

Relações entre substituto e substituído geram ambiguidades



Na [coluna anterior](#), examinei alguns aspectos desse polêmico instituto da

substituição tributária, ao demonstrar que o primeiro desafio que o ministro Luiz Edson Fachin enfrentará em matéria fiscal consistirá em relatar e proferir o primeiro voto no RE 593.849, cujo julgamento decidirá, em sede de repercussão geral, a controversa questão relativa à restituição do valor correspondente à diferença entre as bases de cálculo presumida e efetiva, nas operações sujeitas a regras de substituição tributária “para frente”, ou progressiva, como alguns preferem denominá-la.

Naquela oportunidade, vimos que o regime de substituição tributária "para frente", em si, sempre foi alvo de críticas pela maior parte da doutrina, que, com raras exceções, sempre o considerou inconstitucional, por ofensa aos princípios da tipicidade, da capacidade contributiva, da isonomia, entre outros, mas que, por força da Emenda Constitucional 3/93, que expressamente previu a possibilidade de instituí-lo em relação a impostos e contribuições (por meio da inserção do parágrafo 7º no artigo 150 da Constituição Federal de 1988), bem como da decisão do STF que, mesmo antes da edição da emenda acima referida, o considerou constitucional, aquela discussão deixou de existir e o instituto foi válida e largamente aplicado, inclusive e principalmente, no campo de incidência do ICMS.

Quanto à questão da restituição da diferença entre os valores da base de cálculo presumida e efetiva, procurei demonstrar que o mandamento constitucional de devolução do valor pago a maior não alcança apenas as hipóteses em que o aspecto material do fato gerador deixa de se efetivar, mas também aquelas em que a obrigação tributária se constitui em dimensão diversa da prevista no momento do recolhimento por antecipação. Assim, se o elemento valorativo do fato gerador presumido é diverso daquele relativo ao fato gerador efetivamente ocorrido, o fato gerador presumido não se concretiza, tendo o contribuinte, conseqüentemente, direito à restituição do imposto pago a maior.



Nesta oportunidade, abordarei outros aspectos desse polêmico instituto decorrentes da forma com que o direito brasileiro estabeleceu as relações jurídicas que se verificam entre o Estado, o substituto e o substituído.

Como todos sabem, a dinâmica que normalmente rege as relações de direito tributário, pela qual a obrigação tributária nasce nas mãos daquele que mantém relação pessoal e direta com o fato gerador (o contribuinte), se dá de forma peculiar na substituição tributária.

De fato, nas palavras de Rubens Gomes de Souza^[1], o que faz diferenciar a responsabilidade “por transferência” da responsabilidade “por substituição” é justamente a circunstância de que, na primeira, o fato gerador ocorre sob os auspícios do contribuinte e, posteriormente, a respectiva responsabilidade é transferida para terceiros (é o que ocorre, por exemplo, nas hipóteses de responsabilidade por sucessão, em que a obrigação de responder pelo cumprimento de obrigações tributárias cujos fatos geradores tenham ocorrido nas mãos do sucedido é transferida, por força de lei, aos sucessores). Na segunda, a referida obrigação já se constitui, desde a sua origem, na pessoa do substituto tributário.

Ou seja, na substituição tributária, o efetivo contribuinte do imposto é, em princípio, pessoa alheia à obrigação relativa ao seu pagamento, tendo em vista que essa obrigação nasce originária e diretamente sob a responsabilidade do substituto.

Para tornar a situação um pouco mais complexa, há legislações, como as do estado de São Paulo e do Rio de Janeiro, que estabelecem a possibilidade de o contribuinte substituído vir a ser considerado responsável pelo pagamento do tributo (no caso, o ICMS) não devidamente retido e recolhido pelo substituto. Ou seja, o contribuinte se torna responsável pelo pagamento do tributo que, não fora o fato de estar sujeito ao regime de substituição tributária, seria devido originariamente por ele mesmo.

