

já que ele recolherá o valor do ICMS aos cofres públicos. No momento em que ele realiza a segunda operação, ou seja, a venda para o açougue, ele é obrigado ao recolhimento pela primeira (ICMS-1) e pela segunda operação (ICMS-2). O açougue, quando vende a carne para o consumidor, é obrigado ao pagamento do tributo em função de uma terceira operação (ICMS-3), mas quem sofre o ônus fiscal, de fato, é o consumidor final, pois todo esse desgase estará embutido no preço da mercadoria.

### ***Substituição Regressiva x Diferimento***

É importante não confundir o valor que está embutido no preço com quem vai ser o responsável pelo recolhimento do ICMS. Por isso, há quem estabeleça a distinção entre as expressões “diferimento”<sup>11</sup> (adiamento do recolhimento do tributo) e “substituição tributária para trás”. Na substituição tributária para trás, pode-se deslocar o momento do recolhimento do tributo da operação 1 para a operação 2, mas, se a mercadoria se perder, o fato gerador já ocorreu, e o substituto fica responsável pelo recolhimento. Por outro lado, no diferimento, mais comum no ICMS, o dever de pagar o tributo é condicionado à ocorrência de um evento futuro e incerto. Assim, o diferimento<sup>12</sup> constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade por seu recolhimento a terceiro. É utilizado nas operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes sem estrutura empresarial, de proporções modestas ou mesmo sem um efetivo estabelecimento, objetivando a simplificação fiscal de determinadas operações. Percebe-se, então, que no “diferimento” também posterga-se o dever de pagar tributo para um momento posterior, que só irá se efetivar se ocorrer a nova circulação da mercadoria, como, por exemplo, o que acontece com a soja, o açúcar, o álcool, entre outros. Diante do exposto, indaga-se qual seria a natureza jurídica do diferimento. Poderíamos dizer que é a suspensão momentânea do recolhimento do tributo, ou, para alguns, uma técnica impositiva de deslocamento da exigibilidade do tributo para momento

11 Destaque-a posição de José Eduardo Soares de Melo ao afirmar que o diferimento se assemelha à hipótese de não incidência. Se não ocorre a nova circulação de mercadoria não há que se falar em débito de ICMS. É como se não ocorresse ICMS nas operações anteriores.

12 PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 931.

posterior. Em síntese, quando há diferimento, a lei é expressa ao dispor que "o pagamento do tributo fica diferido" ou "é diferido" e, por isso, não incidirá o tributo nas operações anteriores.

Destaque-se que apesar de a distinção apresentada entre diferimento e substituição, parte da doutrina usa esses institutos como sinônimos. A discussão da substituição ocorre porque o ICMS é um imposto não cumulativo, e, por isso, permite o sistema crédito/débito, ou seja, a compensação do que foi pago na operação anterior. Assim, o que foi pago na operação anterior é contabilizado na operação subsequente como crédito, que será deduzido gerando um saldo, que poderá ser positivo ou negativo. Por isso, inicialmente fizemos questão de ressaltar que na responsabilidade tributária, o legislador não quis beneficiar ninguém, mas apenas facilitar a fiscalização. Diante da mecânica da compensação, percebe-se que, em tese, quem possui maior capacidade contributiva (frigorífico) é o que menos sofre o ônus da carga tributária, já que ele repassa o preço do tributo até chegar ao consumidor. Por outro lado, aquele que em tese possui a menor capacidade contributiva (consumidor) é o que acaba pagando todo o tributo em virtude do fenômeno da repercussão tributária.

Por fim, entendemos que a repercussão tributária é uma injustiça fiscal, pois os países que tributam pesado o consumo provocam uma injustiça para com o consumidor, fazendo que o peso da carga tributária seja ainda maior do que o índice oficial divulgado pelo governo.

Vale dizer também que o STJ reconheceu a inconstitucionalidade da pauta fiscal. Vejamos alguns julgados sobre o tema:

**Súmula 395 do STJ** – o ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante na nota fiscal.

**Súmula 431 do STJ** – É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

**Súmula 432 do STJ** – As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.

**Súmula 433 do STJ** – O produto semielaborado, para fins de incidência de ICMS, é aquele que preenche cumulativamente os três requisitos do art. 1º da Lei Complementar n. 65/1991.

**ICMS. BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.** O preço final a consumidor sugerido e divulgado pelo fabricante em revista especializada (ABCFARMA) pode figurar como base de cálculo do ICMS a ser pago pelo contribuinte sujeito ao regime de substituição tributária progressiva nos termos do art. 8º, § 3º, da LC n. 87/1996. Isso não se confunde com a cobrança de ICMS mediante pauta fiscal vedada pela Súm. n. 431-STJ. Precedentes citados do STF: RE 213.396-SP, DJ 1º/12/2000; RE 194.382-SP, DJ 25/4/2003; do STJ: REsp 1.192.409-SE, DJe 1º/7/2010, e RMS 21.844-SE, DJ 1º/2/2007. **RMS 24.172-SE, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 10/8/2010.**

