

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS

Bruno Rodrigues Motta

Introdução

O presente artigo aborda a dinâmica de substituição tributária progressiva, ou para frente, especialmente no que tange à espécie tributária ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal.

A matéria desperta bastante interesse na doutrina brasileira, especialmente pelo fato de suscitar questionamentos acerca de constitucionalidade, legalidade e legitimidade, já que preponderantemente objetiva o benefício do fisco.

Assim, se discutirá a responsabilidade tributária, analisando sua previsão legal. Serão apresentadas as duas espécies de substituição tributária, progressiva e regressiva, com a exemplificação de casos concretos. Também será tratada a previsão constitucional e legal do tributo ICMS. Por fim, o artigo debaterá sobre a substituição tributária progressiva no ICMS, com um enfrentamento crítico sobre o assunto.

Responsabilidade tributária

O sujeito passivo da obrigação tributária pode ser um contribuinte, quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador do tributo, ou responsável, que tenha vínculo, não direta ou pessoalmente com o fato gerador.¹

O papel do responsável tributário, em muito se assemelha com a figura do Direito Civil em que determinada pessoa detém a responsabilidade, denominada *haftung*, sem, todavia, ter o débito, *schuld*.²

Nota-se, portanto, que o responsável é uma pessoa diversa do contribuinte, conforme preceitua o artigo 128, Código Tributário Nacional:

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

¹ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2ª ed. São Paulo: Método, 2008.

² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2002.

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.

Essencialmente, são duas as modalidades de responsabilidade tributária: por substituição e por transferência. As modalidades são definidas pelo momento de aferição da responsabilidade tributária.³

Na espécie responsabilidade por substituição, o sujeito passivo é definido no momento da ocorrência do fato gerador. Um exemplo é o da obrigação da fonte pagadora de reter e recolher os valores relativos ao Imposto de Renda de Pessoa Física.

Já na responsabilidade por transferência, na ocasião do fato gerador determinada pessoa figura como sujeito passivo, entretanto, um evento previsto em Lei determina a modificação do pólo passivo da obrigação. Três são as submodalidades da responsabilidade por transferência: por sucessão, por solidariedade e de terceiros.

Os principais exemplos de responsabilidade por transferência estão afetos à responsabilidade *propter rem*, ou seja, que acompanham a coisa. Vejamos o exemplo do IPTU: Nessa espécie tributária, o contribuinte é o proprietário do imóvel. Com o falecimento do proprietário, a dívida acompanha a coisa, sendo transferida para o espólio.

O exemplo citado é exatamente o da hipótese da submodalidade “por sucessão”, que encontra previsão legal nos artigos que integram a seção II, capítulo V, CTN:

Outro exemplo de responsabilidade por sucessão é o do ponto comercial que é cedido e continua a ser explorado, mas por outra pessoa jurídica. Um bar que é vendido, mas que continua sendo um bar, após a sua aquisição. A razão para isso é que o estabelecimento continua o mesmo. Estabelecimento comercial não é a loja, o espaço, mas o conjunto de materiais que o empresário utiliza para praticar a sua atividade mercantil.

Na responsabilidade tributária de terceiros, temos como principal exemplo a dos pais que respondem pela sujeição passiva dos filhos menores.

³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2ª ed. São Paulo: Método, 2008.

Na responsabilidade por substituição, como já afirmado, a sujeição passiva recai sobre uma pessoa diferente daquela que possui relação pessoal e direta com a situação descrita como fato gerador.⁴

No campo da substituição tributária, é interessante diferenciar a modalidade regressiva, ou antecedente, ou para trás, da modalidade progressiva, ou para frente, ou subsequente.

Substituição tributária regressiva

A substituição tributária regressiva, diferentemente do que o seu nome faz supor, ocorre no caso em que as pessoas que ocupam posições inferiores na cadeia de produção/circulação sejam substituídas pelas pessoas que ocupam posições posteriores.