Pelo fato de a responsabilidade pelo pagamento do tributo já nascer nas mãos do substituto tributário, houve inicialmente dúvidas sobre a possibilidade de o contribuinte substituído ter legitimidade ativa para pleitear em juízo direitos que fossem inerentes à respectiva obrigação.

A Fazenda alegava a ilegitimidade *ad causam* dos contribuintes substituídos porque, em decorrência dos fenômenos jurídicos acima referidos, eles estariam equiparados a meros contribuintes de fato e, nessas condições, não teriam legitimidade nem interesse de agir. Tais características estariam afetas, de forma exclusiva, ao substituto tributário.

Discussão semelhante se deu em relação a pleitos judiciais que, apesar de não envolverem substituição tributária, eram feitos por contribuintes de fato em relação a questões referentes ao ICMS incidente no fornecimento de energia elétrica. Nesses casos, o STJ, nos Resps 1.278.688 e 1.299.303, ambos de 8 de agosto de 2012, mudando o entendimento que havia adotado anteriormente sobre a matéria, entendeu que os consumidores finais de energia, contribuintes de fato do respectivo imposto, estariam legitimados para questioná-lo, tendo em vista que “a legislação especial prevê expressamente o repasse do ônus tributário”. Eis o trecho da ementa do Resp 1.278.688 que interessa para o presente estudo:



“5. A lei federal impõe inquestionavelmente ao consumidor o ônus tributário, tornando-se nebulosa a aplicação da alcinha de "contribuinte de fato". Isso porque a assunção do ônus do imposto não se dá pelo simples repasse de custos, típico de qualquer relação empresarial, mas decorre de manifesta determinação legal. O consumidor é atado à exigência tributária por força de lei (art. 9º, § 3º, da Lei 8.987/1995).

6. A rigor, a situação de consumidor aproxima-se muito, se é que não coincide, com a de substituído tributário. De fato, a concessionária, tendo reconhecido legalmente o direito de repassar o ônus de impostos ao consumidor em relação a produto essencial, e não sendo inibida por pressão concorrencial, age como substituto tributário, sem qualquer interesse em resistir à exigência ilegítima do Fisco.

7. Inadmitir a legitimidade ativa processual em favor do único interessado em impugnar a inválida cobrança de um tributo é o mesmo que denegar acesso ao Judiciário em face de violação ao direito.”

Note-se que a ementa fez expressa menção ao fato de que a situação é muito próxima daquela que se dá com a substituição tributária, cuja discussão acabou por ter desfecho semelhante.

De fato, o mesmo tribunal, após divergência sobre a matéria entre a 1ª e 2ª Turmas, firmou jurisprudência no sentido de que o substituído tem, sim, legitimidade para pleitear em juízo questões relativas às obrigações decorrentes da aplicação das regras de substituição tributária, notadamente após a previsão constitucional e em lei complementar (LC 87/96) do direito do substituído à restituição da quantia paga quando não realizado o fato gerador presumido (Primeira Seção, Embargos de Divergência no Resp 50.760, de 07.08.2000).

Mas, as discussões não pararam.

Atribuída ao contribuinte substituído a legitimidade para discutir judicialmente questões que envolvam substituição tributária, restou definir se o substituto poderia vir a ser responsabilizado pela ausência de retenção do imposto, nas hipóteses em que o substituído obtivesse liminar para que ela não fosse realizada.

Repare o leitor a peculiaridade dessa situação: apesar de haver norma que expressamente determina a obrigação de o substituto reter e recolher o tributo incidente nas operações a serem realizadas pelo substituído, liminar concedida em ação proposta por este último veda a referida retenção e recolhimento. Se essa liminar é cassada posteriormente, os seus efeitos deixam de existir, como se essa prestação jurisdicional provisória nunca tivesse existido, e, conseqüentemente, o valor cuja retenção não foi realizada volta a ser devido. Mas, de quem cobrá-lo? Do substituto, que não fez a retenção porque havia ordem judicial nesse sentido e que, se vier a fazê-la em momento posterior, não terá mais oportunidade de repassar o respectivo ônus tributário ao contribuinte substituído? Ou essa cobrança deve ser feita diretamente ao substituído, que, além de ser o contribuinte original da obrigação tributária em discussão, ao obter a liminar, impediu que o substituto exercesse o papel que lhe atribui a legislação?



