que, à medida que ocorrem, dão surgimento à obrigação tributária. Quando concretizada a hipótese, temos o fato gerador ou fato imponiblel.

⁷ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 4ª Ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008, p. 227-228.

⁸ ÁVILA, Op. Cit., p. 228.

Segundo os dizeres de GERALDO ATALIBA, *apud* ÁVILA:

“uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo. Portanto, temos primeiramente (lógica e cronologicamente) uma descrição legislativa (hipotética) de um fato; ulteriormente, ocorre, acontece, realiza-se este fato concretamente. A obrigação só nasce com a realização (ocorrência) deste fato, isto é: só surge quando este fato concreto, localizado no tempo e no espaço, se realiza.”⁹

Em outras palavras, a descrição do fato prevista na norma é a hipótese de incidência e a concretização do fato (sua ocorrência) é o fato gerador.

Portanto, com a ocorrência do fato descrito na hipótese, surge a obrigação tributária. O fato gerador dá origem à obrigação tributária e a partir desse momento, podemos identificar o sujeito passivo (que praticou o fato, pessoal), o tributo e a quantia a ser paga (material), onde ocorreu (espacial) e em que momento aconteceu (temporal). Observamos, então, que existem quatro elementos que fazem parte da hipótese de incidência (pessoal, material, espacial e temporal), que devem integrar a norma, nos termos do artigo 97 do Código Tributário Nacional.¹⁰

Temos o elemento pessoal, quando identificamos os sujeitos que participam da relação jurídico-tributária, que ao ocorrer o fato, teremos o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor).

O elemento material constitui o próprio núcleo ou a substância do fato gerador, quando podemos identificar a espécie e subespécie tributária e novamente, nos ensinamentos de GERALDO ATALIBA sobre este elemento, *apud* ÁVILA:

“contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial...As

⁹ ÁVILA, Op. cit., p. 229.

¹⁰ ÁVILA, Op. cit., p. 229.

classificações jurídicas dos tributos encontram critério e fundamento na configuração do aspecto material da hipótese de incidência.¹¹

Para o dimensionamento do tributo, a lei deve fixar a base de cálculo, sobre a qual incidirá determinada alíquota, sendo que ambas, base de cálculo e alíquota devem ser previstas em lei, conforme artigo 97, IV do Código Tributário Nacional. A base de cálculo, também conhecida como base imponible, é um critério para mensurar o montante do tributo que, com a incidência da alíquota sobre a base de cálculo, teremos o valor efetivo do tributo a ser pago. Quando a alíquota é expressa em percentuais, será “*ad valorem*”. Poderá ser específica, quando são atribuídos valores fixos por unidades de medida.

Poderemos ter alíquotas progressivas, quando aumenta na medida que aumenta a base de cálculo, ou regressivas, diminuindo quando aumenta a base de cálculo. Poderão ser seletivas, em função da essencialidade dos produtos (quanto mais essencial o produto, menor a alíquota, para não encarecer o preço final ou poderá ser diferenciada para o mesmo fato gerador, desde que permitido pela Constituição Federal (artigo 156, § 1º, II e 195, § 9º, da Constituição Federal).

A base de cálculo está intimamente ligada com o aspecto material (ADI 2040, Supremo Tribunal Federal, RE 190.776 e 202.393), pois, como exemplo, a base de cálculo para o imposto sobre a propriedade territorial urbana não pode ser a renda do proprietário, mas a sua propriedade territorial.¹²

Quanto ao local da ocorrência do fato gerador, temos o aspecto espacial, permitindo a identificação e a delimitação do âmbito territorial da lei tributária. A legislação tributária federal, estadual, municipal e do Distrito Federal estão limitadas aos seus respectivos territórios.

Quando verificamos o momento em que se considera ocorrido o fato gerador, temos o aspecto temporal. Permite a identificação do momento em que surge a obrigação tributária e, conseqüentemente, a lei aplicável. Devemos destacar

¹¹ ÁVILA, Op. cit., p. 229.

¹² ÁVILA, Op. cit., p. 230-231.

que o aspecto temporal não diz respeito ao prazo de pagamento de tributos e, portanto, não sujeito ao princípio da reserva legal (Superior Tribunal de Justiça, RESP 174.444, RESP 130.230).¹³

Os fatos geradores são classificados pela doutrina, podendo ser instantâneos, periódicos ou complexivos e continuados.

O fato gerador é instantâneo quando, toda vez que ocorrer, desencadeia a relação jurídico-tributária, pois mesmo sendo um fato isolado, teremos a origem de uma obrigação.

Será continuado, quando envolve situações que se mantêm estáveis no tempo e que são mensuradas em cortes temporais, tendo como exemplo o imposto sobre a propriedade territorial ou sobre o patrimônio.

Será complexivo ou periódico ou de formação sucessiva (previsto no artigo nº 105 do Código Tributário Nacional), quando obedece a um determinado intervalo de tempo, que quando termina segundo a lei, deverão ser considerados todos os acontecimentos ocorridos e temos como exemplo o imposto de renda da pessoa física.

Podemos distinguir o fato gerador continuado do instantâneo, pois o continuado se refere a uma situação duradoura, que pode manter-se estável ao longo do tempo, não se esgotando a cada instante de tempo em que ele ocorre, como no instantâneo.

Portanto, fica claro que o surgimento da obrigação tributária está vinculada com a ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência. Com a ocorrência do fato gerador, temos o início da relação jurídico-tributária que constitui a obrigação tributária e, desde esse momento, identificamos os elementos da obrigação tributária, quando identificamos o sujeito passivo, o sujeito ativo, o tributo e a quantia a ser paga, onde ocorreu e o momento em que ocorreu.¹⁴

¹³ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, RESP 174.444; RESP 130.230.

¹⁴ ÁVILA, Op. cit., p. 232-233.

2.2 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E ACESSÓRIA

Temos os seguintes tipos, como previsto no artigo nº 113 do Código Tributário nacional:

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

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

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

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

A obrigação principal, que envolve um pagamento de tributo ou multa; a obrigação acessória, que estabelece prestações positivas ou negativas, comportamentos determinados pela legislação (obrigação de fazer ou não fazer).

No instante em que ocorre o fato gerador, temos o surgimento da obrigação tributária principal, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, que é extinta juntamente com o crédito dela decorrente (artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional). O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (artigo nº 114 do Código Tributário Nacional).¹⁵

Já a obrigação tributária acessória, também conhecida de instrumental ou formal, abrange prestações positivas ou negativas, comportamentos determinados pela legislação (obrigação de fazer ou não fazer), no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos (artigo 113, § 2º do Código Tributário Nacional), devendo ser interpretadas de forma literal quando o contribuinte for dispensado do seu cumprimento (artigo 111, III, do Código Tributário Nacional). Não podemos esquecer que o Código Tributário Nacional faz menção à *legislação tributária*, que decerto envolve decretos, normas complementares (artigo 96 do Código Tributário Nacional), inclusive atos normativos administrativos (artigo 100, I

¹⁵ ÁVILA, Op. cit., p. 234-235.

do Código Tributário Nacional). Não há impedimento para a criação de uma obrigação acessória através de um ato normativo, mas só será sujeito a uma penalidade se a mesma estiver prevista em lei (artigo 97, V do Código Tributário Nacional).

A obrigação acessória é gerada por situações que imponham a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal, como prevê a legislação (artigo 115 do Código Tributário Nacional), de onde se deduz que o objeto da obrigação tributária também envolve prestações de fazer ou não fazer, sempre no interesse da arrecadação, administração e fiscalização.

Não podemos confundir as obrigações acessórias tributárias com o termo acessório utilizado no Direito Civil, pois neste último, o acessório pressupõe a existência de um principal, estando a ele vinculado, salvo manifestação em contrário. Já no Direito Tributário, a obrigação tributária acessória é independente da obrigação principal, não estando a ela vinculada, podendo ter uma existência autônoma e própria, sendo lógico que o sujeito pode estar obrigado ao cumprimento da obrigação tributária principal ou da obrigação tributária acessória, ou de ambas. As entidades que gozam de imunidade tributária não estão imunes às obrigações acessórias, devendo cumpri-las.¹⁶

Nos dizeres de GERALDO ATALIBA, *apud* CARDOSO, temos:

“Em síntese: objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos. Esse dinheiro – levado aos cofres públicos, por força de lei tributária – recebe vulgarmente a designação de tributo. Juridicamente, porém, tributo é a obrigação de levar dinheiro e não o dinheiro em si mesmo.”¹⁷

Ou seja, a obrigação tributária é focada no cumprimento da obrigação pelo destinatário da norma (sujeito passivo), no comportamento de quem estará enquadrado pela previsão hipotética.

¹⁶ ÁVILA, Op. cit., p. 234-235.

¹⁷ CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.19-20.

2.3 ELEMENTOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Três são os elementos da obrigação tributária: Causas, Sujeitos e Objetos.

As causas, que justificam a origem da obrigação tributária e classificam-se em remota ou mediata e próxima ou imediata.

