



**SOCIEDADE METROPOLITANA DE EDUCAÇÃO, CULTURA E
TECNOLOGIA SÃO CARLOS
FACULDADE METROPOLITANA SÃO CARLOS - FAMESC
CURSO DE GRADUAÇÃO DIREITO**

FABIO TAVARES DE RESENDE

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO REGIME DE
SUBSTITUIÇÃO DO ICMS**

**BOM JESUS DO ITABAPOANA/RJ
2017**

FABIO TAVARES DE RESENDE

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO REGIME DE
SUBSTITUIÇÃO DO ICMS**

Monografia apresentada como parte dos requisitos necessários para a conclusão do Curso de Bacharelado em Direito, sob orientação do Professor Valdeci Ataíde Capua da Faculdade Metropolitana São Carlos – FAMESC.

Bom Jesus do Itabapoana/RJ
2017/2º SEMESTRE

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO DO ICMS

Monografia aprovada em ____/____/____ para obtenção do título de Bacharelado em Graduação de Direito.

Monografia avaliada em ____/____/

Formatação: () _____

Nota final: () _____

Comissão Examinadora

Prof. Valdeci Ataide Capua
Orientador

Prof. Me. Tauã Lima Verdán Rangel
Coorientador ou Avaliador de Metodologia

Prof. Osvaldo Moreira Ferreira
Avaliador de Conteúdo

Bom Jesus do Itabapoana, 24 de Novembro de 2017.

FABIO TAVARES DE RESENDE

Dedico este trabalho de conclusão de curso aos meus filhos, Júlia Freitas da Silva Resende, Sophie Lima Resende, Laura Lima Resende e Gael Lima Resende, como forma de me desculpar com eles e pedir-lhes perdão por que em diversas oportunidades não pude estar com eles, dar-lhes a devida atenção e carinho, mas espero ter me tornado uma pessoa melhor, para poder agora suprir essas faltas e compensá-los pelas minhas ausências em suas vidas.

Primeiramente gostaria de agradecer à faculdade FAMESC, desde os seus diretores até os funcionários, pela dedicação e presteza no trato com os alunos. Também gostaria de agradecer aos nossos professores e dizer-lhes que aprendi muito nessa jornada e vou levá-los como inspiração e espelho minha jornada profissional.

Gostaria de agradecer a Maria Helena, uma segunda mãe para meus filhos, por ter me dado todo este suporte para que pudesse chegar ao final desta caminhada.

Agradecer também ao meu irmão Luiz Alberto e sua família por toda a compreensão e ajuda durante todo o tempo que durou a faculdade, abrindo mão de viagens, e outras formas de lazer para que eu pudesse estudar.

Agradecer enormemente a meus pais Manoel Luiz Fonseca de Resende (*in memoriam*), e Neuza Tavares Jorge de Resende por terem me dado exemplos de retidão, caráter, honestidade, honradez, enfim, todos essenciais para que me decidisse pelo curso de Direito, além de toda a cobrança para que eu me graduasse.

Por fim, a minha esposa Girlene, meus agradecimentos vão também em forma de desculpa, por não ter podido ajudá-la mais na criação de nossos filhos, e por meus erros enquanto pai, marido e amigo e companheiro.

Quero dizer a todos vocês o quanto são especiais e importantes em minha vida, e que qualquer forma de agradecimento será pouco diante de tudo que vocês representam para minha vida.

MUITO OBRIGADO A TODOS!!!!

RESENDE, Fabio Tavares de **AGRADECIMENTOS** **de tributária no regime de substituição do ICMS**. 51 f. Trabalho de Conclusão de Curso Bacharelado em Direito. Faculdade Metropolitana São Carlos - FAMESC, 2017.

RESUMO

Tendo como tema a responsabilidade tributária no regime de substituição do ICMS, observa-se que a substituição subsequente também chamada pela doutrina de substituição "para frente" e outra parte que a denomina de progressiva, vincula-se a fato futuro e incerto, respaldo no adicionado do § 7º do art. 150, da Constituição Federal de 1988. Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, vem então, gerando inúmeras discussões quanto à sua validade. Objetivou o estudo, apresentar os aspectos pertinentes ao instituto da Substituição Tributária, sua legalidade e sua responsabilidade tributária junto às pessoas envolvidas, discorrendo sobre a espécie de substituição tributária com antecipação do imposto. Como objetivos específicos pretendeu apresentar as obrigações do substituto e do substituído no regime da Substituição Tributária "para frente"; como também, analisar a sujeição passiva do contribuinte ou terceiro, tendo em vista essa figura criada no ordenamento jurídico – a substituição tributária para frente. Por fim, analisar a figura do responsável tributário, seus modelos de responsabilidade: por transferência e por substituição. Justifica-se o estudo pelo grande desconhecimento da sua técnica, dos seus aspectos conceituais e doutrinários, tornando-se um mito que necessita ser combatido, e especialmente, pesquisado. A Metodologia utilizada embasou-se em pesquisas bibliográficas. Concluiu-se que a solução que se apresenta mais razoável, para solucionar os problemas apresentados, seria a figura da substituição tributária, da forma como ocorrem nas outras modalidades tributárias, sem considerar a tributação por meio de margem de agregação, evitando assim, a presunção no direito tributário, que deve sempre que possível ser afastada.

Palavras-Chaves: ICMS; Substituição Tributária; Responsabilidade Solidária; Sujeição Passiva.

RESENDE, Fabio Tavares de. **Tax liability in the ICMS replacement regime.** 51 f. Course Conclusion Work. Bachelor's degree in law. São Carlos Metropolitan College - FAMESC, 2017.

SUMMARY

Having as its subject the tax liability in the ICMS substitution regime, it is observed that the subsequent substitution also called by the doctrine of substitution "forward" and another part that calls it progressive, is linked to future and uncertain fact, support in the added to § 7 of art. 150, of the Federal Constitution of 1988. Included in Constitutional Amendment No. 3, of 1993, comes, thus generating numerous discussions as to its validity. The purpose of the study was to present the pertinent aspects to the Institute of Tax Replacement, its legality and its tax responsibility to the people involved, discussing the kind of tax substitution with anticipation of tax. As specific objectives it was intended to present the obligations of the substitute and substituted in the regime of the Tax Substitution "forward"; as well as to analyze the passive subjection of the taxpayer or third party, in view of this figure created in the legal system - the tax substitution forward. Finally, to analyze the taxpayer figure, his models of responsibility: by transfer and substitution. It is justified by the great ignorance of its technique, its conceptual and doctrinal aspects, becoming a myth that needs to be fought, and specially studied. The Methodology used was based on bibliographical research. It was concluded that the most reasonable solution to solve the problems presented would be the figure of the tax substitution of the form as they occur in the other tax modalities, without considering the taxation through margin of aggregation, thus avoiding the presumption in the right taxpayer, who must, whenever possible, be removed.

Keywords: ICMS; Tax Replacement; Solidarity Responsibility; Passive attachment.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CF	Constituição Federal
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IVC	Imposto de Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
RAO	Ordenação Tributária Alemã
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

Resumo

Abstract

Lista de Abreviaturas

INTRODUÇÃO	10
1 HISTÓRICO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	13
1.1 Aspectos Constitucionais e Legais da Substituição Tributária	16
2 SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE.....	20
2. 1 Sujeição Passiva da Obrigação Tributária	20
2.2 Responsabilidade por Transferência e por Substituição	22
2.2.1 Individuais ou Individualizadas.....	22
2.2.2 Solidárias	22
2.2.3 Subsidiárias	23
2.3 O fato gerador e o fato gerador presumido.....	27
3. DA INCOMPATIBILIDADE DA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.....	39
3.1 Da Responsabilidade Supletiva	42
CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
REFERÊNCIAS.....	47

INTRODUÇÃO

A substituição subsequente também chamada pela doutrina de substituição "para frente" e outra parte que a denomina de progressiva, vincula-se a fato futuro e incerto. Esta, por estar longe de se efetivar é chamada de fato gerador presumido, cujo respaldo, encontra-se no adicionado do § 7º do art. 150, da Constituição Federal de 1988. Neste sentido, 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, assegurado à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Este foi incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, o que vem então, gerando inúmeras discussões quanto à sua validade. Assim, tem-se como tema a responsabilidade tributária no regime de substituição do ICMS.

A escolha deste tema se deu em função da necessidade, como empresário e estudante do curso de Direito, de buscar novos caminhos para conter a fúria do Fisco, tendo em vista sua tentativa cada vez mais intensa de um instrumento assecuratório de uma arrecadação mais eficiente e que facilite a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais.

Os níveis de arrecadação não têm se mostrado eficiente e o poder tributante vem buscando, cada vez mais, lançar mão de meios alternativos como forma de recolher mais imposto, com menor esforço e, de forma antecipada, adotando a figura do responsável por substituição, para que esse apure e recolha o ICMS devido por outros contribuintes.

A respeito do assunto tem-se falado muita coisa, até mesmo com numerosas jurisprudências, inclusive observando-se algumas interpretações opostas que, ainda não determinaram uma unanimidade, o que traz como consequência, a probabilidade de novos entendimentos.

Assim, com a pretensão e o anseio de melhor entender e poder ainda esclarecer a leigos no assunto, é outro motivo que justifica o estudo, isto é, o de buscar os limites constitucionais, os doutrinários e a legalidade da substituição tributária. No entanto, a maior justificativa, é o grande desconhecimento da sua técnica, dos seus aspectos conceituais e doutrinários, tornando-se um mito que necessita ser combatido, e especialmente, estudado.

Deste modo, nesse estudo pretende-se trazer elementos técnicos que possam servir para uma melhor compreensão, sem perder a visão crítica dos aspectos que envolvem a substituição tributária, tanto no contexto da constitucionalidade, quanto no da legalidade ou da doutrina, buscando novos caminhos para conter a fúria do Fisco, tendo em vista sua tentativa cada vez mais intensa de um instrumento assecuratório de uma arrecadação mais eficiente, e que facilite a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais.

O estudo busca analisar a sujeição passiva do contribuinte ou terceiro, tendo em vista a figura criada no ordenamento jurídico brasileiro, isto é, a substituição tributária para frente, com foco na figura do responsável tributário, seus modelos de responsabilidade: por transferência e por substituição. Não há pretensão de como um estudo, esgotar o tratamento de todas as implicações decorrentes dos institutos em análise, mas fomentar o fértil campo de discussões concernentes ao tema. Isso, por não se tratar de um trabalho daqueles preparados com grande antecedência onde se pudesse dispor de maiores profusões de ideias.

