

Responsabilidade por Substituição

A regra infraconstitucional de regência do instituto da substituição é a Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), especialmente em relação aos artigos 6º ao 10.

Por ora, nos basta o art. 6º cuja redação atual é a seguinte:

“Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.”

Para entendermos a mecânica dessa modalidade tributária, precisamos saber que nestas situações sempre encontraremos duas figuras jurídicas: o substituto e o substituído.

O indivíduo que pratica o fato gerador, que é o substituído, jamais chega a ser, realmente, sujeito passivo da obrigação – tendo em vista a existência prévia de dispositivo legal, atribuindo a responsabilidade a uma terceira pessoa, o substituto. Desta forma, diferente do que ocorre na responsabilidade por transferência, na responsabilidade por substituição a dívida é – desde sua origem, em decorrência de previsão legal – do próprio responsável, muito embora este não tenha realizado o fato gerador.

Embora o substituto e o substituído sejam pessoas autônomas e independentes há que existir, obrigatoriamente entre eles, um vínculo jurídico, econômico ou contratual que os ligue diretamente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que está sendo objeto da Substituição Tributária.

Destaca-se ainda que *“o substituto legal tributário tem não só a responsabilidade pela obrigação principal, como também pelas acessórias, incumbindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais do Fisco. Assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária. Se o substituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído (...)”* TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, pp 262-263.

O STJ nos brinda com uma aula a respeito das regras e contornos da Substituição Tributária em acórdão que, apesar de longo, vale trazer à colação:

Titulo STJ - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL - 2007/0047463-8 - 23/06/2010 órgão Superior Tribunal de Justiça - STJ - S1 - PRIMEIRA SEÇÃO Decisão: EDcl no REsp 931727 / RS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL 2007/0047463-8 Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO Data do Julgamento 23/06/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 01/07/2010 Ementa EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/FABRICANTE (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS AUTOMOTORES. VALOR DO FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO QUANDO O TRANSPORTE É EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM. EXCLUSÃO NA HIPÓTESE EXCEPCIONAL EM QUE O TRANSPORTE É CONTRATADO PELA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA. ARTIGOS 8º, II, "B", C/C 13, § 1º, II, "B", DA LC 87/96. ARTIGO 128, DO CTN. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.). MANIFESTO INTUITO INFRINGENTE. MULTA POR EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROCRASTINATÓRIOS (ARTIGO 538, DO CPC).

APLICAÇÃO. 1. O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de r respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". 5. Deveras, doutrina abalizada elucida o conteúdo normativo do artigo 128, do Codex Tributário: "O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas idéias básicas, a saber: 1) a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo; 2) a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não previstos no capítulo a terceiros. O artigo começa com a expressão 'sem prejuízo do disposto neste Capítulo', que deve ser entendida como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código. Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo Capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts. 128 a 138. A seguir o artigo continua: 'a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa', determinando, de plano, que esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalina exposta na lei. Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada 'de forma expressa'. Por outro lado, fala o legislador, em 'crédito tributário', de tal maneira que a expressão abrange tanto os tributos como as multas, quando assim a lei o determinar. Significa dizer que o crédito tributário, cuja obrigação de pagar for transferida a terceiros, sempre que não limitado, por força do CTN ou de lei promulgada nesses moldes, à tributação apenas, deve ser entendido por crédito tributário total. Em havendo, todavia, qualquer limitação expressa, a transferência da responsabilidade pela liquidação do crédito só se dará nos limites da determinação legal." (Ives Gandra da Silva Martins, in "Comentários ao Código Tributário Nacional", vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 232/234). 6. Nesse segmento, Paulo de Barros Carvalho, enfatizando que o substituído permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária, consigna que: "A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. 'Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado." (In "Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência", Ed. Saraiva, 4ª ed., 2006, São Paulo, págs. 158/177) 7. Conseqüentemente, "o tributo é indevido pela concessionária nesse caso, não por que houve sua incidência na operação anterior, mas, antes, porquanto em sendo o regime da substituição tributária, técnica de arrecadação, e sendo uma das características da técnica a consideração presumida da base de cálculo, nas hipóteses em que um dos dados que a integram não se realiza na operação promovida pelo substituído, deve o Fisco buscar a diferença junto ao