As causas remotas ou mediatas (hipótese de incidência), obedecem ao princípio da legalidade e trazem ao Fisco a expectativa de direito quanto a uma eventual arrecadação, sendo representadas pela previsão legal, também denominada hipótese de incidência. Já a causa próxima ou imediata (prevista nos artigos nº 114 ao 118 do Código Tributário Nacional, faz surgir efetivamente a obrigação, trazendo ao Fisco o direito quanto a arrecadação. Essa última é representada pelo fato gerador.

Em consequência do envolvimento no vínculo obrigacional, temos como sujeito ativo ou credor, o Fisco (pessoa jurídica de direito público), que detém a competência para exigir que seja cumprida a obrigação tributária. Como sujeito passivo ou devedor, temos a pessoa física ou jurídica, que tem o dever de cumprir a obrigação tributária (encargo tributário), seja como contribuinte, seja como responsável por imposição legal.

E por último, temos os objetos, que é a obrigação principal, envolve o pagamento (obrigação de dar), ou acessória quando envolve comportamentos a serem observados pelo sujeito passivo, quando envolve comportamentos a serem observados por esse sujeito (obrigação de fazer ou não fazer).

Causa próxima ou fato gerador: é a situação concreta observável no mundo real definida em Lei (em sentido estrito) quando se tratar de obrigação principal ou na legislação quando se tratar de acessório.

Para BALEEIRO *apud* CARDOSO:

“os elementos essenciais da obrigação tributária são seis e sem os quais não se completa a relação jurídica e não se configura a obrigação tributária, sejam eles, a lei, o sujeito ativo, o sujeito passivo, o fato gerador da obrigação, a base de cálculo e o objeto da prestação definido pela lei.”¹⁸

Já os outros autores, em sua maioria, entendem serem cinco, unindo os sujeitos, mais o aspecto material, temporal, espacial e quantitativo.

Sabendo-se que a obrigação somente surge a partir do fato gerador é relevante determinar-se quando efetivamente esse se verifica. Tratando-se de situação de fato a obrigação surge concomitantemente ao fato gerador, que se consuma instantaneamente. Sendo situação jurídica será necessário determinar-se quando esta se aperfeiçoa nos termos do direito a ela aplicável.

Neste sentido deve-se ainda observar se ao negócio foi imposta condição pois sendo esta suspensiva o fato gerador só ocorre com a sua verificação ao passo que sendo resolutória o fato gerador se aperfeiçoa no momento da celebração.

Por outro lado quando da interpretação da definição legal de um fato gerador deve-se abstrair tanto da validade quanto dos efeitos que vierem a serem produzidos em decorrência do ato.¹⁹

Portanto, se em uma situação determinada, o direito fica aguardando a sua constituição para um evento futuro, ocorrendo o implemento da condição (condição suspensiva), teremos a ocorrência do fato gerador, pois está dependente dessa condição futura.

Caso o direito já esteja constituído, dependendo de um evento futuro para que desapareça (condição resolutiva), o fato gerador surgiu no momento em que o negócio foi celebrado.

¹⁸ CARDOSO, Op. cit., p.16.

¹⁹ ÁVILA, Op. cit., p. 236-237.

Melhor explicando, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO *apud* ÁVILA: “São resolutivas as condições que tenham por fim extinguir, depois do acontecimento futuro e incerto, o direito criado pelo ato”.²⁰

Devemos ressaltar que a Lei Complementar nº 104/2001 introduziu o parágrafo único ao artigo nº 116 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

Essa alteração da norma permite à autoridade fazendária desconsiderar atos ou negócios jurídicos, de forma a combater o planejamento tributário ilegítimo, que se utiliza várias formas legais para implementar a elisão fiscal ilegítima. Baseia-se na teoria da interpretação econômica do fato gerador, que tem origem no direito alemão. Desconsidera a forma jurídica do negócio e se atém, basicamente, aos efeitos econômicos do negócio.²¹

²⁰ ÁVILA, Op. cit., p. 236.

²¹ ÁVILA, Op. cit., p. 238.

3 SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 SUJEITO ATIVO

O Código Tributário Nacional, em seu artigo nº 119, define que sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. A competência pode ou não instituir, pode ou não cobrar. Competência tributária se esgota na elaboração da lei. Depois de elaborada a lei, pode delegar capacidade tributária ativa (competência), arrecadatória e fiscalizatória para outros entes. A competência tributária encontra-se no âmbito da Constituição Federal, que é anterior, não podendo ser confundida com o sujeito ativo da obrigação tributária, que está na lei. O sujeito ativo é identificado quando da ocorrência do fato gerador, tornando-se o credor do tributo, titular do crédito.

Ou seja, sujeito ativo é o credor da obrigação seja ela de que modalidade for. Constitui-se na pessoa jurídica obrigatoriamente de direito público que seja titular da competência tributária, ou seja, da parcela do poder referente atos de instituição do tributo (legislativos), e de atos de arrecadação e fiscalização. Vale lembrar que a competência tributária sendo de ordem Constitucional não admite atos de renúncia ou de delegação. Nesse sentido o ato que cria o tributo não poderá ser delegado visto que o exercício dessa competência se esgota na elaboração da lei. Entretanto os atos de arrecadação e fiscalização podem ser delegados de seu titular a outras pessoas de direito público que assim passam a possuir a capacidade tributária ativa.

A Constituição Federal permite que pessoas de direito privado e pessoas físicas, inclusive, exijam prestações de natureza tributária (contribuições sociais do artigo 240 da Constituição Federal), que exerçam, em caráter privado, serviços notariais e de registros, por delegação do poder público (com natureza de taxa, emolumentos previstos no artigo 236, § 2º da Constituição Federal).²²

²² ÁVILA, Op. cit., p. 244-245.

3.2 SUJEITO PASSIVO

3.2.1 NOÇÕES GERAIS

A sujeição passiva tributária deve ser disciplinada por lei complementar, conforma artigo 146, *caput*, III, a, *in fine*, da Constituição Federal:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

De acordo com HELENO TAVEIRA TÔRRES e TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, *apud* BARROS:

“quanto às funções das normas gerais em direito tributário, a lei complementar deverá garantir a harmonização dos procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de obrigação, lançamento e crédito, e da uniformização dos prazos de decadência e prescrição, bem como dispor sobre fatos geradores, base de cálculo e sujeitos passivos, para evitar conflitos de competência. Além disso, a exigência de norma geral que trata da responsabilidade tributária, impondo limitações à eleição de terceiros responsáveis pelo recolhimento do tributo, é imperativa do princípio da segurança jurídica, em sua função certa, como sustenta TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR.”²³

Como prevê o Código Tributário Nacional em seu artigo nº 121:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

²³ BARROS, Maurício. As obrigações tributária acessórias (instrumentais) e a responsabilidade tributária (solidária ou por substituição/retenção). *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, v.4, nº 16, MP Editora, 2007, p. 116.

O sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, é o devedor (contribuinte ou responsável tributário), é a pessoa que tem o dever de cumprir a prestação, figurando no pólo negativo da relação jurídico-tributária.

A lei distingue em duas espécies, o contribuinte, que é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja este sujeito tem interesse no fato gerador, é o que pratica o fato gerador e o responsável, a terceira pessoa que, independentemente de qualquer interesse no fato gerador, vincula-se à relação jurídico-tributária por força de Lei.

Ainda temos o sujeito passivo da obrigação acessória, que é pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto (artigo nº 122 do Código Tributário Nacional), que na verdade pode ser é qualquer pessoa que nos termos da legislação aplicável, que deva praticar um ato ou dela se abster em razão do interesse da arrecadação ou fiscalização tributária.

Conforme MARÇAL JUSTEN FILHO, *apud* BARROS:

“o sistema tributário brasileiro, tendo em vista sua matriz constitucional, elege para cada tributo o destinatário constitucional tributário, eleição esta que deverá ser respeitada pela legislação infraconstitucional inclusive na escolha dos responsáveis, porquanto estes deverão ter vínculos com o destinatário que lhes permitam figurar no pólo passivo da obrigação. Grosso modo, o contribuinte deverá ter vínculo direto com a materialidade da regra-matriz de incidência tributária, sendo que o responsável (latu sensu) deverá sempre ter vínculo com o contribuinte, seja por uma relação de representação, seja em função de uma relação de poder.”²⁴

Segundo GERALDO ATALIBA, *apud* BARROS, “não existe a possibilidade de a lei promover livremente a eleição do sujeito passivo da obrigação tributária, pois, mesmo nas hipóteses de substituição e responsabilidade, a norma infraconstitucional somente poderia deslocar a sujeição passiva a pessoa diversa do

²⁴ BARROS, Op. cit., 2007, p. 117.

contribuinte para, indiretamente, atingir o sujeito que demonstrasse capacidade contributiva.”²⁵

Mesmo que o artigo 121 do Código Tributário Nacional exigisse apenas a relação entre o responsável e o contribuinte, parece claro que responsável deverá ter, mesmo indiretamente, relação com o evento a ser tributado, pois tal relação permitirá colocar o responsável sobre o contribuinte que deveria satisfazer a obrigação tributária. Caso não surja o vínculo dessa relação entre responsável e contribuinte, não será possível delegar a outro a obrigação de recolher o tributo.