O fato gerador da obrigação tributária como objeto desse estudo, foca-se no “fato gerador presumido”. Assim, a substituição subsequente (que parte da doutrina chama de substituição “para frente” e parte a denomina de progressiva), que se vincula a fato futuro e incerto, por estar longe de se efetivar, chamado de fato gerador presumido, encontra respaldo no adicionado § 7º do art. 150 da Constituição Federal e tem gerado inúmeras discussões quanto à sua validade?

O presente estudo tem por objetivo geral apresentar os aspectos pertinentes ao instituto da Substituição Tributária, sua legalidade e sua responsabilidade tributária junto às pessoas envolvidas, discorrendo sobre a espécie de substituição tributária com antecipação do imposto.

Como objetivos específicos pretende apresentar as obrigações do substituto e do substituído no regime da Substituição Tributária “para frente”; como também, analisar a sujeição passiva do contribuinte ou terceiro, tendo em vista essa figura criada no ordenamento jurídico – a substituição tributária para frente. Por fim, analisar, a figura do responsável tributário, seus modelos de responsabilidade: por transferência e por substituição.

Espera-se com o estudo dar uma contribuição ao leitor, nos questionamentos que provavelmente estão afetando grande parte dos contribuintes sujeitos ao regime de Substituição Tributária “para frente”, implantada no Brasil.

Para tanto, as abordagens dessas questões promovem às seguintes hipóteses: o instituto da Substituição Tributária “para frente” é tratado pela doutrina quanto à sua constitucionalidade, havendo obrigações do substituto e do substituído no regime da Substituição Tributária “para frente”. Ainda, a compatibilidade da sistemática da Substituição Tributária está em consonância com a Responsabilidade Solidária.

A metodologia a ser utilizada foi o estudo sistemático e a pesquisa em obras dos autores selecionados, buscando respostas aos questionamentos, explicando suas ideias e pensamentos, juntamente com a conclusão sobre o tema escolhido.

Esta se baseou em material doutrinário e artigos científicos escritos por especialistas na área em estudo, relacionados na base de dados Scielo (*Scientific Electronic Library Online*).

Os autores pesquisados foram em grande parte os maiores pensadores nessa área de conhecimento, acreditando ser uma base importante para o início do trabalho, sendo, o Código Tributário Nacional (CTN), a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) e as Jurisprudências, fontes importantes para esta pesquisa.

Como forma de abordagem teórica da pesquisa foi utilizada o método de abordagem dedutiva (do geral para o específico), ou seja, método que parte de uma premissa maior considerada verdadeira (uma lei ou teoria) e que se submete a uma segunda premissa (premissa menor) e que pela lógica chega-se a uma conclusão, já presente nas premissas trabalhadas pelo pesquisador.

Quanto à técnica de pesquisa utilizou-se para a coleta de dados e para a análise dos mesmos, a revisão bibliográfica como destaque; com coleta de jurisprudência e análise de conteúdo de argumentos jurisprudenciais, pois, como afirma Lakatos e Marconi (2008) na pesquisa bibliográfica podem-se estabelecer os conceitos que serão usados para argumentação do assunto, propiciando uma maior investigação.

1 HISTÓRICO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Antes de entrar propriamente no assunto, importante se faz apresentar alguns conceitos. Os objetivos fundamentais do Estado, dentre eles a garantia do desenvolvimento nacional, a redução das desigualdades sociais e a promoção do bem de todos, estão proclamados no artigo 3º da Constituição Federal. (BRASIL, 2017).

Ainda que, o Estado necessita de receitas para existir e alcançar estes objetivos que são recebidas por meio da prestação de serviço, que são as receitas originárias e, principalmente, através da arrecadação de tributos, isto é, receitas derivadas. Estes sob a forma de impostos, taxas, contribuições de melhorias, etc.

Outro conceito refere-se aos tributos, que são receitas derivadas, conforme apresenta Sessak Júnior (2005, p. 13), porque “derivam da riqueza de terceiros cuja percepção se efetiva por meio de um constrangimento legal através do poder de império do Estado”.

Conceitualmente tributo, para Borba é:

A prestação de natureza pecuniária a ser pago em valor monetário direto (moeda corrente), imposto coercitivamente pelo Estado sem a obrigatoriedade de contraprestação por parte do mesmo. Como indica, o tributo é a principal espécie de receita derivada obtida pelo Estado. (BORBA, 2005, p. 11)

Afirma Carvalho que o imposto é:

Uma forma de tributo, que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do poder público e o seu melhor conceito está expresso no artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN): Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (CARVALHO, 2016, p. 36)

O ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, assim era denominado, veio substituir o Imposto de Vendas e Consignações - IVC. Esses dois impostos fazem parte do campo de incidência da circulação de bens.

O ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias, foi criado no art. 12, da Emenda Constitucional nº 18/1965, substituindo o IVC, instituiu a competência para

sua ordem, assim como, os critérios referentes à alíquota, base de cálculo, métodos de arrecadação, finalmente, as especialidades do tributo.

De acordo com Coelho:

À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no Imposto sobre Vendas e Consignações dos Estados (IVC) um tributo [...] propiciador de inflação [...], resolveu-se substituí-lo por imposto 'não-cumulativo' que tivesse como fatos jurídicos não mais 'negócios jurídicos', mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM. (COELHO, 1994, p. 220)

O ICMS é, portanto:

Um imposto de competência estadual e distrital, podendo apenas ser instituído por estas pessoas políticas. Trata-se de tributo de extrema importância para o pacto federativo, pois é a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal. Além de arrecadatória, também tem função predominantemente fiscal. Todavia, algumas vezes também é utilizado como tributo de função extrafiscal. (MACHADO, 2016, p.383)

Foi por meio do Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que ocorreu a iniciação do instituto da substituição tributária no direito positivo brasileiro, porém, foi revogado no art. 58, § 2º, II da mesma lei.

O Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967 substituiu o referido inciso II do parágrafo 2º e, em seguida, o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 revogou terminantemente os referidos dispositivos em seu art. 13.

A Lei Complementar nº 44 de 07 de dezembro de 1983, que foram acrescentados aos artigos 2º, 3º e 6º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, dispôs, outra vez, sobre a chamada “substituição tributária para frente.”

Ressalva importante se faz quanto à Constituição Federal de 1988, que dedicou um título inteiro com 11 artigos, com cerca de 170 enunciados, diretamente reservados à delimitação do Sistema Tributário Nacional, que com o Código Tributário Nacional, através da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, compõem os alicerces fundamentais de todo o conjunto de normas que se superpõe às diretrizes constitucionais gerais. (COELHO, 2015).

Com a Constituição Federal de 1988, o Imposto sobre Circulação, Mercadorias e Serviços – ICMS teve grande significado, pois este representa quase 80% da arrecadação dos Estados:

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. (BRASIL, 1988, p. 45)

O instituto foi encampado pela Constituição de 1988, através do art. 155, § 2º, XII, “b”, estabelecendo o texto constitucional que pertence à lei complementar, relativamente ao ICMS, “dispor sobre substituição tributária”. (RIBEIRO, 1997).

Em contrapartida, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, em seu art. 34, §§ 3º e 8º, determinou que os Estados brasileiros e o Distrito Federal pudessem editar as leis imprescindíveis à aplicação do sistema tributário nacional e, também, normas provisórias para regular o ICMS, até que lei complementar apronte sobre a matéria. (BRASIL, 1988).

Dentro dessa situação foi baixado o “Anexo Único ao Convênio ICMS 66/88” que, em seu art. 25, disciplinando o regime de substituição tributária “para trás” e “para frente”. (BRASIL, 1988).

Incidu logo após a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, que acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da Lei Maior, como referido *in verbis*:

§ 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. (BRASIL, 2017, p. 87)

Entretanto, quando o dispositivo retrodescrito defere à “lei” instituir regime de substituição tributária “para frente” menciona-se à “lei ordinária”, exceto, quanto ao ICMS, por ser esse regido em disposição constitucional exclusiva no art. 155, § 2º, XII, b, exigindo para aquele fim “lei complementar.”

Finalmente, em substituição ao Convênio ICMS 66/88, foi instituída a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro 1996, que teria posteriormente algumas alterações futuras em outros dispositivos, não houve alteração nos dispositivos que abordam a substituição tributária e que vão, de modo específico, do art. 5º ao 10.

A Lei Complementar nº 87/96 de alcance nacional, destina-se a regulamentar o ICMS previsto no art. 155 da Constituição Federal de 1988, atribuindo estrutura normativa a esse tributo. Dessa forma, tem-se a considerar que eventuais

discordâncias acerca da sistemática de substituição tributária devem ser realizadas, sempre, à luz do disposto no texto constitucional atual, na referida Lei e nas demais normas infraconstitucionais recepcionadas ou editadas após 1988, desde que naturalmente válidas e eficazes.

1.1 Aspectos Constitucionais e Legais da Substituição Tributária

Segundo Ataliba e Barreto (1989), com a finalidade da constitucionalização da substituição tributária, produziram interessante comentário que serve aos propósitos desse trabalho, uma vez que trouxeram à tona, estudos acerca dos requisitos constitucionais de validade de lei que institui substituição e responsabilidade tributária:

A própria Constituição designa os destinatários dos encargos tributários. A lei só pode substituí-los ou atribuir responsabilidade a outrem, se assegurar que o encargo, finalmente, seja da pessoa constitucionalmente pressuposta. Só lei pode criar substitutos e responsáveis. Tal lei deve obedecer a tipicidade e irretroatividade. Não pode infringir a capacidade contributiva. (ATALIBA; BARRETO, 1989, p. 74)

Como constata Marco Aurélio Grego:

Na realidade, embora a denominação normalmente utilizada para designar a figura seja 'substituição tributária', o cerne das preocupações não é gerado por esta categoria especial da sujeição tributária, mas sim pela figura da 'antecipação do fato gerador do tributo', pela qual a exigência é feita antes que ocorra o fato legalmente qualificado para fins de nascimento da denominada obrigação tributária. (GRECO, 1999, p. 7)

Conforme Marco Aurélio Grego (1997) o mecanismo da substituição tributária está subdividido no direito pátrio em duas espécies: substituição tributária "para trás" e substituição tributária "para frente". Tratar da substituição tributária "para frente" é o mais importante, pois, o que interessa no momento é tratar da substituição tributária "para frente", já que ela é quem, atualmente, provoca conflitos.

Sobre o assunto, duas posições doutrinárias, pela força de seus argumentos, merecem destaque: o entendimento de Ricardo Lobo Torres (2001) e o contrapondo de Roque Antônio Carrazza (2015).

