

## Substituição Tributária - primeira parte

*Dêneron Dias Rosa*

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, por ser um tributo incidente em praticamente toda a cadeia circulatória, tem em sua fiscalização por parte da Administração Tributária uma atividade muitas vezes de grande complexidade.

Diversos mecanismos de simplificação já foram tentados, tais como a suspensão e o diferimento de ICMS, mas nem todos alcançaram os objetivos pretendidos pela Administração Tributária ao instituí-los: simplificação e maior eficiência nos mecanismos de controle-fiscalização.

A figura da substituição tributária, também instituída nesse mesmo contexto, demonstrou-se ser, dentre todos os mecanismos experimentados, o mais eficaz.

A substituição tributária, em uma suposta cadeia produtiva/circulatória abrangendo A-produtor, B-distribuidor, C-varejista e D-consumidor, consistiria em atribuir a A-produtor ou mesmo a B-distribuidor a responsabilidade, como substituto tributário, pelo pagamento do imposto que seria devido quando C-varejista, substituído tributário, efetuasse a venda a D-consumidor.

Contudo, para que se possa recolher antecipadamente o imposto sobre um fato tributável ainda não ocorrido, é sempre necessário que se presuma um valor sobre o qual far-se-á a cobrança do imposto.

A substituição, apesar de ter facilitado enormemente a atividade fiscalizatória, trouxe consigo alguns senões, quais sejam: o fato gerador presumido nem sempre vem a se realizar, por motivos diversos tais como a perda da mercadoria pela expiração do seu prazo de validade, em virtude de furto, ou mesmo a sua destruição por motivos diversos, além do que nem sempre o valor presumido anteriormente corresponde ao valor da efetiva operação subsequente.

Em vista destes problemas, a figura da substituição tributária despertou diversas controvérsias dentre os juristas e estudiosos, muitos deles defendendo a sua inconstitucionalidade, inclusive porque não seria possível a cobrança de imposto antes da ocorrência do fato previsto em lei que acarretaria a sua exigibilidade, o denominado fato gerador, assim chamado porque a sua ocorrência gera a obrigação, do sujeito passivo-contribuinte para com o sujeito ativo-Estado, de recolher tributo.

Todavia, com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 03/93, que alterou o art. 150 da Constituição Federal de 1988, acrescentando-lhe o § 7º, abaixo transcrito, colocou-se termo às controvérsias existentes quando à constitucionalidade da substituição tributária.

“Art. 150 – omissis

§ 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.”

O instituto da substituição, tal como tratado na Carta Magna, é uma forma de antecipação do pagamento do imposto antes da ocorrência do respectivo fato gerador.

Conforme leciona Ricardo Lobo Torres, “o recolhimento antecipado pode ocorrer nos casos de:

a) antecipação direta, em que incumbe ao sujeito passivo calcular o tributo e efetuar o recolhimento antecipado, como acontece no imposto de renda das pessoas físicas (carnê leão) e jurídicas, no imposto de transmissão inter vivos e nas taxas pela prestação de serviços ou pelo exercício regular do poder de polícia;

b) na substituição tributária, seja pela retenção do imposto de renda na fonte, seja pela substituição “pra frente” no ICMS (art. 150, §7º, da CF; art. 10 da LC n. 87/96);

c) na estimativa fiscal.”

A antecipação de recolhimento de impostos é um fenômeno que se opera no plano espacial quanto ao pagamento, não se configurando em antecipação do momento de ocorrência do fato gerador. Na substituição tributária ocorre a antecipação do imposto referente a fato ainda não ocorrido e que presumivelmente deva ocorrer no futuro.

A Carta Magna, no §7º de seu art.150, consagra esse entendimento quando prescreve que “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.” (grifo inexistente no texto original)

Verifica-se, claramente, que a própria Constituição distinguiu temporalmente o pagamento do imposto e a ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária.

A antecipação do imposto caracteriza-se como depósito-caução, situação por Antônio Berliri denominada de “obrigação acessória de natureza cautelar”.

O recolhimento antecipado dado em garantia para o futuro débito do imposto, deve ser, quando da ocorrência do fato gerador presumido, objeto de compensação com o crédito tributário deste decorrente.

Quando da ocorrência do fato gerador presumido, deve ocorrer um encontro de contas entre este e o valor antecipadamente recolhido em forma de depósito-caução, e, caso este seja inferior ao apurado quando do fato gerador, cabe ao Fisco o imposto sobre a diferença, e, em caso contrário, tem o contribuinte o direito à restituição.

Alfredo Augusto Becker, em sua obra Teoria Geral do Direito, esclarece que: “O fenômeno da substituição tributária opera-se no momento político em que o legislador cria a regra jurídica. E a substituição que ocorre neste momento consiste na escolha pelo legislador de qualquer outro indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Neste ponto, equivocou-se Antonio Berliri ao julgar ver o fenômeno da substituição, também quando o legislador substitui a hipótese de incidência. Porém, com um pouco de reflexão, vê-se que o fenômeno do substituto legal tributário ocorre justamente porque não há substituição da hipótese de incidência”.

O substituto, ao efetuar o adiantamento do imposto, o faz por uma base de cálculo que a lei estabeleceu, sem a qual não haveria a possibilidade de efetuar-se o recolhimento antecipado do imposto ao erário público. Em relação ao ICMS, o art. 8º, II, abaixo transcrito, define a base sobre a qual deve ser efetuada a antecipação do imposto.

“Art. 8º. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I – omissis

II – em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizado pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete, e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviços;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativo as operações ou prestações subseqüentes.