Não é possível à legislação infraconstitucional confrontar os princípios da propriedade, da segurança jurídica, do devido processo legal, da isonomia e da capacidade contributiva em nome da eficiência administrativa e do interesse público.

Deverá ainda existir um nexo de causalidade entre o não cumprimento da obrigação e a relação jurídica entre o responsável e o contribuinte. Não deverá colocar no pólo passivo qualquer sujeito, pois só é possível figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária o sujeito que tenha relação com o destinatário constitucional tributário pré-estabelecido.

Segundo entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, *apud* BARROS, “na responsabilidade tributária, há uma *transferência* do dever de satisfazer a obrigação do contribuinte para o responsável.”²⁶

Apesar da discussão doutrinária, o artigo 128 do Código Tributário Nacional, dispõe sobre a responsabilidade: “Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.” A norma só poderá

²⁵ BARROS, Op. cit., 2007, p. 117.

²⁶ BARROS, Op. cit., 2007, p. 119.

outras formas de responsabilidade além dos limites estabelecidos pelo Código Tributário Nacional com a edição de lei complementar.

Assim, temos a sujeição passiva tributária proposta por BARROS:

“(1) contribuintes, individuais ou solidários; (2) responsáveis vinculados ao fato jurídico tributário, por sucessão imobiliária, aquisição ou remissão de bens, causa mortis, empresarial por reorganização (transformação, fusão ou incorporação) ou extinção, empresarial por aquisição, terceiros, por infrações; (3) agente de retenção, ou substitutos tributários para trás (porque o fato jurídico já ocorreu); 4) substituição tributária propriamente dita (para frente), conforme artigo 150, § 7º da Constituição Federal de 1988”.²⁷

3.3 SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA

Outra situação é a solidariedade tributária (artigos nº 124 e 125 do Código Tributário Nacional), sendo sempre passiva, ou seja, analisará a situação no caso de dois ou mais devedores no pólo passivo da obrigação tributária. Jamais será decorrente de um acordo de vontades, mas apenas por previsão legal.

O Código Civil prevê, em seu artigo 264, que haverá “solidariedade, quando, na mesma obrigação, concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.” Já o artigo 275 prevê que: “O credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; se o pagamento tiver sido parcial, todos os demais devedores continuam obrigados solidariamente pelo resto.”

Já no Direito Tributário, o artigo 124 do Código Tributário Nacional estabelece que são solidariamente obrigadas: “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II).”

²⁷ BARROS, Op. cit., 2007, p. 121.

A solidariedade será decorrente de uma situação de fato (interesse jurídico na situação que gerou o fato gerador) ou em situações em que houver expressa previsão legal.

O pagamento do tributo a todos aproveita e o mesmo vale para as hipóteses de extinção, suspensão ou, em regra, exclusão do crédito tributário. Não há benefício de ordem na solidariedade tributária e a citação de um dos co-devedores aplica-se aos demais no que se refere à hipótese de interrupção da prescrição. O patrimônio dos devedores servirá de garantia da dívida, podendo o credor exigir o pagamento total ou parcial de qualquer dos devedores. A solidariedade subsistirá até a extinção total do crédito tributário.

4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária tem origem quando há uma violação da obrigação tributária, ou seja, o não cumprimento da regra jurídica que determina que um sujeito tem o dever de efetuar o pagamento do tributo. Refere-se ao vínculo jurídico que se aperfeiçoa após o não cumprimento da obrigação tributária pelo devedor originário, ou seja, o inadimplemento da obrigação tributária é a origem da responsabilidade.

A responsabilidade tributária só é decorrente de lei. Identificamos o contribuinte ou o responsável pela verificação da lei que vigorava quando da ocorrência do fato gerador. A lei atual não pode responsabilizar o sujeito por fato gerador anterior à lei.

A classificação da responsabilidade tributária será efetuada de acordo com o Capítulo V do Código Tributário Nacional prevê a responsabilidade tributária, iniciando no artigo 128 e continuando em: responsabilidade dos sucessores – adquirentes de bens imóveis (artigo 130), sucessores de pessoa física (artigo 131), sucessores de pessoa jurídica (artigo 132) e a sucessão comercial (artigo 133). Após, teremos a responsabilidade de terceiros (artigo 134), a responsabilidade pessoal (artigo 135) e a responsabilidade por infrações (artigos 136 e 137) e a denúncia espontânea da infração (artigo 138).²⁸

4.1 RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO

4.1.1 RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE DE BENS IMÓVEIS

Dá-se em virtude do desaparecimento do devedor originário, conforme artigos nº 129 a 133 do Código Tributário Nacional.

²⁸ ÁVILA, Op. cit., p. 268.

O artigo 130 do Código Tributário Nacional prevê que os “créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Ocorrendo aquisição de bens imóveis sobre o qual exista dívida tributária, cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, a responsabilidade será de quem adquirir, seja a que título for (oneroso ou gratuito), a menos que conste do título aquisitivo a prova da quitação dos tributos.

Já como está previsto no artigo 130, em seu parágrafo único, no caso de arrematação em hasta pública (ato judicial, arrematação), a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço. A responsabilidade pelo pagamento dos tributos devidos ficará sub-rogada no valor ofertado na arrematação. Dessa forma o arrematante terá direito ao bem livre de qualquer ônus tributário sobre ele incidente até a data da arrematação, ou seja, receberá o bem livre e desembaraçado.

A arrematação tem o efeito de extinguir os ônus tributários que incidem sobre o bem imóvel arrematado, passando este ao arrematante livre e desembaraçado dos encargos tributários.²⁹

4.1.2 RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO DE PESSOA FÍSICA

Conforme o artigo 131 do Código Tributário Nacional, são pessoalmente responsáveis o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos (inciso I).

²⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, RESP 166.975.

No caso de bens móveis que possuam dívidas tributárias, o adquirente ficará pessoalmente responsável pelos tributos. Caso fosse imóvel, como visto anteriormente responderia pelo expresso no artigo 130.

A remissão mencionada no artigo 131 não é a tratada no artigo 172 do Código Tributário Nacional, que é o perdão do crédito tributário. Segundo o artigo 651 do Código do Processo Civil, antes de adjudicados ou alienados os bens, pode o executado, a todo tempo, remir a execução, pagando ou consignando a importância atualizada da dívida, mais juros, custas e honorários advocatícios, ou seja a remissão mencionada no artigo 131 refere-se a “comprar de novo” e, sendo assim, como o devedor é o remidor, não há transmissão de responsabilidade, pois continuará sendo a mesma pessoa.

Já os incisos “II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação e III - o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão”, tratam dos casos de responsabilidade tributária por sucessão pelo falecimento do devedor.

Os tributos devidos pelo *de cuius*, contribuinte, devidos até a data de sua morte (abertura da sucessão) devem ser pagos pelo espólio, universalidade de bens pertencente ao *de cuius*. Após a referida data esta responsabilidade passa a ser dos sucessores sejam necessários ou testamentários e do cônjuge meeiro. A responsabilidade desses últimos porém, é limitada ao quinhão, legado ou meação visto que esses não eram os devedores primitivos.³⁰

4.1.3 RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO DE PESSOA JURÍDICA

Previsto no artigo 132, *caput*, do Código Tributário Nacional, onde “a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou

³⁰ ÁVILA, Op. cit., p. 270-271.

incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Há um entendimento doutrinário no sentido de que na cisão também há a responsabilidade.³¹

Conforme previsto no Código Civil, temos:

“Art. 1.119. A fusão determina a extinção das sociedades que se unem, para formar sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações.

Art. 1.113. O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.

Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.”

A pessoa jurídica resultante de fusão, incorporação ou transformação, torna-se responsável pelos tributos devidos pelas antecessoras, porque os fatos geradores ocorreram até a data desses eventos, sendo que o mesmo se aplica para a extinção de sociedade. Se extinta ou dissolvida a sociedade, se algum dos sócios remanescentes ou seu espólio continuarem explorando o mesmo objeto social, com a mesma razão social ou firma individual, ele responderá pelos tributos da sociedade extinta. Já em se tratando de cisão, a responsabilidade terá caráter solidário por resultarem duas ou mais pessoas, extinguindo-se a companhia original.

4.1.4 RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO COMERCIAL

O artigo 133 do Código Tributário Nacional trata da responsabilidade tributária “da pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou

³¹ ÁVILA, Op. cit., p. 272.

profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato.”

Fundo de comércio envolve bens e direitos integrantes de uma empresa, incluso aí o ponto comercial, que é um bem imaterial.

Na alienação de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, nessa hipótese a responsabilidade será integral do adquirente se o alienante cessar toda e qualquer atividade no mesmo (inciso I do artigo 133). Se ao contrário o alienante prosseguir no mesmo ou em outro ramo dentro do período de seis meses, contado da data de alienação, responderá ele em primeiro lugar e o adquirente em segundo pelo saldo remanescente ou seja em caráter subsidiário.