Ricardo Lobo Torres (2001), que se posiciona pela constitucionalidade da substituição tributária "para frente", expõe que:

Grande parte da doutrina brasileira vem considerando inconstitucional a Emenda Constitucional nº 03/93, mantendo-se firme na condenação que antes, juntamente com alguns tribunais federais, já havia feito da Lei Complementar nº. 44/83. (TORRES, 2001, p. 190)

Segundo o mesmo autor, os argumentos empregados contra a legitimidade constitucional da substituição "para frente" são os seguintes:

- a) constituiria uma obrigação tributária sem fato gerador, o que ofende o princípio da legalidade e contraria a própria fenomenologia do nascimento da relação jurídica tributária no ICMS;
- b) importaria em desrespeito ao art. 128 do CTN, pois inexistente vínculo entre o industrial e o varejista;
- c) haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois não se sabe o valor real da venda ao consumidor final no momento prévio da saída da mercadoria do estabelecimento industrial. (TORRES, 2001, p. 190)

Apoiada em suas razões, forte corrente jurisprudencial conclui no sentido da constitucionalidade da substituição "para frente."

Ricardo Lobo Torres (2001) reforça que o primeiro e mais difícil problema que se coloca é o da inconstitucionalidade da norma constitucional. Durante muito tempo entendeu-se que a norma constitucional usufrui da presunção de constitucionalidade. Logo após a divulgação da obra de Bachofen, que permitia a possibilidade de ser inconstitucional a norma da própria Constituição nos casos únicos de crise com o direito supralegal, e na Constituição de 1988, no art. 60, § 4º, que dispõe sobre as cláusulas pétreas, se tornou costume no Brasil a presunção oposta de que as emendas constitucionais e as próprias normas legais ficam sob a suspeita de ilegitimidade constitucional. No caso característico da Emenda Constitucional nº 03/93, referente ao tema da substituição do ICMS, vários autores avaliam como inconstitucional.

De acordo ainda com Ricardo Lobo Torres (2001), a substituição tributária, por pressupor criação de ônus para terceiros com o objetivo maior de amenizar o trabalho do Fisco e por se sustentar muitas vezes no mecanismo de efeito econômico do imposto, tem obviamente implicação no texto fundamental. Entretanto, a presunção é a de sua constitucionalidade. Até porque não existe um conceito jurídico definido e pré-constitucional de substituição tributária que a faça infensa às significações e escolhas do constituinte. Falta, assim, investigar se a norma da Emenda Constitucional nº 03/93 pode ser avaliada como "tendente a abolir os

direitos e garantias fundamentais", principalmente os representados pelos princípios constitucionais da legalidade, capacidade contributiva e não-cumulatividade.

Ricardo Lobo Torres conclui que:

- a) a antecipação do tributo entende com o tempo de pagamento e não com o com o tempo de ocorrência do fato gerador e, por isso, não fere o princípio da legalidade e é largamente empregado no direito positivo com referência a outros impostos, inclusive na própria substituição (imposto de renda);
- b) o substituto e o substituído mantêm vínculo econômico do processo de circulação de mercadorias e assim pode a lei estender-lhes o vínculo jurídico da substituição, desde que garantidos o reembolso e a restituição do indébito, em homenagem ao princípio da capacidade contributiva e à ideia de justiça fiscal;
- c) a substituição "para frente" se compagina perfeitamente com o princípio constitucional da não-cumulatividade, eis que preserva a repercussão legal obrigatória insita na estrutura da incidência do ICMS, ao determinar a base de cálculo específica para a operação praticada pelo substituído. (TORRES, 2011, p. 190)

Rebatendo essa posição, o Professor Roque Antônio Carrazza elucida:

É certo que, pretendendo contornar estes obstáculos jurídicos a Emenda Constitucional 3/93 acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da CF. Aparentemente, portanto, agora é possível a tributação antecipada, inclusive por meio de ICMS, desde que se garanta ao contribuinte a devolução do indébito tributário na hipótese de, afinal, incorrer o fato imponible. Temos para nós, que o referido § 7º é inconstitucional, a ninguém, por isso, podendo obrigar. (CARRAZZA, 2015, p. 173)

A Emenda Constitucional nº 03/93 produziu a responsabilidade tributária por fato futuro. O preceito em tela "autoriza" a lei a gerar tributos de fatos que ainda não aconteceram, mas que, em algum momento, ocorrerão. Em outros termos, admite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça surgir obrigações tributárias.

E continua Carrazza:

Ora, o art. 1º da EC 3/93 é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponible. É sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, "cláusula pétrea" e, nessa medida, não poderia ter sido amesquinhado por emenda constitucional (art. 60, § 4º, da CRFB). Evidentemente, a inconstitucionalidade perdura, mesmo "assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido."

De fato, a eventual recomposição do dano não restabelece o primado da segurança jurídica, que, aliás, resta irremediavelmente atropelado só com a tributação de fato que ainda não aconteceu (mesmo que, depois, ele realmente aconteça). De modo que, a tributação antecipada (tanto quanto a tributação por estimativa e outros artifícios largamente empregados para coibir possíveis fraudes) na tributação por via de ICMS não resiste ao teste da constitucionalidade. (CARRAZZA, 1999, p. 173)

Para Ives Gandra da Silva Martins, a Lei Complementar nº 87/96 instituiu um sistema distendido para a figura do substituto tributário. Destaca o autor:

Tenho para mim que não poderia fazê-lo. Não obstante decisões do STJ tenham reconhecido a constitucionalidade da E.C. nº. 03/93, inclusive em seus efeitos retroativos para constitucionalizar legislação passada e anterior a sua promulgação (art. 150 § 7º), a matéria ainda pende de decisão superior (STF), razão pela qual nutro esperanças de que a suprema corte possa ser revertida a tendência hoje dominante no superior tribunal.

A própria denominação utilizada no § 7º de “fato gerador presumido” – isto é, “fato gerador fictício, pretendido”, mas não “ocorrido” – demonstra que o legislador supremo criou autêntico empréstimo compulsório, a ser devolvido sempre que o fato gerador “*spielberguiano*” de “efeitos especiais”, inexistente, a não ser na imaginação das autoridades fiscais, não venha a ocorrer. Em outras palavras, criou-se a teoria do “*wishfull thinking*” em direito, vale dizer, o que se deseja ver realizado no futuro é tido como realizado no presente, mesmo que nunca venha a realizar-se o desejado. (MARTINS, 1997, p. 61)

Diante do exposto, Ives Gandra da Silva Martins (1997) completa que mesmo garantindo a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se efetivar o fato gerador previsto, a Emenda Constitucional nº 03/93, que incluiu o parágrafo 7º ao art. 150 da Constituição Federal, pretende ser inconstitucional. Porque tributa base de cálculo fictícia, tributa hipótese, ou seja, fato que não se sabe se vai acontecer.

Finalmente é importante ressaltar, também, que o regime de substituição tributária “para frente” é ressalva dentro do sistema tributário nacional, afigura-se na única hipótese em que o legislador constitucional autoriza ao Estado recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, previamente. A lei confere a terceiro a obrigação de recolher o tributo com base em uma presunção de que o fato gerador ocorrerá posteriormente.

2 SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE

2.1 Sujeição Passiva da Obrigação Tributária

Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, física ou jurídica, obrigada a cumprir a prestação que constitui o objeto da obrigação que o Estado, como sujeito ativo ou credor, tem o dever de exigir.

No ordenamento jurídico pátrio, será considerado sujeito passivo a pessoa que gera a materialidade da hipótese de incidência de um determinado tributo conforme se constata o texto constitucional, ou "quem tenha relação pessoal e direta" com esta materialidade como se pode depreender do disposto no art. 121, parágrafo único do CTN:

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. (BRASIL, 2017, p.731)

Em princípio, o tributo deve ser pago pela pessoa que pratica o fato gerador. Assim, surge o sujeito passivo direto que é denominado pela lei brasileira de contribuinte.

Em alguns casos, o Estado pode ter interesse ou necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não é o contribuinte. Essa terceira pessoa será o sujeito passivo indireto, que a lei denomina de responsável tributário.

Para Baleeiro:

Vários doutrinadores exprimem a ideia contida no art. 121, § único, II, ora como a 'responsabilidade colateral' (Hensel, *Diritto Trib.*, cit., p. 98), pelo conceito de substituição, isto é, substituição do contribuinte por um terceiro, estranho à relação jurídica do imposto. Alguns desses escritores se reportam à distinção alemã entre o devedor do tributo (*Steuerpflichtiger*). Aliás, ambos são genericamente obrigados. (BALEIRO, 2015, p. 468)

Hugo de Brito Machado, entende ser o sujeito passivo da obrigação tributária a pessoa, natural ou jurídica, obrigada ao seu cumprimento, classificando-o, como muitos, em direto e indireto, diz que o "sujeito passivo direto (ou contribuinte) é

aquele que tem relação de fato com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva"; complementa ainda que "o sujeito passivo indireto é aquele que, sem ter relação direta, de fato com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo." (MACHADO, 2016, p.161).

Luciano Amaro observa que no sentido de que o sujeito passivo da obrigação principal (gênero), possuindo relacionamento com o fato gerador dessa obrigação, de natureza pessoal e direta, chama-se contribuinte. Entretanto, sendo essa relação, ou vínculo, de natureza diversa (a contrário *sensu*, "não pessoal e direta"), o sujeito passivo será qualificado como responsável. O autor sintetiza que "Sujeito passivo indireto é um terceiro que é eleito como devedor da obrigação tributária". (AMARO, 2016, p. 280).

Ainda para Amaro (2016), o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 121, parágrafo único, II, aparentemente autoriza que qualquer indivíduo, que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, possa ser posto na condição de responsável, desde que esse fato ocorra dentro da lei expressa.

Partindo do comparativo com o art. 128 do CTN refere-se que a lei pode eleger uma terceira pessoa como responsável, caso esteja ligada ao fato gerador, fazendo a ressalva de não se tratar de qualquer pessoa. Não pode ser escolhido ao livre arbítrio do Fisco, porque tem que estar entre as pessoas vinculadas ao fato gerador da respectiva obrigação.

Conforme autores citados acima, o sujeito passivo indireto ou responsável será aquele que atua como responsável por substituição ou responsável por transferência.

No caso de substituição quando ocorre a antecipação do recolhimento pelo substituto, fica claro a repercussão do encargo tributário para a pessoa do substituído, tendo em vista a relação pessoal e direta que existe entre as partes, que é de natureza puramente privada. Nesse sentido, aliás, sugere-se uma ação regressiva, na área cível no caso de descumprimento de acordo entre as partes, sujeitos passivos de obrigação no sentido *lato*, alegando-se a responsabilidade civil e a necessidade de reparação dos danos acarretados em virtude do inadimplemento de obrigação, caráter privado, não havendo, neste momento, que se falar em obrigação tributária.