A ementa do REsp 1.028.716, de 20.04.2011 (1ª Turma), bem sintetiza os argumentos utilizados nessa discussão:

“4. A partir do momento em que foi notificada da concessão do provimento liminar em favor da substituída, a ora recorrente (fabricante), obrigada a cumprir a determinação judicial que lhe foi comunicada, ficou impedida de realizar o recolhimento do ICMS na qualidade de substituta tributária, o que configura a irreversibilidade da situação.

5. Em atenção ao Princípio da Capacidade Contributiva, o substituto tributário, ainda que seja o responsável pelo recolhimento do tributo (no caso, o ICMS no regime antecipado), deve ter a possibilidade de repassar o seu ônus ao verdadeiro contribuinte, mediante a inclusão do valor do imposto no preço das mercadorias. Por tal motivo, o substituto apenas poderá ser cobrado pelo Fisco se, por culpa ou dolo, deixar de proceder ao recolhimento do tributo, ocasião em que passará a figurar na posição de devedor principal, por desrespeito à determinação legal de proceder ao recolhimento de acordo com a sistemática da substituição.

6. Não havendo dolo ou culpa do substituto tributário, considerando que o comando legal que determinava o recolhimento do tributo pelo regime da substituição tributária foi substituído pela determinação judicial que autorizou o recolhimento pelo próprio contribuinte, não há como responsabilizá-lo pelo inadimplemento do tributo, sob pena de locupletamento do contribuinte substituído.

7. Nessas hipóteses "exigir o ICMS do substituto, como pretende o fisco, é subverter o princípio da capacidade contributiva, exonerando o contribuinte do imposto por ele devido e onerando exclusivamente o responsável"

Em 23 de fevereiro de 2011, a 1ª Seção, proferiu acórdão que seguiu o mesmo entendimento adotado anteriormente pelas suas duas Turmas (Resp 1.090.414, de 23.02.2011), do qual transcrevo a ementa:

“1. O substituto que deixe de apurar e recolher o ICMS por força de decisão mandamental favorável ao substituído não responderá pelo tributo, quando não caracterizada culpa ou dolo. Precedente: (REsp 1028716/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 03/05/2010).

2. In casu, o recorrido-substituto deixou de recolher o ICMS na sistemática da substituição tributária por conta decisão liminar proferida em ação movida pelo substituído. Posteriormente, a sentença foi reformada pelo Tribunal, e o Fisco passou a cobrar o tributo do recorrido-substituto. (...)

5. Caso o substituto deixe de apurar e recolher o ICMS por culpa ou dolo, responderá pelo tributo, pois descumpriu a obrigação legal correspondente, mantendo-se como sujeito passivo. 6. Inviável exigir do recorrido-substituto o ICMS não recolhido, se inexistiu culpa ou dolo. Ao contrário, respeitou-se determinação judicial para não apurar e recolher o tributo. Em caso de cobrança, seria impossível ao responsável repassar o ônus do tributo ao



substituído-contribuinte. 7. Entender de maneira diversa seria subverter o disposto nos arts. 121 e 128 do CTN, interpretados à luz do princípio da capacidade contributiva, para exonerar o contribuinte e onerar exclusivamente o responsável tributário, um despropósito e uma injustiça. 8. Recurso Especial não provido."

Vê-se que a não caracterização de culpa ou dolo por parte do substituto é fundamental para excluí-lo da responsabilidade de pagamento do imposto devido. Tanto assim, que, em 7 de agosto de 2012, a 2ª Turma, ao julgar o AgRG no Agravo em REsp 152.944, apesar de reconhecer o entendimento pacífico do STJ acima referido, entendeu que, naquele caso, o contribuinte substituto deveria ser responsabilizado pelo recolhimento do ICMS-ST porque, de acordo com as provas dos autos, "a ação mandamental foi por ele patrocinada e incentivada" e ele (substituto) tinha interesse direto na liminar que dispensava o recolhimento antecipado do tributo".