Para o caso de alienação judicial, o adquirente não poderá ser responsabilizado pelos tributos devidos pelo estabelecimento que está sendo adquirido, com exceção das hipóteses previstas no parágrafo 2º do artigo 133.³²

4.2 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

Este tipo de responsabilidade está previsto no artigo 134 do Código Tributário Nacional:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

³² ÁVILA, Op. cit., p. 273-274

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.”

Como visto anteriormente, o Código Civil prevê em seu artigo 275: “O credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; se o pagamento tiver sido parcial, todos os demais devedores continuam obrigados solidariamente pelo resto.” Neste tipo de responsabilidade, quando o responsável ingressa na relação tributária, o contribuinte nela é mantido, motivo pelo qual, tendo o fisco a opção na exigência do tributo, faz com que a mesma tenha caráter solidário. Nesse aspecto, entretanto, verifica-se que a exigência não se faz indistintamente visto que o contribuinte é exigido em primeiro lugar, somente respondendo o responsável nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Podemos dizer então que, quanto a ordem de exigência, existe subsidiariedade e quanto ao valor em si existe solidariedade.³³

4.3 RESPONSABILIDADE PESSOAL

Prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, que estabelece que “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, as pessoas referidas no artigo anterior; os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Pode ocorrer em alguns casos que a responsabilidade solidária seja deslocada para responsabilidade de caráter pessoal, e é o que se verifica quando as pessoas responsáveis pela administração de bens de terceiros agem com infração à lei, contrato ou estatuto social, a exemplo do que pode ser verificado em relação aos

³³ ÁVILA, Op. cit., p. 275-276.

mandatários, aos diretores, aos gerentes e outros. Para que haja esse deslocamento, entretanto, é inafastável a comprovação do dolo ou fraude para quem a pretende.³⁴

4.4 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

Prevista no artigo 136 do Código Tributário Nacional, que estabelece quem, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Esse tipo de responsabilidade não decorre da mera atribuição do encargo tributário, mas sim decorre de uma infração à legislação tributária. Essa infração pode atingir tanto uma obrigação principal quanto uma acessória. Na esfera tributária a responsabilidade por infrações tem caráter objetivo, ou seja, sua prática é suficiente para permitir que o Fisco penalize o infrator.

Nas condutas dolosas muito embora o dolo seja elemento subjetivo, são consideradas exclusivamente para que possa o Fisco agravar a penalidade imposta.

4.5 DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A denúncia espontânea, prevista no artigo nº 138 do Código Tributário Nacional, consiste na confissão pelo infrator perante a autoridade administrativa acerca da infração praticada. Nesse caso, desde que não tenha ocorrido ato administrativo, medida de fiscalização ou mesmo a decadência, o contribuinte ficará liberado da multa desde que pague o tributo devido mais juros de mora acrescidos.

³⁴ ÁVILA, Op. cit., p. 281-282.

Justifica-se a exclusão da multa tendo em vista que, como em decorrência da confissão, a responsabilidade tributária será excluída. Na verdade, se trata de um prêmio ao contribuinte que infringiu a lei tributária, desde que cumpra os requisitos previstos no artigo 138.

Há um precedente do Superior Tribunal de Justiça, em sua 1ª Seção:

“o instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.”³⁵

Assim, como conclui ÁVILA, baseado em entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a denúncia espontânea depende basicamente de: “a) antecipação do contribuinte à ação fiscal; b) pagamento integral do tributo e juros; c) o parcelamento não configura denúncia espontânea.”³⁶

³⁵ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, ERESP 629.426/PR.

³⁶ ÁVILA, op. Cit., p.286.

5 SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO

5.1 ASPECTOS HISTÓRICOS

Conforme relatado por BRITO³⁷, o instituto da substituição tributária tem sua primeira menção na lei italiana nº 4.021, de 24 de agosto de 1877, que regulamentava o imposto sobre riqueza móvel.

No Brasil - Colônia, com o Alvará de 24 de abril de 1801³⁸, surgiu o imposto sobre o selo, tendo sofrido diversas modificações, que no seu processo evolutivo, foi introduzido em seu texto o referido instituto no ano de 1964, até ser abolido em 1965 na reforma à Constituição de 1946.

No Brasil, através da Lei nº 4.505, de 30 de novembro de 1964, em seu artigo 4º, incisos I e II, que regulamentou o imposto do selo, temos a primeira inserção da substituição tributária, com o objetivo de minimizar a evasão fiscal, expostos a seguir:

*“Art. 4º. Serão contribuintes do imposto:
I – originariamente, os que praticam o ato tributário;
II – como substitutos, os cartórios, em relação aos atos lavrados em suas notas.”*

Já o Código Tributário Nacional, em sua redação original, no inciso II do § 2º do artigo nº 58, previa:

*“Art. 58...
§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:
I - ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;
II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;*

³⁷ BRITO, Edvaldo. *A Substituição Tributária no ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário – São Paulo, Malheiros, n. 2, p. 24, Nov. 1995.

³⁸ PORTUGAL.http://iuslusitaniae.fcsh.unl.pt/verlivro.php?id_parte=110&id_obra=73&pagina=1.

III - à cooperativa de produtores, quanto ao imposto relativo às mercadorias a ela entregues por seus associados.”

Esse dispositivo foi expressamente revogado pelo artigo nº 13 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de Dezembro de 1968, abaixo:

“Art. 13. Revogam-se os artigos 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 71, 72 e 73 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com suas modificações posteriores, bem como tôdas as demais disposições em contrário.”

Restou, então, o artigo nº 128 do Código Tributário Nacional, tratando sobre o instituto, vinculando-o ao fato gerador, *in verbis*:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Com a edição da lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e posteriores alterações, temos o texto final do artigo 121:

*“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.
Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”*

Já a Lei Complementar nº 44, de 07 de Dezembro de 1983, acrescentou:

*“Art.2º.....
§ 9º Quando for atribuída a condição de responsável ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será:
a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;
b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.*

Art. 6º.....

§ 3º A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;*
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;*
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;*
- d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.*

§ 4º Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados."

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo nº 150, teve incluído o parágrafo 7º, através da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, passando a integrar matéria constitucional:

"Art. 150.....

§ 7.º 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."

O artigo citado foi regulamentado pela lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo nº 10.

A partir de sua inserção em matéria constitucional, passou a integrar efetivamente o direito pátrio.

5.2 NOÇÕES GERAIS

Como afirma BARROS: "Outra forma de atribuição do dever de recolher o tributo a um terceiro é a chamada responsabilidade por substituição ou por retenção, na qual a um terceiro é atribuída a obrigação de reter, de uma soma

em dinheiro que deverá ser paga ao contribuinte, a exata quantia do tributo devido, bem como, em seguida, repassá-la aos cofres fiscais.”³⁹

Conforme dispõe o Código Tributário Nacional em seu artigo 128:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Apenas com a leitura do artigo, podemos perceber que a lei pode excluir o contribuinte do pagamento do tributo e responsabilizar uma terceira pessoa, desde que tendo vínculo com o fato gerador. Terceira pessoa conforme artigo nº 121,II do Código Tributário Nacional:

*“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”*

Sem esquecer que a primeira pessoa é o fisco:

“Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

E a segunda pessoa, o contribuinte:

*“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.”*

Tendo por base a tutela do interesse público, instituto da substituição, junto ao ato de lançamento e a arrecadação no momento mais propício e mais fácil para o fisco, somente podendo ser aceito quando previsto expressamente em lei, que delimitará todos os aspectos desta obrigação por fato alheio e por antecipação, sendo matéria reservada à lei complementar.

³⁹ BARROS, Op. cit., 2007, p. 133.

Com relação à terminologia, opina CARDOSO, que “a terminologia obrigados tributários seria mais adequada que o termo responsáveis tributários, por não gerar confusão com a espécie responsável, de forma a separar o contribuinte, o substituto e o retentor como obrigados principais e, de outros, os demais obrigados ao pagamento do tributo.”⁴⁰

Com o objetivo de facilitar a arrecadação e a fiscalização, o legislador tributário escolhe outra pessoa, que não aquela que praticou o fato gerador, para pagar o tributo, pois as realidades legislativas levam o jurista tributário a ser pragmático, pois além da arrecadação em si, o instituto permitiu uma maior justiça fiscal, distribuindo equitativamente a carga tributária que o sistema propicia, evitando assim a sonegação. É a pessoa que, embora não tenha vínculo direto com o fato gerador, por força de lei deve responder pela obrigação tributária, sendo o devedor indireto. É o substituto legal tributário e a obrigação nasce diretamente contra ele.

Sua adoção no direito pátrio tem-se dado de forma crescente, tornando-se cada vez mais abrangente e envolvendo um número cada vez maior de atividades sujeitas à cobrança antecipada de tributos.