2.2 Responsabilidade por Transferência e por Substituição

As obrigações tributárias passivas, assim como a responsabilidade dos obrigados, poderão se apresentar por três modalidades: individuais, solidárias e subsidiárias.

2.2.1 Individuais ou Individualizadas

Surge a obrigação tributária individual quando no lado passivo, como devedor, existe somente uma pessoa, que pode ser jurídica ou física. É o modo mais comum de responsabilidade pela satisfação de um crédito tributário. Sobre ele na qualidade de contribuinte ou responsável incidirá o dever jurídico da satisfação da prestação, seja ela principal ou acessória.

2.2.2 Solidárias

Nessas obrigações serão sempre duas ou mais pessoas devendo *in solido*, isto é, cada uma responsável pela dívida toda. Assim, se todas elas estão vinculadas à mesma prestação pelo mesmo vínculo jurídico, e o credor pode exigir o *quantum* de cada uma delas, está frente ao instituto da solidariedade tributária. A solidariedade está especialmente contida nos artigos 124 e 125 do CTN. No direito tributário, toda a dívida que atinge duas ou mais pessoas é solidária, salvo disposição de lei em contrário. O art. 124 do CTN explica as situações de solidariedade em seus incisos:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único: A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (BRASIL, 2017, p.731)

A Solidariedade Legal Presumida está prevista no art. 124, inciso I, e a Solidariedade Legal Expressa também prevista no art. 124, contudo no inciso II.

Portanto, se as pessoas não tiverem o mesmo interesse comum, só poderão ser solidárias em uma mesma obrigação tributária, se a lei assim determinar. Contudo, ainda nesse caso, existe um requisito a ser ressaltado: os devedores solidários por lei deverão ter vínculo obrigatório com o fato gerador, como é o prescrito no art. 128 do CNT.

Segundo Soares (2012) devedores solidários são aqueles que demonstram interesse comum na situação que institua o fato gerador da obrigação principal ou aquelas pessoas cognominadas expressamente por lei, pois, cada um responde pela totalidade da dívida. Exemplificando a expressão, é quando se tem a hipótese de mais de um proprietário de um bem imóvel, na medida em que serão solidariamente responsáveis pelo IPTU.

2.2.3 Subsidiárias

As obrigações tributárias subsidiárias são aquelas decididas por lei, em que a sujeição passiva só assume papel de evidência, e os devedores são chamados pelo Estado-credor a satisfazer o débito, depois que se frustrou o recebimento do devedor principal, contribuinte ou responsável. A lei expressamente designa para a posição de responsabilidade auxiliar, supletiva, ou “de reforço”. O devedor subsidiário fica em uma posição de espera. Enquanto se estiver a executar os bens do sujeito passivo principal, não participará da execução. Tem direito ao “benefício de ordem” e assim, se demandado, tem direito de exigir que sejam executados, primeiramente, os bens do devedor principal, inclusive, indicando-os.

Ressalta Souza (1971) que a responsabilidade subsidiária é aquela solidariedade que não admite benefício de ordem, consistindo no direito de que seja feita a cobrança da dívida com a observância de uma ordem. Esta compete o benefício de ordem. Inicialmente cobra-se do contribuinte, e em seguida, em tal cobrança não havendo êxito, introduz-se no patrimônio do responsável tributário, de forma subsidiária. A exemplo pode-se citar a responsabilidade subsidiária dos tutores e curadores por tributos devidos por seus tutelados ou curatelados, prevista no artigo 134, inciso II, do CTN.

Do exposto acima, conclui-se sobre a responsabilidade de qualquer “terceiro”:
Será o “terceiro”:

- Devedor **individual** quando a lei assim o houver designado e tenha ele alguma participação no fato gerador – art. 121, II, c/c art. 128 do CTN;
- Devedor **solidário** quando: a) tiver vínculo com o fato gerador e interesse comum e econômico na produção dele – art. 124, I, c/c art. 128 do CTN; e b) ainda que sem interesse comum e econômico com o fato gerador, tiverem vínculo com este e sejam expressamente designados como responsáveis solidários, por lei – art. 124, II, c/c art. 128 do CTN; e
- Devedor **subsidiário** quando somente mantiver vínculo com o fato gerador (sem interesse comum e econômico), e a lei expressamente lhe

atribuir aquela condição de devedor supletivo, auxiliar ou de reforço. (BRASIL, 2012, p. 732).

A palavra “responsável” compreende uma quantidade de conceitos, entendendo todas as figuras de titularidade de obrigações e deveres em relação ao cumprimento da obrigação tributária.

Refere Rubens Gomes de Souza que “responsável é não só aquele que passa a dever por conta de inadimplência de outro, como também aquele que deve desde logo por conta de outro em virtude de mandamento legal”. (SOUZA, 1971. p. 341).

Tem-se assim, conforme esta parte da doutrina, ao lado do contribuinte, a sofrer sujeição passiva direta, o responsável que tanto pode ser um modelo de sujeição passiva indireta, responsável por transferência, quanto, em certas situações expressas na lei, abranger, como se fosse o próprio contribuinte, a sujeição passiva direta, responsável por substituição.

Existe também, outra corrente de doutrinadores, como Renato Lopes Becho, onde expõe que “os responsáveis tributários não são figuras tipicamente tributárias, mas meras figuras administrativas ou civis, com repercussões processuais”. (BECHO, 2000, p. 156).

Para Becho (2000) as expressões, sujeito passivo direto ou indireto, são usadas nesse trabalho somente por aplicadas pela doutrina. Em verdade, são inadequadas, eis que o vínculo tributário sempre é direto em relação ao obrigado.

Esta doutrina processualista separa devedor de responsável, sendo a chave da questão. A própria obrigação é dividida em dois elementos diferenciados como a dívida, de caráter pessoal; e a responsabilidade, que é a sujeição do patrimônio a sofrer a sanção civil.

O CNT no seu art. 128 menciona:

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. (BRASIL, 2012, p.732)

O art. 128 do CTN cita: “Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir [...]” está nítido que o Código Tributário Nacional não pretende esvaziar as

hipóteses de responsabilidades, consentindo que outras espécies possam ser instituídas pela legislação ordinária das pessoas políticas federativas, observando, entretanto, duas condições a serem assinaladas: que a Responsabilidade decorra de lei expressa e que envolva pessoa ligada obrigatoriamente ao fato jurídico.

Nos termos do citado artigo e de acordo com a doutrina majoritária, a expressão “responsabilidade” abrange duas hipóteses de sujeição passiva indireta ou de terceiros.

Assim, por transferência, a responsabilidade é atribuída a terceira pessoa em caráter supletivo. Transfere para uma terceira pessoa obrigação tributária que até então estava a pesar sobre o contribuinte. E por substituição, a responsabilidade é atribuída a terceira pessoa, excluindo a responsabilidade do contribuinte.

A lei determina expressamente que a terceira pessoa ocupe o lugar do contribuinte, desde a ocorrência do fato gerador, de tal sorte que, quando a obrigação tributária nasce, ela já está erigida contra essa pessoa, que é chamada de responsável por substituição ou “contribuinte substituto”, ou ainda “substituto tributário”.

Sacha Calmon Navarro Coelho em relação à sujeição passiva indireta informa:

Em suma, a sujeição passiva indireta dá-se apenas nos casos de transferência com alteração de obrigados. Somente nestes casos ‘paga-se dívida alheia’. Nas hipóteses de substituição, não há pagamento de dívida alheia. Ao contrário, há pagamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro. (COELHO, 2015, p. 604)

A intensidade da responsabilidade muda, podendo ir da solidariedade à substituição completa do contribuinte. Na solidariedade, o credor pode escolher o devedor contra o qual agirá. O art. 124 do Código Tributário Nacional expõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:
I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II – as pessoas expressamente designadas por lei.
Parágrafo único: A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (BRASIL, 2012, p.731)

Essa é a solidariedade no aspecto passivo, decorrente de lei, importando na solidariedade de diversos devedores de uma mesma obrigação, existindo quando a prestação é devida por diversos devedores a um mesmo credor. Todos respondem,

respectivamente, pela obrigação tributária. Não se trata, assim, de transferência de responsabilidade, também não de solidariedade subsidiária, pois todos respondem igualmente, não havendo benefício de ordem, isto é, o credor pela lei tem o direito de escolha e de cobrar de um dos devedores toda a dívida.

Conforme se observa do texto acima, tem-se, no inciso I, a solidariedade de fato e, no inciso II, a solidariedade de direito, resultante de deliberação expressa em lei. A lei indica diversas vezes pessoas que não realizaram o fato gerador da obrigação, pretendendo-se, desta forma, garantir o pagamento do tributo através da união legalmente imposta de várias pessoas.

Na substituição completa do contribuinte, não existe mais que se falar em solidariedade, competindo a ele, substituto, a única responsabilidade pela obrigação tributária.

O substituto tributário é aquele que, por disposição legal, é obrigado ao pagamento do imposto em lugar do contribuinte.

Alfredo Augusto Becker refere:

Existe substituto legal tributário toda vez em que o legislador escolher 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. (BECKER, 2013, p. 549)

Constata-se que o substituto legal tributário passa a ser o único a ocupar o polo negativo da relação jurídica tributária, pressupondo a exclusão da responsabilidade da pessoa substituída, o contribuinte.

Legalmente, no caso de substituição tributária, o contribuinte se ausenta do polo negativo da relação jurídica, ficando sobre a competência do substituto a obrigação de cumprir as prestações materiais e formais do encargo, conseqüentemente, tendo o direito de impugnar o lançamento tributário contra si feito ou requerer repetição de indébito se julgar indevido o valor lançado. Entende-se que o substituto é devedor originário da obrigação tributária, por dívida própria e não dívida alheia, razão de enquadrar-se em uma sujeição passiva direta e não indireta.

Vale lembrar que o substituto não dispõe de instrumentos jurídicos tributários para ir contra a pessoa do substituído, ou seja, do contribuinte. Porém, seria possível aplicar o direito de regresso, consubstanciado no direito civil, tendo por

objetivo garantir a recomposição do seu patrimônio, em casos de possíveis agravos financeiros provocados pelo substituído.

Em relação aos responsáveis por substituição, todas as penalidades incididas, moratórias ou pecuniárias resultantes de multas, ficam sob sua responsabilidade, pois, nesse caso, a relação jurídica é exclusiva entre o Estado e o substituto tributário, sendo este, o único devedor. Se houve a prática de um ilícito, sob as vistas do sujeito ativo, o culpado é o substituto e de mais ninguém, cabendo a ele a reparação do dano.