§ 4º. A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II, do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações ou outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para a sua fixação ser previstos em lei.”

Ora, pelo próprio caput do artigo, observa-se que, a base de cálculo contida no inciso II, do referido artigo, é para quantificar o adiantamento do recolhimento, isto é, a base de cálculo é para fins de substituição tributária, que nada mais é, que a cobrança antecipada do

imposto, e não a base específica do fato gerador do ICMS da respectiva obrigação, que encontra seu fulcro descrito no art. 13, da mesma lei, abaixo transcrito.

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I – na saída de mercadorias prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;”

Por seu turno o art. 12, da mesma lei, menciona o momento da ocorrência do fato gerador do imposto:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

Percebe-se claramente que há nesta situação uma única hipótese de incidência e, todavia, o surgimento de duas regras jurídicas, uma por parte do substituto tributário e outra por parte do substituído tributário. Para melhor elucidação recorre-se, novamente, a um exemplo dado por Alfredo Becker.

“Por exemplo: em alguns casos de substituição legal tributária de imposto de renda (verbi gratia: pagamento de remuneração aos advogados, médicos, engenheiros, etc.), a lei impõe ao substituído a obrigação de, em sua declaração de renda, oferecer à tributação aquele rendimento que percebera já descontado na retenção na fonte efetuado pelo substituto. O montante do imposto, então, é calculado sobre este rendimento como se não tivesse havido retenção na fonte. Só depois de verificado o montante total de imposto de renda devido é que o substituído poderá descontar de seu débito aquela parcela que, antecipadamente, fora paga pelo substituto.

No exemplo acima indicado a mesma e única hipótese de incidência serve à estruturação lógica de duas regras jurídicas. A incidência da primeira regra jurídica irradia a primeira relação jurídica em cujo pólo negativo figura o substituto legal tributário com o seu próprio e específico dever jurídico. A segunda regra jurídica, ao incidir, cria outra relação jurídica em cujo pólo negativo figura o titular da renda, com o seu próprio e específico dever jurídico”.

Outrossim, o pagamento em comento não é definitivo, pois no momento do recolhimento efetuado pelo substituto, o fato gerador não ocorreu, e óbvio, como consequência, que a quantificação da efetiva exação não é conhecida, deve por isso ser presumida. Assim sendo, o imposto ainda não é devido, devido sim é o adiantamento, previsto na Constituição Federal e na Lei Complementar, de um valor, a ser recolhido pelo substituto, quantificável na forma do art. 8º da Lei Complementar.

É translúcido que, se ainda não aconteceu o fato gerador (fato imponible) do imposto, a quantia desembolsada pelo substituto configura-se simples adiantamento. O imposto

devido somente surge com a ocorrência do fato gerador respectivo, onde todos estão presentes todos os elementos necessários para a visualização ou quantificação da exação.

Por tudo até aqui exposto, claro esta que o ICMS que é recolhido pelo denominado contribuinte substituto somente se tornará devido sob a forma de imposto com a ocorrência da operação subsequente, que a lei define como seu fato gerador. Tanto é assim, que o dispositivo da Constituição, contida na segunda parte do § 7º, do art. 150 da Constituição Federal de 1988, prescreve: cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Por conseguinte, impossível defender-se que houve a ocorrência do fato gerador do imposto no momento do recolhimento do imposto ao erário, efetuado pelo substituto pela base de cálculo estabelecida de acordo com o art. 8º, inciso II, e seu § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, e que este recolhimento deste seria definitivo, visto que isto implicaria em tratar como similares situações absolutamente distintas, confundir-se a descrição de um fato gerador da respectiva obrigação com a prescrição de uma regra jurídica, isto é, um dever jurídico imposto ao substituto tributário.

Geraldo Ataliba, em sua obra, Hipótese de Incidência Tributária, pág 62, esclarece que: “O vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força de lei, da ocorrência do fato impositivo. A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso”.

Não há no art. 8º a descrição do fato gerador do ICMS, e sim um dever jurídico de fazer um adiantamento consubstanciado no referido artigo, pois, a descrição de todos os elementos necessários para a caracterização do nascimento da obrigação tributária (ocorrência do fato gerador descrito na norma) se encontra nos artigos 12 e 13, da mesma lei.

O aspecto temporal ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento, (por exemplo: a venda por ocasião da venda da gasolina), conforme descrito no inciso I do art. 12, abaixo transcrito. O aspecto espacial caracteriza-se no estabelecimento do contribuinte (posto de gasolina), conforme disposto no mesmo inciso, e por fim o aspecto material, a denominada base de cálculo é a descrita no art. 13, inc. I, abaixo transcrito, qual seja, o valor da operação.

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;”

Pois, se assim não fosse, estaríamos diante de outra espécie tributária, e não do ICMS, quando bem coloca Alfredo Becker, quando descrevemos em linhas atrás, que, não há duas hipóteses de incidência tributária, e, sim, duas regras jurídicas, no fenômeno da substituição legal tributária.

O equívoco, porém, é evidente. Se o pagamento, pelo substituto, fosse devido em função do nascimento da obrigação tributária, isto é, pela ocorrência do fato gerador do ICMS, não se estaria diante de antecipação e, sim do pagamento definitivo da exação tributária.

#### BIBLIOGRAFIA:

TORRES, Ricardo Lobo, Comentários ao Código Tributário Nacional, São Paulo, Ed. Saraiva, 1998, vol. 2, 1ª ed, pág. 337.

BERLINI, Antônio, Principios de Derecho Tributario, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1971, v.2, pág. 478.

Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1011/Substituicao-Tributaria-primeira-parte>  
Acesso em: 24/04/09.