Segundo CARDOSO, “a definição mais adequada para a figura da substituição tributária é aquela que situa o sujeito passivo, o substituto, como sendo um obrigado, em virtude da lei, no lugar do devedor principal, o substituído, cabendo ao primeiro o direito de regresso em relação ao segundo.”⁴¹

Um dos requisitos desta forma de arrecadação é que exista a possibilidade do substituto creditar-se do valor indevidamente recolhido, em desfavor da administração, caso não ocorra o fato futuro previsto na imposição tributária antecipada.

Por meio do instituto, a obrigação tributária é transferida àquele contribuinte que oferece melhores condições para o seu cumprimento.

⁴⁰ CARDOSO, Op. cit., p.29-30.

⁴¹ CARDOSO, Op. cit., p.30.

O substituto é vinculado à relação jurídica originária e não assume o lugar de ninguém porque, nos dizeres de SACHA CALMON, *apud*, ÁVILA, “ninguém antes dele esteve presente naquela relação jurídica”.⁴²

A substituição pode ser para trás, regressiva ou diferida; ou progressiva, também conhecida como substituição tributária para frente.

5.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS

Encontramos a substituição tributária para trás no artigo 5º da lei no 9.826, de 23 de agosto de 1999, que dispõe sobre incentivos fiscais para desenvolvimento regional, altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e dá outras providências, que atribuiu a condição de substitutos tributários do IPI às montadoras de automóveis, a seguir:

“Art. 5o Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI, sairão com suspensão do IPI do estabelecimento industrial.

§ 1o Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, referidos no caput, de origem estrangeira, serão desembaraçados com suspensão do IPI quando importados diretamente por estabelecimento industrial.

§ 2o A suspensão de que trata este artigo é condicionada a que o produto, inclusive importado, seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente:

I - na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados;

II - na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06 e 87.11, e nos códigos 8704.10.00, 8704.2 e 8704.3, da TIPI.

§ 3o A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial.

§ 4o Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no caput deverá constar a expressão ‘Saída com suspensão do IPI’ com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 5o Na hipótese de destinação dos produtos adquiridos ou importados com suspensão do IPI, distinta da prevista no § 2o deste

⁴² ÁVILA, op. cit., p.251.

artigo, a saída dos mesmos do estabelecimento industrial adquirente ou importador dar-se-á com a incidência do imposto.

§ 6o O disposto neste artigo aplica-se, também, ao estabelecimento equiparado a industrial, de que trata o § 5o do art. 17 da Medida Provisória no 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.”

Devemos entender que há suspensão do imposto quando, sendo este devido, sua exigibilidade fica suspensa, por determinação da lei, até que ocorra a condição legalmente estipulada, que em geral é a entrada no estabelecimento destinatário.

Na substituição tributária para trás, o fato gerador ocorreu no passado e conseqüentemente, o recolhimento do tributo é adiado. Como o objetivo é a arrecadação e a fiscalização facilitados, a lei determina que o substituto tributário pague o tributo praticado por outra pessoa, cujo fato gerador ocorreu no passado.

Como exemplo, poderíamos citar uma vinícola, que adquire sua matéria prima de dezenas de produtores. É muito mais fácil arrecadar o tributo da vinícola, do que seus muitos fornecedores.

Esclarece o Min. ILMAR GALVÃO (ADI 1851):

*“Graças ao instituto da substituição, o tributo, em vez de ser exigido de centenas ou de milhares de produtores, é recolhido por um só contribuinte, possibilitando uma fiscalização mais simples e eficaz, capaz de evitar a sonegação. Tem por efeito o diferimento do imposto, calculado em razão de pressuposto material já verificado”.*⁴³

O substituto legal tributário paga tributo alheio, sendo que o mesmo abate no preço a ser pago ao produtor o valor do imposto recolhido por substituição.⁴⁴

⁴³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 1.851/AL.

⁴⁴ ÁVILA, Op. cit., p.251-252.

5.4 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

A substituição tributária para frente, ou progressiva, surge antes da ocorrência do fato gerador e está restrita a duas espécies tributárias: impostos e contribuições e tal obrigação surge do denominado fato gerador presumido. Expressamente prevista na Constituição Federal, em seu artigo nº 150, § 7º, em seguida transcrito.

*“Art. 150.....
§ 7.º 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.”*

O Min. ILMAR GALVÃO, na ADI 1851 esclarece:

“Nessa espécie, em vez do diferimento, o que ocorre é a antecipação do fato gerador e, conseqüentemente, do tributo, que é calculado sobre uma base de cálculo estimada”.⁴⁵

O § 7º, do artigo nº 150 da Constituição Federal, que foi acrescentado pela EC 03/93, também prevê que se o fato gerador presumido não se concretizar, estará assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga.

O Supremo Tribunal Federal tem considerado legítima a substituição tributária progressiva, como decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 213.396⁴⁶, que teve como Relator Min. ILMAR GALVÃO, após afastar todas as inconstitucionalidades que lhe foram inculcadas, concluiu pela legitimidade do regime de substituição tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Firmou-se, na ocasião, o entendimento no sentido da constitucionalidade do regime de substituição tributária em operações subseqüentes, no qual há a exigência antecipada do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em face do fato gerador, por via do substituto tributário.

⁴⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 1.851/AL.

⁴⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 213.396.

A substituição tributária para frente apresenta problemas quando o fato gerador presumido que serviu de base para o recolhimento antecipado for maior que o fato gerador concreto. Nestes casos, o Supremo Tribunal Federal tem entendido que o substituído não tem direito à restituição ou compensação (ADI 1851). “Normalmente, este tipo de substituição tributária tem sido utilizado para produtos cujos preços finais de revenda final são previamente fixados ou tabelados, sendo, por isso, apenas eventuais as hipóteses de excesso de tributação”.⁴⁷

Para a substituição tributária para frente incidente sobre os impostos sobre o consumo, antecipadamente, é necessário observar que há um longo percurso até que a uma mercadoria chegue a um consumidor final, sendo que na maioria das vezes passa por mais de uma operação comercial de circulação de mercadoria, a exemplo da bebida que tem origem na indústria para o distribuidor atacadista, e deste para o varejista e deste para o consumidor final.

Na legislação da maioria dos estados, dado o grande número de operações realizadas para uma mesma mercadoria até chegar ao consumidor final, tem sido considerado:

*“substituto, aquele a quem a legislação obriga a, no momento da venda de seu produto, além de pagar o imposto próprio, fazer a retenção do imposto referente às operações seguintes, recolhendo-o em separado daquele referente a suas próprias operações e o substituído será o comerciante que adquire a mercadoria com o imposto já retido.”*⁴⁸

Os requisitos no direito brasileiro para este tipo de tributação são: “a) o substituto pode arcar com o ônus do tributo, devendo poder ressarcir-se perante o substituído; b) a tributação ocorre com base em lei, e esta norma de incidência deve ser traçada tomando em conta as características do substituído, segundo o perfil do contribuinte, uma vez que o substituído se põe no lugar deste; c) o substituído deve estar vinculado ao fato imponível, não pode ser escolhido de forma aleatória, não pode ser uma pessoa totalmente alheia ao fato suscetível de imposição tributária ou

⁴⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL AgRg 266523 e ADI 1851.

⁴⁸ CARDOSO, Op. cit., p.45.

seja, conforme Melo, *apud* CARDOSO, sobre estudos de Aires Barreto e Geraldo Ataliba:

‘1) o regime jurídico aplicável ao substituído, com estrito respeito ao princípio da não cumulatividade; 2) a lei aplicável é a da data das operações substituídas; 3) o estabelecimento de mecanismos ágeis e eficazes de ressarcimento do substituto, por força dos princípios da igualdade, capacidade econômica, vedação de confisco e vinculação do substituto ao fato imponível.’⁴⁹

Conforme julgado a seguir, se o substituído adquiriu a mercadoria com o valor do tributo incluso, não poderá ser responsabilizado pelo mesmo:

“Tributário - ICMS - Mercadoria adquirida de pessoa jurídica inscrita no cadastro de contribuintes - estabelecimento desconhecido - sonegação do tributo - responsabilidade do comprador.

I - o comerciante que adquire mercadoria de pessoa jurídica regularmente inscrita, mediante nota fiscal e comprova o respectivo pagamento do preço e do ICMS não pode ser responsabilizado pela omissão da vendedora, em recolher o tributo. Imputar responsabilidade ao comprador, em tal situação, seria atribuir a terceiro, sem previsão legal, responsabilidade tributária, em flagrante ofensa ao art. 128 do Código Tributário Nacional.

II - Não é lícito exigir do comprador, que recolha novamente o tributo, que ele pagara ao adquirir a mercadoria. Semelhante exigência ofenderia o princípio da não cumulatividade.(BRASIL, 1996, Resp nº 96601/SP)⁵⁰

Fator essencial nesse instituto é que haja o ressarcimento preferencial e imediato da quantia desembolsada pelo substituto, conforme disposto no parágrafo 7º do artigo nº 150 da Constituição Federal, de modo que o substituto não sofra um dano irreparável.