E se o substituto não quitar o débito, poderia o Estado ir contra o contribuinte original?

De acordo com Amílcar Falcão:

O que caracteriza a solidariedade é, exatamente, a faculdade que tem o credor de escolher o devedor contra o qual agirá. Ora, isto não se passa com a substituição. Pelo contrário, há mesmo uma dúvida, quanto, a saber, se o fisco pode, uma vez esgotado o patrimônio do substituto ou na impossibilidade de obter deste o tributo, ir haver do substituído sua prestação. Giannini acha que não, salvo expressa disposição de lei em contrário. Entretanto, a doutrina prevalente é no sentido de que tal é possível, salvo expressa vedação em lei. (FALCÃO, 2013, p. 88)

O mesmo autor acrescenta:

Com efeito, ao contrário do que sucede na solidariedade (e é, de resto, o que essencialmente a caracteriza), não há na substituição, em princípio, concorrência, na mesma obrigação, de substituto e substituído, cada um obrigado de per si à dívida pro toto, de modo a permitir à Fazenda a escolha do devedor contra o qual agirá. Ao invés disso, na substituição, salvo expressa disposição contrária, só ao substituto compete, em caráter principal, a idoneidade para ser sujeito passivo da correspondente relação tributária, assumindo esse, como tal, isto é, como responsável, o lugar do contribuinte, para excluí-lo, em regra, inteiramente. (FALCÃO, 2013, p. 88)

Tudo, conseqüentemente, surge da lei, porém se a lei expressamente institui a figura do substituto tributário, é inegável o fato de que o legislador admita a posição de exonerar o substituído da obrigação, eliminando-o do foco da atuação da Fazenda, decisão da qual não cabe arrependimento futuro.

2.3 O fato gerador e o fato gerador presumido

O fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é a operação que origina a circulação de mercadoria e a prestação de serviço de transporte e de comunicação. A obrigação tributária do imposto ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento ou sobre a prestação do serviço, podendo ainda, a lei eleger outro momento. Esses momentos somente identificam oficialmente, no tempo e no espaço, a ocorrência da preexistente operação mercantil, sendo que a obrigação tributária no ICMS está vinculada a ocorrência da operação.

O fato gerador do ICMS é definido pelo próprio texto constitucional e compreende não só as operações de circulação de mercadorias, como também, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações tenham origem no exterior.

Segundo Costa (1978, ps. 86, 87 e 94) “a circulação é a saída de operações que levam as mercadorias da fonte de produção até o consumo final de acordo com a sua natureza e finalidade”.

Com a Emenda Constitucional nº 03/1993, que inseriu o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, a complexidade fica maior:

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. (BRASIL, 2017, p.87)

Fica evidente que o legislador constitucional, no empenho de tributar toda a cadeia comercial até o consumo, não só muda a figura do sujeito passivo da obrigação tributária, como ainda, inova ao criar a figura do fato gerador presumido, que não existia no sistema tributário brasileiro. A lei sugere a presunção de que em uma operação com mercadoria, a mesma irá sempre alcançar o consumidor final e utilizando-se do valor agregado, que é um percentual que incide sobre a base de cálculo do substituto tributário e que presumidamente representa o valor do produto no consumo final, tributa toda a cadeia, com a ressalva de que se o produto não chegar ao destino final, haverá a restituição imediata do valor pago.

Deve-se observar que o conceito tradicional do fato gerador, por incidir em cada momento da operação mercantil, pode não abranger os objetivos pretendidos pelo Fisco que é a antecipação do imposto referente à cadeia comercial, entretanto, representa maior segurança para o contribuinte, uma vez que individualiza com

precisão o montante do imposto a ser recolhido e só se efetiva com a ocorrência do fato imponible, operação ou prestação mercantil.

Edvaldo Brito entende que:

A hipótese do fato gerador é a descrição da figura do fato jurídico gerador de uma obrigação, ou seja, de um vínculo jurídico que une pessoas em pólos distintos: o da pretensão e o da prestação. Essa descrição, entre nós, somente pode ser feita por norma jurídica a nível de lei, a partir da maior das leis do sistema jurídico, a Constituição, quando debuxa a regra de competência tributária. (BRITO, 1996. p. 44)

Ives Gandra da Silva Martins define a hipótese de incidência do ICMS que tem como aspecto material o fato decorrente da iniciativa do contribuinte que sugira movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo. (MARTINS, 1996).

O mesmo autor em outro parecer expõe:

[...] o princípio da legalidade, que vincula a incidência do fato gerador à imposição tributária, é direito individual do contribuinte, motivo por que não poderia um dispositivo ainda que constitucional considerar que possa haver imposição sem fato gerador. E ainda: "A própria denominação utilizada no § 7º de 'fato gerador presumido' – isto é, 'fato gerador fictício', 'pretendido', mas não 'ocorrido', - demonstra que o legislador supremo criou autêntico empréstimo compulsório, a ser devolvido sempre que o fato gerador '*spielberguiano*' de 'efeitos especiais', inexistente, a não ser na imaginação das autoridades fiscais, não venha a ocorrer. (MARTINS, 1996, p. 59)

Ives Gandra da Silva Martins comenta sobre a constitucionalidade da substituição tributária:

Ainda que não-cumulativo, nenhum tributo poderá ser exigido antes da ocorrência do fato gerador. Nesta conformidade, a EC nº. 3/93 é inconstitucional quando permite que a lei exija o pagamento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. (MARTINS, 1995, p. 90)

Ainda, de acordo com o mesmo autor, "[...] criou-se a teoria do "*wishfull thinking*" em direito, vale dizer, o que se deseja ver realizado no futuro é tido como realizado no presente, mesmo que nunca venha a realizar-se o desejado". (MARTINS, 1996, p. 59).

A questão do exato momento em que surge a obrigação tributária não é das mais difíceis, sendo ela criada abstratamente por lei no art. 114 do CTN, e se concretiza com o fato gerador. Assim, inicia-se a obrigação tributária, pois até esse momento, existia a hipótese de incidência tributária. Isto é, o fato gerador seria a

materialização dessa hipótese; tais fatos serão fatos imponíveis, aptos, logo, a darem procedência a obrigações tributárias. (BRASIL, 2012).

Alerta-se para a impropriedade do § 7º do art. 150 da Constituição Federal, ao conter a expressão "fato gerador presumido", entendendo, assim, que tal dispositivo refere à figura do "fato jurídico tributário fictício" e não a do "fato gerador presumido". (BRASIL, 1988).

A adequada nomenclatura referente à expressão "fato gerador", considera sua ligação com o fenômeno substituição tributária, pois a operação de circulação de mercadorias termina na realidade em um ato mercantil e a antecipação do recolhimento do imposto devido em uma etapa futura e incerta, criando um "fato gerador presumido", longe de ser pacífico por boa parte dos doutrinadores. Segundo Melo (2005, p. 105) "é a imposição de um ônus tributário sobre riqueza inexistente, fatos aleatórios, negócios meramente presumidos".

Também se pode observar que o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal faz menção ao "fato gerador presumido" sem, contudo, defini-lo. Assim, presumir, segundo o significado pelos dicionários, é o mesmo que supor antecipadamente, prever, pressupor. A doutrina do Direito nos instrui que as presunções podem ser legais, quando deliberadas em lei, ou humanas, quando se originam do raciocínio do homem. Afirma-se então que, "as presunções legais, como as humanas, extraem de um fato conhecido, fatos ou consequências prováveis, que se consideram verdadeiros, considerando a probabilidade de que realmente o sejam" (AMARO, 2016, p.299-300). As presunções legais são divididas pela doutrina em relativas que são as denominadas *juris tantum* e em absolutas, as denominadas *juris et de jure*. As primeiras são passíveis de serem refutadas por prova em contrário, enquanto as segundas, não.

No que se refere ao fenômeno da substituição, o substituto, apesar de não ter realizado o fato imponível, admite, por conta da lei como o verdadeiro sujeito passivo de obrigação tributária, tendo de responder tanto pelo adimplemento da principal, como pelo cumprimento das acessórias que lhe são decorrentes.

De acordo com Ives Gandra da Silva Martins, com a EC nº 03/93, a despeito da visão dos tribunais, parece haver ferimento ao princípio da tipicidade, pois se cria:

A possibilidade, de o contribuinte ter de pagar sobre algo que não aconteceu, sobre fato econômico inexistente. Isso não havia no sistema

tributário que, pelo princípio da legalidade, determina que o fato gerador é que já dá início à obrigação tributária. (MARTINS, 1996, p. 60)

A EC nº 03/93, ao antecipar a possibilidade do fato gerador presumido, deu suporte aparente para que a Lei Complementar nº 87/96 pudesse regulamentar a antecipação do tributo, porém não evitou acentuar reservas quanto ao regime. (BRASIL, 1996).

Portanto, a que se refere à substituição subsequente, que parte da doutrina nomeia de substituição "para frente" e parte a denomina de progressiva, que se liga a fato futuro e incerto, e por estar longe de se efetivar é apontado de fato gerador presumido, encontrando embasamento no adicionado § 7º do art. 150 da Constituição Federal, o que tem gerado várias discussões quanto à sua validade, mas se mantém pelo judiciário, como é o caso do STJ, assegurando que:

[...] é admissível a exigência do recolhimento antecipado do ICMS pelo regime de substituição tributária. Inteligência do art. 155, § 2º, XII, "b", da CF/88, do art. 34, §§ 3º e 8º, do ADCT, dois arts. 121 e 128 do CTN, do Decreto-lei nº. 406/68, da Lei Complementar nº. 44/83, dos Convênios nº. 66/88 [...]. (BRASIL, 1996)

O STJ no julgamento em 18/04/2006 decidiu:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. ORIENTAÇÃO DO STF (ADIN 1.851/AL).

1. Acórdão embargado segundo o qual a venda por preço inferior ao presumido não gera direito à compensação/repetição de indébito, em caso de recolhimento antecipado na substituição tributária para frente.

2. Embargos de declaração nos quais se sustenta a existência de omissão/contradição no julgado embargado, "por não atentar-se ao fato de que tal matéria está sendo julgada novamente, conforme podemos observar nas palavras do Ministro Cezar Peluso, relator da ADI nº. 2.777, em julgamento proferido no dia 27 de novembro de 2003, quase dois anos após o julgamento da ADI nº. 1.851; bem como ao deixar de aplicar ao caso o princípio da proporcionalidade".