substituto. Com efeito, cobrando o valor faltante do substituído, como faz o requerido, está considerando como sujeito passivo quem não figura na relação jurídico-tributária." (REsp 865.792/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 23.04.2009, DJe 27.05.2009). 8. É que a responsabilização da concessionária (substituída) pelo ICMS referente à não inclusão pelo substituto do valor do frete (que este último não realizara) na base de cálculo do imposto, à luz da Cláusula Terceira, § 3º, do Convênio ICMS 132/92, conspira contra a ratio essendi da sistemática da substituição tributária progressiva. Isto porque a exigência do valor "remanescente" do substituído contraria a sujeição passiva atribuída integralmente ao substituto (montadora), este, sim, integrante da relação jurídica tributária. 9. Outrossim, ressalvando-se o entendimento de que a obrigação tributária admite a sua dicotomização em débito (shuld) e responsabilidade (haftung), merece destaque a lição do saudoso tributarista Alfredo Augusto Becker, segundo o qual inexistente relação jurídica entre o substituído e o Estado: "145. Embriogenia e conceito de substituto legal tributário (...) A fenomenologia jurídica da substituição legal tributária consiste, pois, no seguinte: Existe substituto legal tributário toda a vez em que o legislador escolhe para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário. (...) 149. Natureza da relação jurídica entre substituto e substituído (...) Todo o problema referente à natureza das relações jurídicas entre substituto e substituído resolve-se pelas três conclusões adiante indicadas. O fundamento científico-jurídico sobre o qual estão baseadas as três conclusões foi exposto quando se demonstrou que a valorização dos interesses em conflito e o critério de preferência que inspiraram a solução legislativa (regra jurídica) participam da objetividade da regra jurídica e não podem ser reexaminados, nem suavizados pelo intérprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade econômico-social. As três referidas conclusões são as seguintes: Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte. Segunda conclusão: Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído). Terceira conclusão: O substituído não paga 'tributo' ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas, sim, de natureza privada. (...) 150. Inexistência de relação jurídica entre substituído e Estado A inexistência de qualquer relação jurídica entre substituído e Estado é conclusão que decorre facilmente das duas premissas já analisadas. Primeira: embriogenia e conceito do substituto legal tributário. Segunda: natureza da relação jurídica entre substituto e substituído. (...) (Alfredo Augusto Becker, in "Teoria Geral do Direito Tributário", Ed. Noeses, 4ª ed., 2007, São Paulo, págs. 581/586 e 595/601) 10. Impende ainda ressaltar que a transportadora não tem qualquer vinculação com o fato gerador do ICMS incidente sobre a comercialização de veículos, o que reforça a tese de que não subsiste

qualquer saldo de imposto a ser cobrado da concessionária que contratou o serviço de transporte." 3. De acordo com o embargante, "o valor do frete constitui-se em elemento indispensável à comprovação da base de cálculo do ICMS na substituição tributária, por força do mandamento estatuído pelo art. 8º, II, b, da Lei Complementar 87/96; bem assim, que eventual desconsideração desse valor importaria em indébita, porquanto ilícita, mitigação do valor do imposto devido na substituição tributária, já que a alínea 'b', supra, não estabelece exceção à não-inclusão do valor do frete na base de cálculo do ICMS incidente na substituição tributária". 4. Deveras, os argumentos esposados pelo embargante não infirmam o entendimento exarado no âmbito de recurso especial representativo da controvérsia, revelando-se manifestamente protelatórios os embargos de declaração, à luz do disposto no artigo 538, parágrafo único, do CPC (Precedente da Primeira Seção, aplicável mutatis mutandis: Questão de Ordem no REsp 1.025.220/RS, que versou sobre a aplicação de multa por agravo infundado, ex vi do disposto no artigo 557, § 2º, do CPC). 5. Embargos de declaração rejeitados, com a condenação da embargante ao pagamento de 1% (um por cento) a título de multa, pelo seu caráter procrastinatório (artigo 538, parágrafo único, do CPC). Acórdão Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, rejeitar os embargos de declaração, com aplicação de multa, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Informações Complementares Aguardando análise. Data de decisão: 23/06/2010 Data de publicação: 01/07/2010 (DJe 01/07/2010)

Embora possa fazer parte do sonho de muitos legisladores a implantação da tributação exclusiva na modalidade de Substituição Tributária, isso não é possível. O Convênio Confaz 52/2015 e o Convênio Confaz 92/2017 limitam a imposição de Substituição Tributária para o ICMS para algumas situações ou em função de algumas situações. Vejamos:

Convênio 52/17 - Cláusula nona O regime de substituição tributária não se aplica:

I - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante do mesmo bem e mercadoria, assim entendido aquele classificado no mesmo CEST;

II - às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista;

III - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize o mesmo bem ou mercadoria;

IV - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento localizado em unidade federada que lhe atribua a condição de substituto tributário em relação ao ICMS devido na operação interna;

V - às operações interestaduais com bens e mercadorias produzidas em escala industrial não relevante, nos termos deste convênio.

Vistos os contornos gerais, adentremos as modalidades de Substituição Tributária

Substituição Tributária Progressiva:

O próprio nome já sugere que se trata da Substituição Tributária “pra frente”, onde a tributação ocorre anteriormente ao Fato Gerador da Obrigação Tributária. É exatamente o caso do acórdão trazido a baila, e o principal ponto de discussão a respeito do assunto há muitos anos.

Com fundamento direto no art. 150 § 7º da Constituição, já trazido anteriormente, é principalmente utilizado nas operações relativas ao comércio e circulação de mercadorias e seu tributo correspondente, o ICMS.