Como conclui CARDOSO: “a existência, portanto, de um vínculo do substituto com o fato suscetível de imposição tributária e que irá se realizar nas operações seguintes com a mesma mercadoria é revelada.” MISABEL ABREU MACHADO DERZI, citado pela mesma autora, “...constatação de duas normas, uma norma básica determinando que se ocorrer a situação “a” deve ocorrer a imposição pelo tributo “b” e uma norma secundária determinando que, como consequência da

⁴⁹ CARDOSO, Op. cit., p.45-46.

⁵⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, RESP 96.601/SP.

norma básica, um sujeito “c” ficará responsável pelo pagamento do tributo, em razão de que: o fato gerador hipotético da norma secundária tem, ou deve ter conexão e relação de dependência, com o fato gerador hipotético da norma principal, básica ou matriz.”⁵¹

O substituto, ao realizar a operação inicial para a circulação de mercadorias, fica obrigado a recolher o tributo referente às operações seguintes, mesmo que estas ainda não tenham se realizado, o que significa em se verificar o vínculo do fato gerador da norma secundária com a norma de imposição de referido imposto devido à existência de um necessário encadeamento sucessivo de operações de circulação com a mesma mercadoria.

Com relação aos demais requisitos, o substituto pode ressarcir-se perante o substituído ou obter restituição de tributo recolhido indevidamente no caso de não ocorrer o fato gerador presumido ou no caso de ocorrer por valor inferior ao valor tributado. A tributação deve ocorrer por consequência da lei, estabelecendo seus aspectos e o legislador, em sua elaboração, deverá observar as características do substituto e do substituído.

5.5 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR RETENÇÃO

Temos também a chamada substituição tributária por retenção, quando a legislação incumbe a fonte pagadora da responsabilidade pelo pagamento do tributo, ou seja, a um terceiro é atribuída a obrigação de reter uma soma em dinheiro que deveria ser paga ao contribuinte, sendo a exata quantia do tributo devido e em seguida repassá-la ao fisco. Ocorre no imposto de renda, em algumas contribuições previdenciárias, COFINS, contribuição social sobre o lucro e PIS. É uma forma extremamente eficaz de arrecadação de tributos.

⁵¹ CARDOSO, Op. cit., p.50.

Prevista no artigo nº 45 do Código Tributário Nacional, no caso do imposto de renda:

“Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

Previsto também no artigo 6º da lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003:

“Art. 6o Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1o Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2o Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1o deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.”

Encontramos essa forma de substituição nas contribuições sociais, nos artigos nº 22, 30 e 31 da Lei nº 8.212/91 e em outros dispositivos da legislação.

Como já visto, o responsável é sempre uma terceira pessoa e o seu ingresso o contribuinte é substituído na relação e só é possível de cobrar o tributo do responsável, a responsabilidade será de caráter pessoal, o fisco não tem opção.

Concluindo, segundo BARROS:

“A tributação por intermédio de retenção na fonte configura hipótese de substituição tributária, em que o agente retentor substitui o fisco, no dever de retenção, e o contribuinte, no dever de pagar o tributo. Trata-se, portanto, de mecanismo que compreende duas normas

jurídicas acessórias, uma, que impõe ao substituto o dever de reter, e outra, que lhe impõe o dever de recolher.

A obrigação de reter o tributo na fonte configura típica hipótese de obrigação instrumental, cuja inobservância impõe ao seu sujeito passivo a cominação de penalidades e não extingue a relação jurídica tributária principal.

Uma vez cumprida a obrigação instrumental (retenção), passa o agente retentor a figurar na relação jurídica tributária no lugar do contribuinte, que tem a sua obrigação extinta. A inobservância do dever de recolhimento ensejará tanto a instauração de execução fiscal contra o agente – já que o contribuinte ficou desonerado – quanto a sua responsabilidade criminal.

A eleição do agente de retenção não poderá ser aleatória, pois deverá observar a relação de poder preexistente do substituto em relação ao substituído e o gozo da riqueza tributada pelo substituto. A relação de poder deverá ser preexistente, pois, do contrário, ter-se-á a instituição de nova regra-matriz de incidência, ensejando a inconstitucionalidade da cobrança. Além disso, o regime jurídico da obrigação principal deverá ser sempre a do substituído, consideradas suas condições pessoais, mesmo que o substituto, em tese, esteja sujeito a regime jurídico distinto.”⁵²

Ou seja, na substituição por retenção temos duas obrigações: a obrigação de reter, que é uma hipótese de obrigação instrumental, em que o sujeito retentor (terceira pessoa), cumpre a obrigação de reter o montante do tributo, passando a ocupar o pólo passivo da relação jurídica tributária, substituindo o contribuinte. Após a retenção, temos a obrigação seguinte, que consiste no recolhimento do tributo, quando estará extinta a obrigação.

⁵² BARROS, Op. cit., 2007, p. 142.

6 LIMITAÇÕES SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

“Entende-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pela Constituição Federal às entidades dotadas desse poder. Tais limitações estão consagradas, de maneira precípua, nos princípios constitucionais tributários, estabelecidos nos artigos nº 150 a 152 da Constituição Federal”⁵³, que veremos no decorrer do capítulo.

6.1 PRINCÍPIOS

6.1.1 NOÇÕES GERAIS

Dando início ao estudo dos princípios jurídicos da tributação, convém elucidar o significado dessa matéria.

Verificando o Dicionário Aurélio, encontramos: “*Princípio. {do lat. Principiu.} S.m. 1. Momento ou local ou trecho em que algo tem origem (...) 2. Causa primária. 3. Elemento predominante na Constituição de um corpo orgânico. 4. Preceito, regra, lei. 5. P. ext. Base; germe (...) 6. Filos. Fonte ou causa de uma ação. 7. Filos. Proposição que se põe no início de uma dedução, e que não é deduzida de nenhuma outra dentro do sistema considerado, sendo admitida, provisoriamente, como inquestionável. {São princípios os axiomas, os postulados, os teoremas etc}.*” Na mesma página, verificamos o significado de princípios - agora no plural; “*Princípios. (...). 4. Filos. Proposições diretoras de uma ciência, às quais todo o desenvolvimento posterior dessa ciência deve estar subordinado*”.⁵⁴

Esclarece MIGUEL REALE:

⁵³ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo:Premier Máxima, 2007, p. 20;

⁵⁴ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p.1393.

“O direito se funda em princípios, uns de alcance universal nos domínios da lógica jurídica, outros que se situam no âmbito de seu “campo” de pesquisa, princípios estes que são de importância, não apenas no plano da lógica normativa, mas também na prática da advocacia. A Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942), em seu artigo 4º, manda aplicar os Princípios Gerais do Direito quando haja lacuna na lei por falta de previsão do legislador. Isto quer dizer que o legislador reconhece que o Direito possui seus princípios fundamentais. O jurista não precisaria estar autorizado pelo legislador a invocar princípios gerais, aos quais deve recorrer sempre, até mesmo quando encontra a lei própria ou adequada ao caso. Não há ciência sem princípios, que são verdades válidas para um determinado campo do saber, ou para um sistema de enunciados lógicos. Prive-se uma ciência de seus princípios, e tê-la-emos privado de sua substância lógica, pois o Direito não se funda sobre normas, mas sobre princípios, que as condicionam e as tornam significantes.

Quanto ao seu sentido lógico, são “verdades ou juízos fundamentais que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade, ou seja, são os elementos básicos que servem de apoio lógico ao edifício jurídico.”⁵⁵

O ilustre Professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO esclarece sobre a importância dos princípios:

“Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico (...).”⁵⁶

MIGUEL REALE explica melhor sua importância:

“Um edifício tem sempre suas vigas mestras, suas colunas primeiras, que são o ponto de referência e, ao mesmo tempo, elementos que dão unidade ao todo. Uma ciência é como um grande edifício que possui também colunas mestras. A tais elementos básicos, que servem de apoio lógico ao edifício científico, é que chamamos de princípios, havendo entre eles diferenças de distinção e de índices, na estrutura geral do conhecimento humano.”⁵⁷

As normas que permitem a imposição tributária, bem como as demais normas infraconstitucionais, devem tratar da aplicação do seu objeto de forma

⁵⁵ REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 60-62.

⁵⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 771-774.

⁵⁷ REALE, Miguel. *Op. Cit.*, p. 59-61.

razoável e ponderada, pois só deve sacrificar um valor por um outro que seja considerado de maior relevância.

Os princípios são, na verdade, garantias entre representantes e representados inseridas na constituição, que limitam a atividade da administração pública.

Como afirma Cardoso: “os princípios não representam simples diretrizes para os interpretes e aplicadores das normas, significando muito mais, ou seja, são regras expressas ou implícitas e de força cogente que, uma vez violadas, muito mais do que violação de uma norma, haverá um atentado contra a própria sistemática do ordenamento jurídico brasileiro.”⁵⁸ Conforme explica Celso Antônio Bandeira de Melo:

“Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção do princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.”⁵⁹

Ou seja, os princípios alicerçam todo o ordenamento jurídico, dando-lhe significado e coerência.