3. Asseverando o acórdão embargado que "em 08 de maio de 2002, O Plenário do Pretório Excelso, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.851, decidiu pela constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, em virtude do disposto no § 7º do art. 150 da CF, e considerando ainda a finalidade do instituto da substituição tributária, que, mediante a presunção dos valores, torna viável o sistema de arrecadação do ICMS. Em consequência, ficou estabelecido, no âmbito daquela egrégia Corte, que somente nos casos de não realização do fato imponible presumido é que se permite a repetição dos valores recolhidos, sem relevância o fato de ter sido o tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído" revela-se inadmissível, em sede de embargos, pretender a revisão do julgado, em manifesta pretensão infringente.

4. Deveras, é cediço que inócurrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, não há como prosperar o inconformismo, cujo real objetivo é a pretensão de reformar o decisum, o que é inviável de ser revisado em sede de embargos de declaração, dentro dos estreitos limites previstos no artigo 535 do CPC.

5. Embargos de declaração rejeitados. Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, rejeitar os embargos de declaração, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda, José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Resumo Estruturado: Aguardando análise. (BRASIL, 2006, p. 189)

O Supremo Tribunal Federal decidiu:

Parte(s): REQTE.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC ADVDOS. : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTROS ADVDA.: FERNANDA GUIMARÃES HERNANDEZ REQDO. : GOVERNADOR DO ESTADO DE ALAGOAS ADVDOS. : PGE-AL ALUISIO LUNDGREN CORRÊA REGIS E OUTROS REQDO. : MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA REQDOS. : SECRETÁRIOS DE FAZENDA, FINANÇAS OU TRIBUTAÇÃO DOS ESTADOS DO ACRE, ALAGOAS, AMAPÁ, AMAZONAS, BAHIA, CEARÁ, ESPÍRITO SANTO, GOIÁS, MARANHÃO, MATO GROSSO, MATO GROSSO DO SUL, MINAS GERAIS, PARÁ, PARAÍBA, PIAUÍ, RIO DE JANEIRO, RIO GRANDE DO NORTE, RIO GRANDE DO SUL, RONDÔNIA, RORAIMA, SERGIPE, TOCANTINS E DO DISTRITO FEDERAL.

Ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, INC. 2º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário

valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

Decisão:

O Tribunal, por unanimidade, conheceu, em parte, da ação e, nesta parte, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e o Presidente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, julgou improcedente o pedido formulado na inicial e declarou a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº. 13, de 21 de março de 1997. Falaram, pela requerente, Confederação Nacional do Comércio - CNC, o Dr. Hamilton Dias de Souza, pelos requeridos, Governador do Estado de Alagoas, o Dr. Aluísio Lundgren Corrêa Regis, Procurador do Estado, e, pelo Governador do Estado de Minas Gerais, Dr. José Alfredo Borges, Procurador do Estado. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 08.05.2002. (BRASIL, 2002, p. 60)

De acordo com o Adin 1851-4 - AI, para que se possa ter por justificado e legítimo o regime da substituição tributária "para frente" é indispensável compreender que o direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente sob a rubrica de tributo acontece não somente quando o fato jurídico tributário presumido não se concretiza, mas igualmente na hipótese mais comum de não realizar-se nas proporções previstas no período do recolhimento, sob pena de sujeitar o contribuinte ao pagamento do imposto maior do que o devido e, também, de se ter por inócua a própria previsão constitucional de restituição do excesso. (MELO, 2005).

O Ministro Ilmar Galvão, em seu voto expõe:

A substituição tributária é instituto que se acha envolto em séria controvérsia, notadamente quando se trata da substituição progressiva, ou para frente, que foi considerada inconstitucional por não poucos tributaristas, mesmo depois de expressamente autorizada pela EC 03/93. [...] Para o conceituado tributarista, muito se tem discutido sobre a natureza jurídica da substituição, anotando Héctor Villegas que as realidades legislativas conduzem a que o jurista tributário não tenha, às vezes, outro remédio senão ser pragmático. Além da finalidade arrecadatória, permite o instituto seja alcançada maior justiça fiscal, pela distribuição equitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação. [...] A matéria acabou contemplada pela EC 3/93, que introduziu, no art. 150 da CF/88, o § 7º, segundo o qual [...]. O Dispositivo, indubitavelmente, não criou a substituição tributária progressiva, visto que já integrava o sistema tributário, havendo inovado, entretanto, primeiramente, ao instituir o fato gerador presumido e, depois, ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não se tiver ele realizado. Ao autorizar a atribuição a outrem da condição de responsável pelo pagamento de tributo cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, na verdade, antecipou, o novo dispositivo, o momento do surgimento da obrigação e, conseqüentemente, da verificação do fato gerador que, por isso mesmo, definiu como presumido. Entretanto, ao erigir a cláusula de restituição imediata e preferencial e, categoria de elemento integrante do instituto, praticamente inviabilizou a aplicação deste, antes que houvesse sido editada a lei

complementar reguladora da referida cláusula de salvaguarda. Como a providência somente veio a concretizar-se por meio da LC 87/96, forçoso é entender que, de 18.03.93, data da publicação da EC 03/93, até 13.09.96, quando veio à luz a LC 87/96, a substituição esteve, mais uma vez, ausente do sistema jurídico tributário brasileiro, por falta de regulamentação. A substituição progressiva, ou para frente, [...] impede a sonegação sem prejudicar a garantia do crédito tributário, visto que o tributo pelas operações subseqüentes, até a transferência da mercadoria ao consumidor final, é recolhido sobre o valor agregado. 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. São das mais diversas naturezas as objeções feitas por renomados tributaristas à substituição tributária progressiva [...] Todas essas objeções, entretanto, foram afastadas pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 213.396 [...]. Trata-se de regime a que, na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso dos veículos, cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontece com a energia elétrica etc., razão pela qual só eventualmente poderão verificar-se excessos de tributação. Por derradeiro, não é difícil demonstrar que o fato gerador presumido não constitui óbice à exigência antecipada do tributo. Em primeiro lugar, por que foi instituído pela própria Constituição, havendo sido regulamentado, como se viu, por lei complementar que lhe definiu a base de cálculo. Ao fazê-lo, cuidou o legislador de prefixar uma base de cálculo cuja estimativa se aproxime o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor às leis de mercado, para não onerar o contribuinte e tampouco prejudicar o Fisco. [...] O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos, não se revestem do caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim. Não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer da parte do Fisco, quer da parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade. Por isso mesmo, a salvaguarda estabelecida na Constituição em favor deste último, representada pela imediata e preferencial restituição do valor do imposto (o qual, na conformidade do art. 10, § 1º, da LC 87/96, deverá ocorrer em noventa dias, sob pena de creditamento do respectivo valor, devidamente atualizado, em sua escrita fiscal) é restrita à hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido. Admitir o contrário valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução de custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária. Não seria, realmente, de admitir que, diante desses efeitos práticos, decisivos para a adoção da substituição tributária, viesse o legislador criar mecanismo capaz de inviabilizar a utilização do valioso instituto, como a compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação, determinado o retorno da apuração mensal do tributo, prática que justamente teve por escopo obviar. [...] Pelas razões

expostas, meu voto, em conclusão, conhece apenas em parte da ação e, nessa parte, julga-a improcedente. (BRASIL, 2002, p. 171)

Dos nove Ministros, três que participaram da sessão plenária em que houve o referido julgamento tiveram posições contrárias ao entendimento apoiado pela maioria. O Ministro Carlos Velloso liderou a dissidência, ao qualificar o conteúdo do parágrafo 7º, do art. 150, como garantia constitucional do contribuinte, constituindo verdadeira e insuperável limitação ao poder de tributar do Estado. (BRASIL, 2002).

Conforme o Ministro Carlos Velloso (2002), para conferir eficácia plena à referida garantia constitucional, os valores recolhidos a mais teriam de ser, imediatamente, restituídos. Assim sendo, o Ministro Celso de Mello (2002), que também apoiou à tese contrária, compreendeu que o excesso resulta em cobrança indevida e não corroborada pela Constituição Federal. O presidente, Ministro Marco Aurélio de Mello (2002), além de referendar a argumentação contrária, entendeu que a sistemática levada a efeito pela Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97 propiciaria "enriquecimento sem causa do Estado" para em seguida concluir: "Assusta-me até mesmo a jurisprudência que vem se formando no tocante à relação tributária, nesta Corte, dia após dia, desequilibrando-se o embate que a Carta da República visa a equilibrar", finalizando que o Estado dificilmente presume valor inferior a servir de base de cálculo para a tributação antecipada e pontuado da forma seguinte: "Não acredito na boa vontade do Estado". (BRASIL, STF, 2002, p. 186).

Passou-se, então, a analisar a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. A r. decisão é inaugurada com a assertiva, entre outras de menor importância, de que:

Ao autorizar a atribuição a outrem da condição de responsável pelo pagamento de tributo cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, na verdade, antecipou, o novo dispositivo, o momento do surgimento da obrigação e, conseqüentemente, da verificação do fato gerador que, por isso mesmo, definiu como presumido, tendo admitido como válida essa antecipação do momento do surgimento da obrigação. (BRASIL, 2002).

Ocorre que o vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo surge com a ocorrência do fato jurídico tributário. Nesse campo, a Ordenação Tributária Alemã (RAO), já determinava que "a dívida tributária nasce ao produzir-se a situação de fato que, segundo a lei, dá lugar ao imposto". (ATALIBA, 2004, p. 62).

Ainda, conforme Geraldo Ataliba (2004) para que haja a incidência da norma tributária é necessária a subsunção, que “é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente a descrição que dele faz a lei”. O fato jurídico tributário constitui um fato concreto, que configura a descrição abstrata assentada na lei. É a realização daquilo que nela está previsto. Assim, é imperioso aduzir que o fato jurídico está para o antecedente normativo, assim como, em homenagem à lógica, o objeto está para o conceito. (ATALIBA, 2004, p. 62)

Desta forma, se a regra-matriz de incidência do ICMS é consubstanciada pelo fato de "circular mercadoria", isto é, a realização, por comerciante ou igualado, de operação jurídica mercantil que importe circulação, entendida juridicamente como mudança de titular, de objeto de mercancia, como se pode admitir que ele incida antes da ocorrência desse evento. Não se pode alegar que o legislador dispõe de liberdade ao construir as normativas, já que se sugere a tributar algo que ainda não aconteceu. O entendimento de que ele presumivelmente ocorrerá não elimina a deficiência da tributação antecipada. (ATALIBA, 2004, p. 62).