A previsão legal para a prática está contida na norma genérica do artigo 128, CTN:

Art. 128. A lei pode atribuir de modo expreso 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

O exemplo citado por Ricardo Alexandre é bastante elucidativo para a compreensão da problemática: Imagine-se que determinada cadeia de produção/circulação seja formada por inicialmente produtores rurais, intermediariamente por indústrias e, finalmente, por supermercados. Exigir dos pequenos produtores rurais o adimplemento de alguma espécie tributária é extremamente difícil para o fisco, uma vez que tais pessoas não possuem organização ou aparelhamento contábil suficiente para manter um registro confiável. Para o fisco, o mais seguro e fácil é exigir da indústria, que ocupa posição intermediária, o pagamento do tributo inicialmente devido pelos pequenos produtores.

O interessante do exemplo é que as indústrias pagarão duas vezes a espécie tributária sem, contudo, incorrerem em dupla onerosidade. É que quanto ao tributo devido pelos produtores rurais, as indústrias são responsáveis, mas quanto ao tributo devido pela circulação produtiva aos supermercados, as indústrias serão contribuintes.

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2ª ed. São Paulo: Método, 2008.

Na prática, não há prejuízo para nenhuma das partes, e ainda há uma vantagem para o fisco: A diminuição da evasão fiscal, justamente porque a fiscalização tributária será concentrada em uma única pessoa, o industrial.

Substituição tributária progressiva

Na substituição tributária progressiva, as pessoas que ocupam posições posteriores da cadeia de produção/circulação são substituídas pelas que ocupam posições anteriores.

Em sede constitucional, a modalidade está prevista no artigo 150, § 7.º:

§ 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.

Todavia encontre previsão constitucional, diversos doutrinadores da área tributária questionam a aplicação da substituição progressiva, que, em tese, violaria diversos princípios tributários.

Na realidade, a discussão tem apenas importância acadêmica, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal pacificou a questão, declarando a constitucionalidade do parágrafo sétimo, em sede de ADIn n.º 1.851-4/AL.

De qualquer forma, as principais críticas são baseadas em pretensas violações dos princípios da legalidade tributária, da capacidade contributiva e do não confisco.

No que tange ao princípio da legalidade, são dois os argumentos básicos para a inconstitucionalidade: Não existem conseqüências jurídicas para um fato que ainda não ocorreu, bem como, não se pode exigir o pagamento de um tributo cujo fato gerador ainda não foi verificado.

Na ADIn suscitada a questão foi esclarecida da seguinte forma: Não há que se falar em inocorrência do fato gerador. Não se trata de idealizar uma ficção jurídica. Há a ocorrência de um fato gerador que se presume. Tal presunção somente é afastada na hipótese do fato gerador não se concretizar, ocasião em que será promovida a respectiva restituição.

Na mesma ADIn foi afastada a violação ao princípio do não confisco, suscitada em razão do Estado-membro não restituir o valor pago referente ao tributo quando constatado, em

momento futuro, que o fato gerador presumido acabou por não se concretizar. É o caso das mercadorias que já foram objeto da substituição tributária, mas acabam por não ser vendidas.

Quanto à capacidade tributária, a principal crítica é a de que o responsável tributário terá de arcar com o custeio do tributo antes mesmo de perceber os valores resultantes da alienação ao consumidor final.

O detalhamento do instituto será tratado a seguir, tendo como parametrização sua aplicação no ICMS.

ICMS

O ICMS teve o seu embrião no extinto ICM, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, previsto na Constituição de 1946. O termo ICMS surgiu na Constituição de 1988, em seu artigo 155:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

O tributo é essencialmente fiscal, porque visa carrear recursos para os Estados-membros e o Distrito Federal, sendo sua principal fonte de receita tributária.⁵

Pode ser dito que está sujeito aos princípios da anterioridade, exceto nos casos de restabelecimento de alíquotas no caso de incidência monofásica sobre combustíveis, e da noventena.

Como fato gerador, o tributo incide nas hipóteses previstas na Lei Complementar 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

⁵ ROSA JR., Luiz Emygdio. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

O lançamento do tributo é por homologação, considerando que o próprio sujeito passivo calcula o valor do imposto e o antecipa, sem prévia análise do fisco, que apenas verifica a correção e o homologa, se correto o recolhimento.