Como afirma Cardoso:

“Esses valores ou princípios irão, portanto, orientar a aplicação das normas que compõem o ordenamento jurídico como um todo, evitando antinomias, e no direito tributário deverá ser observada a superposição de interesses com a prevalência dos valores legítimos e legais e, uma vez atendidos estes, deve haver compatibilização dos direitos e garantias individuais com o interesse público refletido na arrecadação. As antinomias serão, portanto, apenas aparentes e a regra de valor mais relevante e pautada por valores mais fundamentais e específicos ao caso deverá prevalecer na aplicação do caso concreto.”⁶⁰

⁵⁸ CARDOSO, Op. cit., p.140.

⁵⁹ MELLO, op. cit., p. 771-774.

⁶⁰ CARDOSO, Op. cit., p.143.

Sendo o ordenamento jurídico brasileiro basicamente formado por princípios, devem ser observados, no momento da criação e a aplicação das normas jurídicas, os valores preservados por esses princípios. Devemos ponderar os valores que norteiam o nosso ordenamento jurídico, de forma a preservá-los e priorizar aqueles que se revestem de maior importância no momento de aplicação da norma, conforme a circunstância jurídica analisada.

Segundo CARVALHO, *apud* CARDOSO:

“A interpretação dos princípios, como normas que verdadeiramente são, depende de uma análise sistemática que leve em consideração o universo de regras jurídicas, enquanto organização sintática (hierarquia sintática) e enquanto organização axiológica (hierarquia dos valores jurídicos), pois assim como uma proposição prescritiva do direito não pode ser apreciada independentemente do sistema a que pertence, outro tanto acontece com os valores jurídicos injetados nas estruturas normativas. Desse processo de integração resultará o entendimento da mensagem prescritiva, em sua integridade semântica, sempre elástica e mutável.”⁶¹

Na tributação que se apóia no instituto da substituição, aparentemente há um conflito entre o interesse público primário na arrecadação e o interesse do contribuinte, que não vê com naturalidade o fato de ser o sujeito da carga tributária antes da efetivação real do fato suscetível de tributação.

Os princípios que embasam as normas de arrecadação, são essencialmente o da legalidade, da tipicidade, da segurança jurídica, da certeza do direito e da praticidade na arrecadação, que analisaremos na seqüência com relação ao instituto ora em discussão.

MARCO AURÉLIO GRECO, *apud* CARDOSO, ao analisar a aplicação de tais valores perante a arrecadação de tributos por substituição, que:

“O desafio é encontrar o ponto de equilíbrio entre dois valores, de um lado, a simplificação e a arrecadação, de outro, a proteção ao patrimônio e as garantias do contribuinte que, fundamentalmente, alega necessitar de segurança e certeza, seja quanto às incidências tributárias, seja quanto aos montantes devidos.”⁶²

⁶¹ CARDOSO, Op. cit., p.145.

⁶² CARDOSO, Op. cit., p.146.

Fundamentalmente, os princípios e os interesses por eles protegidos devem estar equilibrados entre si e em harmonia às normas de tributação.

6.1.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA ESTRITA

Encontramos na Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso II:

*“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”*

E no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal combinado com o artigo 97 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 150 da Constituição Federal: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.*

*Art. 97 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção.
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”*

Este princípio delimita o poder de tributar, estabelecendo que os entes tributantes somente poderão exercer suas competências através da lei, seja ela complementar ou ordinária. O importante é que resulte do Poder Legislativo. Para

instituição ou majoração de tributos, é necessária a existência prévia de lei ou seja, deriva do poder legislativo mediante Lei.

Este princípio estabelece o caminho do direito tributário nacional, de forma que o contribuinte terá garantias que somente sofrerá as exigências da tributação por expressa previsão de lei tributária, que detalhará expressamente todos os componentes do tributo por ela instituído.

Tendo em vista que o instituto da substituição tributária imputa a um terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, especialmente na substituição tributária “para frente”, cuja materialidade está por ocorrer, veremos a sua legalidade.

Como afirma CARDOSO:

“...quanto ao atendimento da capacidade contributiva, no ICMS, uma vez que o valor recolhido no início da cadeia de circulação com a mercadoria é repassado para o contribuinte final, aquele que entendemos ser o verdadeiro substituído, este é quem irá arcar com o ônus da tributação.”⁶³

O princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal:

*“Art. 145 da Constituição Federal. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”*

Tal princípio tem por finalidade o resguardo da justiça fiscal, de modo a repartir os encargos tributários do Estado de forma proporcional, preservando assim as possibilidades de cada contribuinte, estando vinculado ao princípio da legalidade, e como vimos, na substituição para frente há uma compensação dos valores recolhidos, de forma que o substituído natural, o contribuinte final, é que arcará com

⁶³ CARDOSO, Op. cit., p.153.

o tributo antecipado, de forma que não há desequilíbrio na capacidade contributiva dos sujeitos envolvidos na substituição tributária para frente.

Como prevê o artigo 150 da Constituição Federal, em seu parágrafo 7º, “...assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, verificamos que desde que se atenda a restituição preferencial e imediata prevista, de forma que se garanta que prevalecerá o valor real do tributo recolhido em lugar do suposto, estaria mantido assim o equilíbrio do tributo, preservando assim a propriedade do substituto tributário, de forma que não venha a arcar com tributos que, de fato, não cabem a ele recolher, resultando assim que o instituto da substituição tributária se trata, na verdade, de uma “ferramenta administrativa” a serviço dos entes tributantes.

Ainda com relação a este tópico, temos o princípio da isonomia ou igualdade, previsto no artigo nº 150, II, da Constituição Federal:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direito.”

O Princípio da Igualdade material ou Isonomia Tributaria deriva de outro princípio, o da capacidade contributiva, previsto no artigo nº 145, § 1º da Constituição Federal. Veda a exigência da tributação de forma desigual entre contribuintes que se encontrarem em situação patrimonial equivalente. Tendo a hipótese normativa se concretizado, a consequência deverá ser igual, sem qualquer distinção entre os contribuintes envolvidos.

6.1.3 PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA, CERTEZA DO DIREITO E TIPICIDADE

Há que se ressaltar que nos incisos do artigo 97 do Código Tributário Nacional, estão elencados parâmetros que prevêm não só a criação de um tributo, mas também a sua extinção e os elementos essenciais que deverão estar presentes, de forma a configurar a obrigação tributária, com todas as hipóteses necessárias para que se preserve o contribuinte, restringindo as regras da tributação.

Tais parâmetros, que impedem que a administração pública institua regras segundo sua conveniência, nos leva ao conhecimento de mais três princípios relacionados à substituição tributária, que são: princípio da segurança jurídica, da certeza do direito e da tipicidade.

O princípio da segurança jurídica, que não permite que o contribuinte seja surpreendido por mudanças das regras tributárias, guarda uma conexão com o princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, inciso III, b, da Constituição Federal, a seguir:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III - cobrar tributos:
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”*

O que nos remete ao princípio da anterioridade, que exige que a lei publicada em um exercício só possa entrar em vigor no próximo ano, para efeito da cobrança do tributo por ela instituído ou majorado. Referido princípio, entretanto, comporta exceções constitucionais a exemplo dos denominados extra-fiscais (buscam equilibrar a balança econômico-comercial) quais sejam, o Imposto sobre importação - II, Imposto sobre exportação - IE, Imposto sobre produtos industrializados - IPI e Imposto sobre operações financeiras - IOF, visto que esses podem ter suas alíquotas majoradas e exigíveis de um dia para o outro.

Fica claro que o princípio da segurança jurídica dá garantias ao contribuinte de que não sofrerá nenhum revés tributário, visto que as alterações na legislação estão vinculadas a um regular e rigoroso processo legislativo, como explica ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *apud* CARDOSO:

“O princípio constitucional da segurança jurídica exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários, que, por isto mesmo, só podem surgir de lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa política competente. Assim, a segurança jurídica acaba por desembocar no princípio da confiança na lei fiscal, que, como leciona Alberto Xavier, “traduz-se, praticamente, na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei.”⁶⁴

Nos parece que, pelas palavras acima, outro princípio essencial do direito tributário é o da irretroatividade, que proíbe que a lei tenha aplicação sobre fatos geradores ocorridos antes de sua entrada em vigor, conforme se verifica no artigo 150, III, a, da Constituição Federal. A retroatividade de efeitos é possível para favorecer o contribuinte nas situações e condições que a lei autoriza, conforme artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Com relação ao princípio da segurança do direito, nos remete à necessidade que o contribuinte tem de prever a ação estatal, assim acautelando-se, tendo uma visão clara da delimitação das esferas jurídicas dos cidadãos entre si e perante o Estado, afastando, então surpresas que são repelidas pelo nosso sistema jurídico.

Já o princípio da tipicidade, que permitirá ao contribuinte conhecer os exatos limites do ato praticado, conforme seja considerado pela fiscalização para fins de incidência. No nosso entender, trata-se da hipótese de incidência, somada à alíquota e base de cálculo. Deve-se ressaltar que essa tipicidade deverá ser rígida, com limites claros, contendo todos os elementos necessários, não comportando flexibilizações.

⁶⁴ CARDOSO, Op. cit., p.163.