Outra observação relativa a esses precedentes do STJ é a de que, apesar de eles afirmarem que o substituto não pode ser responsabilizado pelo ICMS-ST que deixou de ser retido e recolhido por força de decisão obtida pelo substituído, não há neles determinação categórica de que tal cobrança pode ser feita do substituído.

Há trechos de alguns precedentes, contudo, em que essa possível atribuição de responsabilidade fica subentendida. Eis um exemplo:

"Em nosso sistema, o risco pela reposição do status quo ante, em face do cumprimento de liminares ou sentenças posteriormente modificadas, revogadas ou anuladas, é da parte que requer e que se beneficia da medida (CPC, artigos 475-O, I e 273, § 3º do CPC). No caso, os provimentos judiciais deferidos e mais tarde revogados foram editados em demanda judicial proposta pela substituída tributária, não pela substituta." (REsp 767.928, de 17.12.2009)

De qualquer forma, por óbvio, essa responsabilidade não pode ser atribuída ao contribuinte substituído na hipótese em que ele já tenha dado saída às mercadorias e recolhido o ICMS sob o regime normal. Poder-se-á, no máximo, nessas hipóteses, cobrar dele os acréscimos moratórios decorrentes do não recolhimento antecipado pelo substituto, em decorrência da liminar previamente concedida.

Um comentário adicional se refere ao fato de que, em 5 de dezembro de 2013, ao julgar o REsp 1.391.265, no qual se exigia do contribuinte substituído o ICMS-ST que deixou de ser retido e recolhido pelo substituto em razão de liminar obtida pelo primeiro, a Primeira Turma entendeu que não havia qualquer relação jurídica-tributária entre o Estado e o substituído que justificasse a referida cobrança, e, para fundamentar esse entendimento, mencionou-se como precedente aplicável ao caso o Resp 931.727, de 26.08.2009, da 1ª Seção, que, na sistemática dos recursos repetitivos, havia negado, em um primeiro momento, a pretensão da Fazenda de exigir do contribuinte substituído diferença do ICMS-ST não recolhida pelo substituto^[2].

O último julgamento de que tenho conhecimento sobre a matéria é o AGRg no AREsp 14.893, de 7 de agosto de 2014, em que a 2ª Turma reafirma o posicionamento anterior no sentido de que o substituto não pode ser responsabilizado pelo ICMS-ST que deixou de ser retido e recolhido por força de decisão obtida pelo substituído, como se vê no texto abaixo transcrito:



“A Primeira Seção do STJ, ao julgar, como recurso repetitivo, o REsp 1.090.414/RS (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe de 11.05.2011), proclamou o entendimento de que, salvo nos casos de dolo ou culpa, o substituto não responde pelo débito tributário que deixou de recolher, em face de decisão liminar obtida pelo substituído, em ação mandamental, ainda que tal provimento não venha a se confirmar, por ocasião do julgamento definitivo daquela demanda. Precedentes.”

Como se vê, talvez pela anomalia que represente, na medida em que subverte a ordem em que naturalmente se dão as relações jurídico-tributárias (em que há que se pressupor que os créditos tributários sejam sempre posteriores à ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, do nascimento da obrigação tributária), a substituição tributária “para frente” foi, é e sempre será objeto das mais diversas discussões e controvérsias.

[1] *Compêndio de Legislação Tributária*, ed. Resenha Tributária, 1975, págs. 91 e segs.

[2] Esse precedente se baseou na doutrina de Alfredo Augusto Becker, segundo a qual “o substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte” (*Teoria Geral do Direito Tributário*, Ed. Noeses, 4ª ed., 2007, São Paulo, págs 581/586 e 595/601).

Date Created

29/07/2015