**COBRANÇA. ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA.** É legítima a cobrança antecipada do ICMS pelo regime normal de tributação (sem substituição tributária), nos termos do art. 150, § 7º, da CF/1988, desde que prevista em legislação local autorizativa, tal como na hipótese da Lei n. 3.796/1996 de Sergipe. Contudo, anote-se que a apuração da base de cálculo com lastro no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal é ilegal (Súm. n. 431-STJ). Precedentes citados: AgRg no Ag 1.215.709-MA, DJe 24/5/2010; REsp 1.160.372-RS, DJe 11/5/2010; AgRg no REsp 1.139.380-RS, DJe 23/4/2010; AgRg no Ag 1.002.073-RS, DJe 4/3/2009; AgRg no REsp 713.520-RS, DJe 13/3/2009; RMS 17.303-SE, DJ 13/9/2004; RMS 21.118-SE, DJe 29/6/2009; RMS 17.511-SE, DJ 22/8/2005; RMS 15.095-SE, DJ 1º/9/2003; RMS 14.618-SE, DJ 30/9/2002; AgRg no RMS 23.272-SE, DJ 7/5/2007, e EDcl no RMS 18.844-SE, DJ 27/3/2006. **RMS 22.968-SE, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 10/8/2010.**

## **B. Substituição Tributária para Frente**

Essa modalidade também é chamada pela doutrina de substituição progressiva ou de fato gerador presumido. Sua regra matriz encontra amparo no art. 150, § 7º, da CRFB e ocorre quando uma terceira pessoa, normalmente um industrial, se responsabiliza pelo pagamento do tributo que será devido pelo comerciante atacadista ou varejista ao revender a mercadoria por ele produzida, como, por exemplo, a indústria de cigarro que substitui o comerciante varejista ou atacadista. A previsão constitucional dessa modalidade representou uma tentativa de afastar a discussão quanto à constitucionalidade

da existência de uma obrigação tributária sem a efetiva ocorrência do fato gerador. Trataremos a discussão quanto à constitucionalidade dessa substituição no próximo item. Por ora, vejamos a redação do art. 150, § 7º, da CRFB:

Art. 150 (...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (Incluído pela EC n. 3/93).

Vale lembrar que embora a Constituição, através do art. 150, § 7º, autorize a fixação da substituição tributária por lei, ela não pode aleatoriamente escolher o responsável pelo pagamento de um tributo qualquer. O responsável tem que estar vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, conforme dispõe o art. 128 do CTN:

Art. 128. 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.

Voltemos então à nossa opção de explicar a substituição tributária através de exemplos. A indústria de cigarro substitui o comerciante varejista recolhendo antecipadamente o ICMS na saída da mercadoria do estabelecimento industrial, cuja venda efetivamente só vai se concretizar quando da saída da mercadoria do mercado varejista para o consumo final. Ocorre que o imposto incidente na venda ao consumidor final também é recolhido pelo fabricante do cigarro no momento da saída da fábrica. Indaga-se, então, qual seria a garantia efetiva de que essa venda irá ocorrer, e, da mesma forma, questiona-se também se o preço da venda será o mesmo calculado antecipadamente para efeito do recolhimento a título de substituição para frente. Analisando os dois questionamentos, podemos afirmar que não há garantia para nenhuma das hipóteses. Essa modalidade de substituição é uma *antecipação do pagamento do tributo*. Por isso, na primeira hipótese, a própria Constituição assegura a restituição do tributo se o fato gerador presumido efetivamente não

ocorrer. Já na segunda questão, em que o fato gerador presumidamente ocorre, mas o valor da venda foi menor do que o calculado e pago antecipadamente, a matéria é controvertida. Uma *primeira corrente* entende que como a Constituição (art. 150, § 7º) somente ressalva a devolução caso o fato não ocorra, não admite a restituição caso a venda seja em valor menor do que o recolhido, pois alega que o risco faz parte do negócio, mesmo porque, se o bem vendido for valor maior não haverá o recolhimento da diferença. Uma *segunda corrente*, da qual compartilhamos, entende que por força do princípio da vedação do enriquecimento sem causa, a restituição deve ser feita pelo Fisco.

Outro exemplo clássico da doutrina quanto a essa modalidade de substituição para frente é o caso das montadoras de veículos em relação às concessionárias de veículos e ao consumidor final. Nessa cadeia econômica, o contribuinte de direito do ICMS é o fabricante (montadora), que recolhe o tributo que seria devido na venda pelas concessionárias ao consumidor final, que é o chamado contribuinte de fato. O alienante (fabricante) vai substituir o adquirente (concessionária), ficando obrigado pelo recolhimento do ICMS cujo fato gerador ainda vai ocorrer – a venda do veículo. Nesse sentido, temos duas operações de incidência de ICMS. No ICMS-1 o veículo sai da montadora em direção às concessionárias. Na operação do ICMS-2, o veículo é vendido pelas concessionárias ao consumidor final. Como a substituição é para frente, a montadora fica responsável pelo recolhimento do ICMS-1 e do ICMS-2 devido nessas duas operações. Em síntese, o fabricante antecipa o recolhimento do ICMS que será devido na venda para o consumidor final. Para evitar disparates, em regra, há uma tabela<sup>13</sup> de preço para cálculo do ICMS, quando da venda da montadora para a concessionária.

### ***Substituição para frente x Pagamento antecipado***

Questão interessante ocorre com o recolhimento do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). No âmbito municipal, em regra, existe uma previsão que exige o recolhimento do imposto no momento da celebração da escritura de compra e venda. Sabemos que a propriedade de bens

<sup>13</sup> A base de cálculo é estimada, pois o preço que a concessionária passa para o consumidor final é tabelado.