Pelo princípio da tipicidade, em fase da substituição tributária, entendemos que os valores reais que se concretizarão no futuro deverão coincidir com os valores antecipados, pois caso não ocorra, deverá prevalecer o fato real subsumido à hipótese normativa.

Como deduz CARDOSO: *“Na tributação antecipada, temos portanto que é necessário que o fato futuro, ao ocorrer, encaixe-se ‘como uma luva’ na hipótese prevista para que esta forma de tributação e portanto, que, de qualquer modo, corresponda fielmente ao que ficou pré-determinado por meio de abstrações que definiram os supostos aspectos material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal, como sendo da possível ocorrência futura, vindo a confirmá-la ou, se infirmá-la, que haja a adaptação pela restituição.”*⁶⁵

6.1.4 PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE DA ARRECADAÇÃO

Dado o interesse social e mediato a ser atendido, foi inserido implicitamente em nosso ordenamento jurídico, o princípio da praticabilidade da arrecadação, que objetiva, basicamente, evitar a evasão tributária, dada a grande dificuldade em se fiscalizar e arrecadar tributos quando temos no final da cadeia de circulação de mercadorias, um grande número de contribuintes. Tal princípio fundamenta a operacionalização inserida no instituto da substituição tributária, uma vez que ao se eleger um sujeito que irá recolher o tributo substituindo um número maior de sujeitos, que de fato realizam o fato gerador, o Estado garante uma arrecadação mais segura, um número menor de sujeitos a serem fiscalizados e, de certa forma, poupa um sem número de contribuintes da obrigação de manter registros de operações e outras exigências legais, presumindo-se aí que o eleito para as atribuições de substituto possua os meios necessários.

⁶⁵ CARDOSO, Op. cit., p.169.

Visa, basicamente, facilitar a arrecadação de tributos para o fisco, sendo de interesse dos entes tributantes, sem relação direta com a obrigação tributária do contribuinte.⁶⁶

6.1.5 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Este princípio, previsto no artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal, *“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.”*

Este princípio considera os tributos plurifásicos, onde o ciclo econômico de produção e circulação é longo, objetivando distribuir proporcionalmente a carga tributária de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto. É um dos limitadores da substituição tributária para frente.

⁶⁶ CARDOSO, Op. cit., p.169-176.

7 CONCLUSÃO

Com o advento da lei de responsabilidade fiscal, os entes tributantes vem aperfeiçoando os meios de arrecadação, como forma de equilibrar as contas públicas que tinham um histórico sofrível. Nos parece que a administração pública optou pela forma mais simples para equilibrar as contas, ou seja, o aumento da carga tributária, tendo lamentavelmente evitado implementar medidas de economia, com o aperfeiçoamento da gestão da coisa pública, tornando-a mais proba e eficaz.

Dentro desse aperfeiçoamento, está a ferramenta da substituição tributária, onde o fisco reduz o número de contribuintes, obviamente facilitando tanto a arrecadação, quanto a fiscalização.

O instituto da substituição tributária apresenta três forma distintas: a substituição para trás, a substituição para frente e a substituição por retenção.

Na substituição para trás, não vemos grandes problemas, uma vez que o substituto, quando efetua o recolhimento, já vislumbra o valor real do tributo, porque ele, na verdade, recebe o encargo dos fatos gerados anteriormente, de um grande número de substituídos, cujos produtos compõe o preço do produto do substituto.

Quanto à substituição por retenção, temos a mesma opinião, pois no momento do recolhimento, o substituto já vislumbra os valores a serem recolhidos, tendo como exemplo a folha de pagamento, e o que de fato ocorre é o recolhimento de parcela desses pagamentos, antecipando o que o substituído deveria pagar.

Entendemos que o problema maior reside na substituição tributária para frente, uma vez que o recolhimento se baseia em um “fato gerador presumido”, ou seja, inexistente. A lei complementar 87/96 que regulamentou o parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal foi completo, não deixando claro as possibilidades de restituição dos valores recolhidos a maior para o caso de uma fato gerador presumido maior do que o real.

O parágrafo 7º , do artigo 150 da constituição federal prevê que fica “*assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*”, o que torna claro que somente com o fato gerador real é que existirá certeza quanto aos valores a serem efetivamente recolhidos, sendo que o instituto da substituição tributária consiste em uma antecipação do recolhimento dos tributos.

Não existem regras claras para o ressarcimento em valores corrigidos no caso da não ocorrência, no mundo real, do fato gerador presumido, nem na hipótese de um fato gerador real com valores inferiores ao presumido. A legislação prevê a devolução no caso da não ocorrência, mas deveria existir um mecanismo célere e eficaz, evitando prejuízos aos substitutos.

Segundo Ávila: “...em princípio, não há óbice para que a lei reconheça o direito ao crédito na hipótese de o fato gerador presumido realizar-se em valor inferior ao devido.”⁶⁷

A matéria está sob julgamento no Supremo Tribunal Federal⁶⁸, em função de:

*“duas ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas pelos Governadores dos Estado de Pernambuco e São Paulo, contra dispositivos de lei dos referidos Estados que asseguram a restituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pago antecipadamente no regime de substituição tributária, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação for inferior à presumida.”*⁶⁹

Fica claro que o instituto da substituição tributária é um eficaz mecanismo de arrecadação de tributos, e só poderá existir equilíbrio na cadeia de substitutos e substituídos, caso legislador federal edite norma de âmbito nacional trazendo regras claras sobre os mecanismos de compensação para a substituição

⁶⁷ ÁVILA, Op. Cit., p.254

⁶⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 2675/PE e 2777/SP

⁶⁹ ÁVILA, Op. Cit., p.254

tributária, para os casos em que o fato gerador real tenha valor inferior ao presumido ou não tenha ocorrido.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 4ª Ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008;

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Manual de Direito Tributário*. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007;

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006;

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi*. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 721-727;

BARROS, Maurício. As obrigações tributária *acessórias* (instrumentais) e a responsabilidade tributária (solidária ou por substituição/retenção), *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, v.4, nº 16, p. 103-144, MP Editora, dez. 2007.

BRASIL. <http://www2.camara.gov.br/legislacao>;

BRASIL. <http://www.presidencia.gov.br/legislacao>;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 96.601/SP. Relator Ministro Humberto Gomes de Barros. Primeira Turma. 14 de novembro de 1996. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 16 de julho de 2009;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 166.975/SP. Relator Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira. Quarta Turma. 24 de agosto de 1999. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 17 de julho de 2009;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 130.230/PR. Relator Ministro Milton Luiz Pereira. Primeira Turma. 06 de fevereiro de 2001. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 16 de julho de 2009;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 174.444/SP. Relator Ministro Milton Luiz Pereira. Primeira Turma. 02 de agosto de 2001. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 16 de julho de 2009;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 629426/PR. Relator Ministro José Delgado. Primeira Seção. 13 de dezembro de 2004. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 17 de julho de 2009;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 955486/SP. Relator Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. 18 de dezembro de 2007. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em 16 de julho de 2009;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 202.393/RJ. Relator Ministro Marco Aurélio. Segunda Turma. 02 de setembro de 1997. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em 16 de julho de 2009;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 190.776/RJ. Relator Ministro Marco Aurélio. Segunda Turma. 1997. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em 16 de julho de 2009;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 213.396/SP. Relator Ministro Ilmar Galvão. Primeira Turma. 02 de agosto de 1999. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em 16 de julho de 2009;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2040/PR. Relator Ministro Maurício Correia. Tribunal Pleno. 15 de dezembro de 1999. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em 16 de julho de 2009;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 266.523/MG. Relator Ministro Maurício Correia. Segunda Turma. 08 de agosto de 2000. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em 16 de julho de 2009;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1851/AL. Relator Ministro Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. 19 de março de 2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em 10 de julho de 2009;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2675/PE. Relator Ministro Carlos Velloso. Aguardando julgamento. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em 23 de julho de 2009;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2777/SP. Relator Ministro Cezar Peluso. Aguardando julgamento. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em 23 de julho de 2009;

BRITO, Edvaldo. A Substituição Tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 2, p. 24, Nov. 1995;

CAMILLO, Carlos Eduardo Nicoletti, FERRON, Fabiana. *Monografia Jurídica: uma abordagem didática*. 1ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001;

CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição Tributária no ICMS*. 1ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004;

CARVALHO, Paulo de Barros. Obrigação tributária: definição, acepções, estrutura interna e limites conceptuais, *Interesse Público: Revista Bimestral de Direito Público*, v. 10, nº 49, p. 211-232, Ed. Fórum, maio/jun. 2008;

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005;

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Anotações ao código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2000;

GIUSTI, Miriam Petri Lima de Jesus. *Sumário de Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Rideel, 2004;

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II. São Paulo: Atlas, 2004;

_____. *Curso de Direito Tributário*. 29º Ed. São Paulo: Malheiros, 2008;

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001;

PORTUGAL. http://iuslusitaniae.fcsh.unl.pt/verlivro.php?id_parte=110&id_obra=73&pagina=1;

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1999;

RODRIGUES, Walter Piva. *Substituição Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004;

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2007;

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.