Paulo de Barros Carvalho elucidada:

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la. (CARVALHO, 2016, p. 243)

Roque Antônio Carrazza conclui:

Convém assinalar que só quando houver a subsunção do fato à norma (ou, em termos mais técnicos, do conceito do fato ao conceito da norma, como precisa Karl Engisch) é que nascerá o tributo. Por conseguinte, ocorrido o fato imponible, nasce a obrigação tributária, que vincula sujeito passivo ao sujeito ativo, conferindo, a este, o direito subjetivo à percepção do tributo e impondo àquele, o dever jurídico de efetuar o pagamento do mesmo. (CARRAZZA, 2015, p. 56)

Consta da r. decisão que a EC 3/93:

Ao erigir a cláusula de restituição imediata e preferencial e, categoria de elemento integrante do instituto, praticamente inviabilizou a aplicação deste, antes que houvesse sido editada a lei complementar reguladora da referida cláusula de salvaguarda. Como a providência somente veio a concretizar-se por meio da LC 87/96, forçoso é entender que, de 18.03.93, data da publicação da EC 03/93, até 13.09.96, quando veio à luz a LC 87/96, a substituição esteve, mais uma vez, ausente do sistema jurídico tributário brasileiro, por falta de regulamentação. (BRASIL, 2002)

O STF tem o posicionamento que desponta no período compreendido pela data da edição da EC 3/93 até a edição da LC nº 87/96, o ICMS não pode ser exigido por intermédio da substituição tributária, por ausência de regulamentação a ser levada a efeito pelo veículo legislativo apropriado. Assim, a despeito de não ter sido consignado na decisão, é direito do contribuinte, sujeito passivo, recuperar os valores relativos ao imposto recolhido pelo referido regime no período assinalado. (BRASIL, 2002).

Conseqüentemente, a r. decisão, assinala:

Trata-se de regime a que, na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso dos veículos, cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontecia até recentemente com os combustíveis; e como acontece com a energia elétrica etc., razão pela qual só eventualmente poderão verificar-se excessos de tributação. (BRASIL, 2002, p. 166)

Admitir que "só eventualmente poderão verificar-se excessos de tributação", não é razoável. [...] "Com direitos e garantias individuais, não se deve fazer concessões". (BRASIL, 2002, p. 163 e 166). A alegação de que ao fazê-lo, possa estipular base de cálculo, assim, o legislador cuidou de prefixar uma base de cálculo cuja estimativa se aproxime da realidade, ajustando o respectivo valor às leis de mercado, para não sobrecarregar o contribuinte e nem prejudicar o Fisco. Mas, isso não diminui a ilegalidade da tributação antecipada, embasada em valores presumidos.

A r. decisão consta:

Por isso mesmo, a salvaguarda estabelecida na Constituição em favor deste último, representada pela imediata e preferencial restituição do valor do imposto (o qual, na conformidade do art. 10, § 1º, da LC 87/96, deverá ocorrer em noventa dias, sob pena de creditamento do respectivo valor, devidamente atualizado, em sua escrita fiscal) é restrita à hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido. (BRASIL, 2002)

A r. decisão visa a restituição imediata e preferencial do valor pago só será cabível caso não ocorra o fato gerador presumido. Deste modo, ficaria à margem

desse benefício o fato jurídico tributário que ocorresse, no entanto, com base de cálculo inferior àquela que serviu como critério para a tributação antecipada. Mas, mesmo assim, esse raciocínio também é improcedente. (BRASIL, 2002).

Por isso, não é impróprio dizer que não se confere o fato jurídico tributário nos exatos termos em que foi presumido, para fins de restituição, equivale a não ocorrência do fato gerador, o que implica o direito do contribuinte em recuperar, imediatamente, os valores que recolheu indevidamente.

O instituto visa evitar, a necessidade de fiscalização dos contribuintes, centralizando a máquina fiscal do Estado em um universo consideravelmente menor, com relevante redução de custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Assim, propiciando maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária. (BRASIL, 2002).

Portanto, separar dos princípios que guiam o sistema constitucional tributário, em nome da comodidade fiscal, não constitui solução coerente com a ordem jurídica, de modo a se distanciar dos ideais de Justiça. Logo, entende-se pelo que foi elucidado no presente trabalho, que necessita de revisão esse acordo firmado pelo Supremo Tribunal Federal.

3. DA INCOMPATIBILIDADE DA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A substituição tributária confere a terceiro o dever de recolher previamente o tributo que seria devido em operação subsequente. O terceiro, também denominado substituto, não guarda nenhuma relação com o fato gerador tributado pelo regime da substituição, porém, se vê responsável pelo recolhimento em decorrência de expressa disposição legal.

Nota-se, no entanto, que o substituído, que é aquele que efetivamente realiza o fato gerador da obrigação, não se torna responsável pela obrigação, uma vez que não perde sua condição de Contribuinte.

O contribuinte de direito, no regime de substituição tributária, realiza o fato gerador, entretanto, a obrigação tributária surge com o substituto, eliminando o substituído da relação jurídico-tributária.

Assim sendo, seria impossível conferir, por responsabilidade, ao contribuinte substituído o dever pelo recolhimento do imposto, pela simples razão de que o contribuinte não pode ser responsabilizado *strictu sensu*. A doutrina não tergiversa do acima mencionado, pois como enfatiza Paulsen e Melo (2016, p. 148) “as relações jurídicas devem ficar adstritas às imposições tributárias quando ocorre a subsunção do fato imponible (situação concreta) à imagem normativa (substituição abstrata)”.

A pretensão do fisco de receber o crédito tributário do substituído ofende o princípio da legalidade, *ex vi* do disposto nos artigos 113, 139 e 141, todos do Código Tributário Nacional.

Decomain corrobora com este pensamento ao afirmar que:

Já o crédito tributário é distinto da própria obrigação. A obrigação tributária principal é o vínculo jurídico entre o sujeito ativo, credor, e o sujeito passivo, devedor. O crédito tributário representa, a seu turno, o próprio objeto desse vínculo jurídico, ou seja, representa a quantia em dinheiro que o sujeito passivo tem o dever de entregar ao sujeito ativo. A obrigação tributária nasce da lei, e surge com a tão-só ocorrência do fato gerador. Já o crédito tributário, porém necessita ser apurado, em cada caso. (DECOMAIN, 2000, p. 532)

Deste modo, o contribuinte e o responsável tributário são pessoas inteiramente diversas. Machado ressalta que:

O contribuinte é responsável, em sentido amplo, porque se coloca em estado de sujeição. O responsável, em sentido estrito, é aquele QUE NÃO SENDO CONTRIBUINTE, também se coloca nesse estado de sujeição, em virtude de dispositivo legal que lhe atribui responsabilidade tributária. (MACHADO, 1999, p. 112)

Portanto, não se pode atribuir, no regime de substituição tributária, a responsabilidade ao contribuinte de direito, porque este não pode exercer a condição de contribuinte e responsável tributário, como previsto no art. 121, II, do Código Tributário Nacional, sendo deste modo, excluído da obrigação tributária.

Em contrapartida, seria inadequado atribuir-se a responsabilidade ao substituído, já que este não tem meios para verificar a regularidade do substituto, especialmente se o ICMS foi discriminado nas notas fiscais e incluído no preço do produto adquirido.

Deste modo, mesmo que o Fisco tenha a intenção de atribuir ao substituído a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, que não tenha sido devidamente recolhido pelo substituto, não pode mais se usar da sistemática do regime de substituição tributária, mas, simples sistema ordinário, comum, de débito e crédito.

Não existindo constituição do crédito, não se pode falar em multa por não recolhimento ou por não preenchimento dos requisitos da legislação de regência, uma vez que o acessório prossegue o principal.

Tem-se a noção básica na tributação de que a sujeição passiva direta se determina involuntariamente de disposição expressa em lei, bastando à ocorrência do fato gerador descrito na norma. Isto significa dizer que, o contribuinte de dada exação nada mais é que aquele que realiza o tipo normativo que descreve a situação fático-jurídica tributável.

O sujeito passivo direto tem relação estrita, direta e pessoal, com o fato gerador do tributo, ainda que somente jurídica, não sendo basicamente fática. É o que dispõe o art. 121, Parágrafo Único, inciso I, 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:

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. (BRASIL, 2012, p. 731)

O Fisco, ao imputar a responsabilidade ao Substituído por solidariedade ao Substituto pelo pagamento do tributo, lesa o Código Tributário Nacional, que constitui, em seu art. 124:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único: A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (BRASIL, 2012, p.731)

Na hipótese do inciso II, está nítido, que o Código Tributário Nacional exija a expressa definição por lei ordinária das hipóteses legais que permitam ao Fisco atribuir a terceiro a obrigação pelo pagamento do crédito tributário.

No que toca à disposição do inciso I, esta deve ser interpretada com maior cuidado. É certo que tal disposição é ampla e de difícil compreensão. Deve-se inferir o óbvio: O substituído tem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador?

Vale definir-se o que seria este interesse comum, bem como, qual seria a circunstância que constituiu o fato gerador.

Amaro enfatiza que:

O evento que provoca a solidariedade não integra a definição legal do fato gerador (hipótese de incidência ou fato gerador abstrato). Mas esse evento pode matizar o fato gerador concreto, cujo elemento subjetivo, no pólo passivo, nasce plúrimo. Vale dizer, ocorrido o fato gerador, desde logo mais de uma pessoa ocupando a posição de sujeito passivo, como se dá nas hipóteses de comunhão de interesses de duas ou mais pessoas na situação em que se traduza o fato gerador; realizado este, todas as pessoas figuram como sujeitos passivos solidários. (AMARO, 2016, p. 292-293)

Portanto, pode-se concluir que para que haja a solidariedade no pressuposto do inciso I, do artigo retro, ambos os sujeitos deverão contribuir para a realização do fato gerador da exação. Com efeito, pode-se dizer que, para que haja a sujeição passiva por solidariedade, deve haver a concomitância de condutas na realização de um único fato gerador.

Jardim (2008, p. 227), destaca que solidariedade é “a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação.”

Na tributação pelo ICMS há um e somente um obrigado em cada fase da cadeia produtiva. Não assumem a obrigatoriedade os demais participantes da cadeia, mas unicamente aquele que promova a circulação da mercadoria.

Na operação concretizada entre o substituto e o substituído, não existe a incidência do tributo, em razão da imunidade conferida pela Constituição Federal, em seu art. 155, § 2.º, inciso X, alínea “b”. Assim, o fato gerador que ensejaria a tributação pelo ICMS seria a circulação da mercadoria do substituído ao consumidor final.