Substituição tributária progressiva no ICMS

Vistos, sucintamente, alguns dados sobre a responsabilidade tributária, mormente no que tange à substituição tributária progressiva, bem como, informações básicas sobre o ICMS, é de se analisar a dinâmica de tal relação.

Prevê o artigo 6º, Lei Complementar 87/96:

Art. 6º 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. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

O parágrafo primeiro, ao mencionar as expressões “antecedentes, concomitantes ou subseqüentes” alargou a possibilidade do fisco exigir o pagamento do tributo não apenas do substituto progressivo, mas do regressivo.

Como a previsão constitucional do instituto outorgou aos Estados-membros a regulamentação da medida, o Estado do Rio de Janeiro editou a Lei 2.657/96, que dispõe sobre o ICMS:

Art. 1.º Fica instituído o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, que tem como fato gerador a operação relativa à circulação de mercadoria e a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que a operação ou a prestação se inicie no exterior.

O artigo 3º da Lei prevê a substituição tributária progressiva:

Art. 3.º O fato gerador do imposto ocorre:

§ 9.º O Estado poderá exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subseqüente, observando-se o disposto no Capítulo V, que regula a substituição tributária.

Mais adiante, no artigo 21, é apresentado o rol de substitutos regressivos ou progressivos:

Art. 21. A qualidade de contribuinte substituto, responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, poderá ser atribuída, nas hipóteses e condições definidas pela legislação tributária:

I - ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido em operações anteriores;

II - ao produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, importador, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes;

III - ao depositário, a qualquer título, em relação à mercadoria depositada por contribuinte;

IV - ao remetente, pelo pagamento do imposto devido em decorrência da diferença entre a alíquota interna e interestadual, em operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens para uso, consumo ou ativo permanente, a destinatário contribuinte localizado neste Estado;

V - ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

VI - ao adquirente ou destinatário da mercadoria, pelo pagamento do imposto em operações antecedentes ou subseqüentes.

A dinâmica da cobrança é a seguinte: Consideramos que em uma cadeia de produção de cadeiras de escritório, “A” é a indústria que elabora e monta os móveis, “B” é um estofador que coloca o encosto acolchoado, após adquirir de “A”, e “C” é uma loja no Centro que vende os móveis.

No caso, “A” arcará com o ICMS resultante do transporte de sua mercadoria até “B”, como contribuinte, e do resultante do transporte da mercadoria de “B” até “C”, como substituto tributário.

A lógica é a mesma do exemplo dos pequenos produtores: “B” não tem logística suficiente à permitir o controle do fisco estadual, que poderá exercer melhor controle diretamente do industrial, que por sua vez tem mais condições de proporcionar um melhor controle fiscal tributário.

A legislação estadual prevê a anulação do crédito tributário em determinadas hipóteses, a saber:

Art. 37. O contribuinte efetuará o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se;

V - gozar de redução da base de cálculo na operação ou prestação subsequente, hipótese em que o estorno será proporcional à redução.

Tal anulação importa no estorno do importe pago referente ao tributo, em respeito ao princípio tributário do não-confisco.

Conclusão

Conclui-se, finalmente, que o instituto da substituição tributária progressiva é importante para a arrecadação tributária estadual, especialmente no que tange ao ICMS. Trata-se de medida que facilita os pequenos empreendedores, que não precisam montar uma estrutura específica para atendimento das demandas do fisco, e o próprio órgão arrecadador, que concentra os seus esforços em uma única pessoa da cadeia de produção e circulação. Com isso, é nítida a diminuição da evasão fiscal, o que proporciona um aumento da arrecadação.

Quanto ao aspecto legal, tem-se que a medida, que goza de respaldo constitucional, não viola os princípios tributários.

Vale frisar que a constatação da inoccorrência do fato gerador presumido opera o dever de devolver ao contribuinte/responsável a importância paga, sob pena de violação do princípio tributário do não-confisco.

A medida é interessante para todos, desde que observada a legalidade e a probidade que se espera da administração pública tributária.

Bruno Rodrigues Motta é advogado da Motta, Mendes & Advogados Associados e Especialista em Direito Público pela Universidade Gama Filho (RJ).