A despeito de verdadeira a afirmação acima, encontramos essa modalidade de tributação também em fatos relativos ao IPI (operações de aquisição de insumos com a suspensão do tributo), ou a tributação previdenciária sobre a cessão de mão de obra (art. 31 da Lei 8.212/91), tributos retidos na fonte p. ex. IRRF (PN Cosit 1/2002), entre outros casos.

Mais recentemente, criou-se a Substituição Tributária interestadual relativa ao DIFAL (Diferencial de Alíquota) para operações com mercadorias destinadas a consumidor final, cuja legalidade está sendo altamente questionada. Vide EC 87/2015, regulamentada pelo Convênio Confaz 93/2015, alterado pelo Convênio Confaz 142/2018.

Mas importante notar e firmar entendimento que a Substituição Tributária Progressiva ou “pra frente” sempre recairá sobre fatos geradores futuros e hipotéticos. E esse é um dos seus principais pontos fracos.

Recentemente o STF se manifestou de forma bastante contundente sobre o tema, ao reanalisar a base de cálculo da substituição tributária pra frente e firmou o seguinte entendimento ao julgar o RE 593849/MG:

Decisão: O Tribunal, apreciando o tema 201 da repercussão geral, por maioria e nos termos do voto do Relator, conheceu do recurso extraordinário a que se deu provimento, para reformar o acórdão recorrido e afirmar o direito da parte recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na Lei Complementar nº 118/05; na qualidade de prejudicial, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei nº 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais; fixou interpretação conforme à Constituição nas expressões “não se efetive o fato gerador presumido” no § 11 do art. 22 da Lei estadual e “fato gerador presumido que não se realizou” no artigo 22 do Regulamento do ICMS, para que essas sejam entendidas em consonância à tese objetiva deste tema de repercussão geral; e condenou a parte recorrida ao pagamento das despesas processuais, à luz da legislação processual regente ao tempo da interposição do recurso extraordinário, ficando a parte vencida desonerada do pagamento de honorários advocatícios, conforme o enunciado da Súmula 512 do STF e o art. 25 da Lei 12.016/2009, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, que negavam provimento ao recurso extraordinário. Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for

inferior à presumida”. Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016. (Grifo nosso)

Tema palpitante sobre o qual poderíamos nos dedicar ainda por horas, dia talvez, mas que necessitamos encerrar, neste aspecto, para darmos continuidade aos demais temas que ainda precisam ser abordados.

Substituição Tributária Regressiva:

A Substituição Tributária Regressiva também é conhecida como “para trás”, e atribui a elemento seguinte da cadeia jurídico-negocial a obrigação ao recolhimento do(s) tributo(s) da etapa anterior.

Muito menos usado que a progressiva, tem aplicação em segmentos específicos ou estratégicos.

Trago como exemplo o art. 393-A do RICMS-SP que aborda a industrialização por encomenda de sucata de metais, nos seguintes termos:

“Artigo 393-A - Na hipótese de industrialização de sucatas de metais não-ferrosos indicadas no § 1º, por conta e ordem de terceiro, além do cumprimento das obrigações acessórias previstas nos artigos 404 a 408, o imposto será calculado e pago sobre o valor da matéria-prima recebida e sobre o valor total cobrado do autor da encomenda:

(...)”. Grifamos.

Note-se que no caso a obrigação pelo recolhimento do ICMS foi deslocado ao próximo elo da cadeia, de modo que este assume a integral responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS incidente sobre a matéria-prima recebida para industrialização.

A substituição tributária pra trás, na maioria das vezes, atende pelo nome de DIFERIMENTO, e ocorre quando se transfere o lançamento e o pagamento do tributo para etapa posterior a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

O Anexo 3 do RICMS/SC em seu artigo primeiro determina:

“Nas operações abrangidas por diferimento, fica atribuído ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário.”

Os exemplos mais práticos encontramos na atividade agroindustrial onde, na maioria dos casos, a primeira etapa da cadeia de produção (produtor – agroindústria) é diferida.

Rapidamente, art. 3º do mesmo anexo:

O imposto fica diferido para a etapa seguinte de circulação na saída das seguintes mercadorias, quando destinadas à comercialização, industrialização ou atividade agropecuária:

I - cama de aviário;

II - casca de arroz;

III - erva-mate em folha ou cancheada;

IV - farinha grossa e raspa leve ou pesada de mandioca;

V - leite fresco, pasteurizado ou não, e leite reconstituído;

VI - mandioca "in natura";

VII - soja em grão;

VIII - triticale;

IX - pó-de-serra, maravalha, cavaco, refilo ou destopo, resultantes de serragem ou beneficiamento de madeira, inclusive quando destinados a emprego como combustível em processo industrial.

X - trigo em grão.

XI – REVOGADO.

XII – ovo integral pasteurizado líquido, clara pasteurizada líquida e gema pasteurizada líquida.

XIII – farinha e farelo de soja; e

XIV – proteína de soja funcional.

Parágrafo único. O diferimento previsto no inciso X não se aplica às operações com mercadoria importada com destino a estabelecimento comercial.