No Regulamento do ICMS - RICMS competiria ao substituto o recolhimento antecipado dos valores relativos à operação realizada entre o substituído e o consumidor final. Se, entretanto, o substituto não efetua o recolhimento antecipado, é óbvio, inobjetable que inexistente solidariedade passiva, posto que não haja, ainda, o fato gerador da obrigação.

3.1 Da Responsabilidade Supletiva

O art. 128, do CTN, diz que havendo a substituição tributária, a lei poderá imputar ao contribuinte, em caráter supletivo a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação.

É preciso atentar-se, contudo, para a expressão consignada no referido dispositivo legal, segundo o qual a responsabilidade do contribuinte será atribuída “em caráter supletivo.” Isso significa dizer que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo ou implemento da obrigação tributária tal qual definida no art. 113, §1.º (obrigação principal) somente será re-deslocada para o contribuinte se e quando verificada a total insolvabilidade do substituto tributário.

Paulsen destaca:

O ideal é que a lei que estabeleça a substituição tributária disponha inequivocamente sobre a matéria. Caso não o faça, tenho que a conclusão terá de ser no sentido de que a responsabilidade do contribuinte é supletiva, de maneira que lhe deve ser assegurado o benefício de ordem. (PAULSEN, 2011, p. 661-662)

Ou seja, à luz do art. 128 do Código Tributário Nacional, assim, o implemento à obrigação tributária somente poderá ser solicitado do substituído

depois da constatação de que o substituto tributário não poderá arcar com o crédito tributário.

Então, a responsabilidade subsidiária ou supletiva é quando a exigência deve ser feita de modo prioritário sobre o contribuinte, sendo admissível exigir-se do responsável somente na hipótese de a execução sobre o primeiro restar frustrada pela carência de patrimônio. Estabelece-se, portanto, uma ordem de exigência: inicialmente, cobra-se do contribuinte, unicamente após cobra-se do responsável. É o caso do CTN, art. 133, II, onde estabelece que na suposição de alienação de fundo de comércio ou estabelecimento comercial ou industrial ou profissional, em que o alienante não interrompe suas atividades empresariais ou, descontinuando, retornar a exercê-las dentro de um período de 6 meses a contar da alienação. Nesse episódio, responde o alienante, eis que, provavelmente, a cobrança sobre ele será factível, uma vez que permanece na operação, reservando-se à Fazenda, o direito de sustentar a execução contra o adquirente (responsável) caso se torne impraticável a cobrança sobre o alienante (contribuinte). (SABBAG, 2016).

Importa, ainda, destacar que se o substituído não participou da ocorrência do fato impeditivo do recolhimento do tributo, isto é, não concorreu de forma alguma para a suposta e ilícita conduta administrativa de não reter ICMS, não será, portanto, legítimo aplicar-lhe qualquer multa, em consequência de outra pessoa não haver recolhido o imposto.

A responsabilidade pelo recolhimento das multas não poderia ocorrer, pois esta penalidade ligada à natureza da conduta da empresa substituta e, portanto, intransmissível.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não há dúvida da importância do regime de substituição tributária para os Estados da federação, sob o ponto de vista do ingresso antecipado de receita e da praticidade fiscal.

Há realmente procedência em relação às críticas a alguns aspectos do regime, sobretudo, quanto ao surgimento da obrigação tributária e a composição da base de cálculo para efeito de retenção na fonte, por não definir com precisão o valor do imposto a ser recolhido e o momento correto do nascimento da obrigação tributária.

O ICMS tal como previsto na Constituição Federal é um imposto que incide sobre a circulação de mercadorias, incidindo em cada uma das etapas circulatórias e em relação ao valor pelo qual se der a respectiva operação.

Grande parte da doutrina nacional entende que a Emenda Constitucional nº. 03/93, ao dispor sobre a "sujeição passiva tributária antecipada" afrontou diretamente os Princípios Constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva ("direitos" individuais fundamentais do sistema jurídico brasileiro) e tampouco respeita o verdadeiro Estado Democrático de Direito, caracterizando-se uma flagrante inconstitucionalidade (falta de fundamento constitucional de validade).

A jurisprudência dos Tribunais Superiores (mais especificamente, do Superior Tribunal de Justiça) encontrava-se, em uma fase inicial, dividida acerca da possibilidade jurídico-constitucional da denominada "substituição tributária para frente". Contudo, atualmente, prevalece o entendimento naquela Corte de que esta é juridicamente possível. É imprescindível ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em nenhum momento, apreciou a matéria, levando em consideração a relevância dos Princípios Constitucionais da Igualdade e da Capacidade Contributiva.

Os limites da competência legal da substituição tributária estão estabelecidos no texto constitucional que, uma vez não respeitados, maculam a possibilidade de antecipação do encargo tributário.

A antecipação do fato gerador representa uma ofensa à hipótese de incidência no seu aspecto temporal não só pelo ferimento das normas constitucionais anteriormente apresentadas, mas também, por desrespeito aos aspectos formais e materiais, em uma evidente e abusiva invasão de competência.

Seria, pela maioria dos doutrinadores, inconstitucional a substituição tributária para frente no ICMS.

Vencido o questionamento da compatibilidade constitucional da substituição tributária, conclui-se que restam contradições de ordem técnica neste instituto e que dizem respeito à validade eficaz das normas que lhe dão suporte, quer seja pela indelegabilidade, quer seja pela mera presunção do fato gerador e de base de cálculo.

Desde o início da vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, que os governos, não só estaduais, vêm constantemente buscando aumentar suas receitas, e essa decisão do STF veio perfeitamente a calhar em relação a essa busca constante por receitas tributárias.

Assim, a solução que se apresenta mais razoável, para solucionar os problemas apresentados, seria a figura da substituição tributária da forma como ocorrem nas outras modalidades tributárias. Sem considerar a tributação por meio de margem de agregação, evitando assim, a presunção no direito tributário, que deve sempre que possível ser afastada. Desse modo, poder-se-ia ter a figura da sujeição passiva no ICMS, preservando o interesse dos estados, tornando mais racional a cobrança do imposto, atendendo, também, os requisitos de segurança quanto à determinação do crédito tributário, fundamental em qualquer sistema tributário.

No que pertence ao aspecto da responsabilidade tributária, foram citadas as várias posições na doutrina. As expressões “sujeito passivo direto” ou “indireto”, utilizadas durante o presente estudo, são consagradas pela doutrina. Sujeito passivo direto é o contribuinte. Sujeito passivo indireto é o responsável tributário por substituição ou por transferência.

Para outros doutrinadores, somente são sujeitos passivos tributários aqueles catalogados pela doutrina tradicional como sujeitos passivos diretos. Os indiretos não compõem a relação tributária, sendo figuras administrativas ou civis com repercussões processuais. A doutrina processualista distingue o devedor do responsável. Para eles, a própria obrigação é dividida em dois elementos distintos: a dívida, de caráter pessoal; e a responsabilidade, que é a sujeição do patrimônio a sofrer a sanção civil. O devedor possui ambos, ao contrário do responsável.

É cediço que o CTN prescreve, em seu artigo 128, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros vinculados ao fato gerador da respectiva obrigação,

contudo, a questão ganha complexidade e uma legião de críticos quanto à tributação por substituição tributária, quando ocorre sobre o valor presumido.

Não pode o governo perder de vista que, caso pretenda efetivamente reduzir significativamente a sonegação, não basta que institua mecanismos cada vez mais “eficientes” de fiscalização e controle. Deve se preocupar em cobrar tributos que os contribuintes possam efetivamente pagar e com isto trazer divisas para o Estado.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. Malheiros, 2004.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. In: Substituição e Responsabilidade Tributária. Cadernos de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 49, p. 73, jul./set., 1989.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Lejus, 2013.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

BRASIL. **Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967**. Ementa: Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. Diário Oficial da União - Seção 1 - 31/1/1967, p. 1305 (Publicação Original). Coleção de Leis do Brasil - 1967, p. 74, v. 1 (Publicação Original). Brasília: 1967.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

BRASIL. **Constituição Federal 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas constitucionais nºs 1/1992 a 95/2016, pelo Decreto legislativo nº 186/2008 e pelas Emendas constitucionais de revisão nºs 1 a 6/1994. 51. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2017. (Série textos básicos).

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. 147º da Independência e 80º da República. Brasília: 31 de dezembro de 1968.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Publicado no DOU de 18.3.1993. Brasília, 17 de março de 1993.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 44, de 7 de dezembro de 1983**. Altera o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito

tributário, e dá outras providências. 162º da Independência e 95º da República. Brasília: 7 de dezembro de 1983.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União - Seção 1 - 16/9/1996, p. 18261 (Publicação Original). Brasília: 1996.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. D.O.U de 27.10.1966, e retificado em 31.10.1966. 145º da Independência e 78º da República. Brasília: 25 de outubro de 1966.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Processo EDcl no RMS 19638/GO; Embargos de Declaração no Recurso em Mandado de SEGURANÇA2005/0031275-9.** Rel. Ministro Luiz Fux (1122). Órgão Julgador: T1 - Primeira Turma. Data do Julgamento: 19/09/2006. Data da Publicação/Fonte: DJ 28.09.2006 p. 189. Brasília: 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa, Acórdão, Relatório e os Votos dos Ministros.** Adin nº 1.851-4-AL. Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 13-12-2002. Brasília: 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

BRASIL. **Vade Mecum Saraiva.** Obra coletiva de autoria da editora Saraiva com a colaboração de Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha. 23. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRITO, Edvaldo. Natureza Jurídica Mercantil do ICMS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96.** São Paulo: Dialética, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário.** 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar.** São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional.** São Paulo: Saraiva, 2000.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 7. ed. atualizada por Flavio Bauer Novelli. São Paulo: Noeses, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária – ICMS – IPI – PIS – COFINS**. São Paulo: IOB, 1999.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Substituição do Artigo 150, § 7º da Constituição Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda e ICMS – Problemas Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O ICMS e a LC 87/96**. 1.ed. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. O princípio da capacidade contributiva e a substituição tributária. **Cadernos de Direito Tributário**, p. 100-112. São Paulo: 2005.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2011.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10. ed. rev e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição Tributária Para Frente. **Revista CEJ**, Brasília, v. 1, n. 3, set./dez. 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewArticle/125>>. Acesso em: 27 ago. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SESSAK JÚNIOR, Iaroslau. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Central de Concursos, 2005.

SOARES, Rachel Neves. Breve análise dos tipos de sujeição passiva tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 106, nov 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12495>. Acesso em: 9 set. 2017.

SOUZA, Rubens Gomes de. Parecer - Sujeito Passivo das Taxas. **Revista de Direito Público**, n. 16. São Paulo: RT, 1971.

TORRES, Ricardo Lobo. **Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2001.