

## A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA DO SUBSTITUÍDO

Augusto Becker<sup>1</sup>  
João Paulo Silveira Costa<sup>2</sup>  
Carlos Alberto Becker<sup>3</sup>

**RESUMO:** Pretende-se com o presente trabalho identificar os principais aspectos da substituição tributária no ICMS, com um viés nas operações interestaduais, a fim de concluir acerca da possibilidade ou não de atribuição da responsabilidade solidária ao substituído. Após vários questionamentos acerca da constitucionalidade do instituto da substituição tributária, o fisco passou a adotá-la com ênfase, haja vista que lhe traz enorme comodidade e eficiência, pois concentra o dever de recolher em um único sujeito. Com efeito, a substituição tributária é dividida em regressiva e progressiva. O presente trabalho se limita a analisar apenas a substituição tributária progressiva, presente quando um contribuinte é eleito pela lei em substituição ao contribuinte originário. O substituto antecipa os tributos devidos no futuro, de fatos geradores que irão ocorrer. Além de pagar dívida própria e alheia, o substituto passa a ser o único responsável pelo débito, sendo o substituído excluído por completo de qualquer responsabilidade. Embora haja divergência doutrinária acerca do enquadramento do substituto tributário, prevalece o entendimento de que, além de responsável pelo recolhimento do débito, ele se reveste da própria condição de contribuinte, embora não tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, como determina o Código Tributário Nacional. Por ser completamente extirpado da relação que envolve fisco e sujeito passivo, ao substituído as leis dos estados não podem atribuir a responsabilidade solidária a ele, pois não possui nenhuma relação jurídico-tributária com o sujeito ativo e a sua responsabilização contraria veementemente o instituto da substituição tributária.

**Palavras chaves:** ICMS. Responsabilidade do Substituído. Substituição Tributária.

---

<sup>1</sup> Advogado militante no ramo empresarial e tributário. Pós-graduando em direito empresarial. E-mail: [beckeraugusto@hotmail.com](mailto:beckeraugusto@hotmail.com);

<sup>2</sup> Acadêmico do 9º semestre do Curso de Direito da UNIFRA. E-mail: [joaopaulos\\_costa@hotmail.com](mailto:joaopaulos_costa@hotmail.com);

<sup>3</sup> Advogado especialista em direito empresarial e tributário e professor da graduação do curso de direito da Faculdade de Direito de Santa Maria. E-mail: [beckerbeto@yahoo.com.br](mailto:beckerbeto@yahoo.com.br).

**ABSTRACT:** The intention of the present work is to identify the main aspects of the ICMS tribute substitution, with a bias in interstate operations, in order to conclude about the possibility or not to award the joint liability replaced. After several questions about the constitutionality of the institute of tax substitution, the tax authorities began to embrace it with emphasis, considering that brings it great convenience and efficiency, as it concentrates the duty to collect in a single subject. Indeed, the tax substitution is divided into regressive and progressive. The present work is limited to analyze only the progressive substitution of taxation, present when a taxpayer is elected by the bill to replace the original contributors. The substitute anticipates future tributes due, from triggering events that will occur. Besides paying its own debt and others, the substitute shall be solely responsible for the debt, being replaced completely excluded from any liability. Although there is doctrinaire disagreement about the frame working of the substitute of taxation, prevails the understanding that, besides being responsible for the payment of debt, the substitute of taxation is of the very condition of contributor, although not having direct and personal relationship with the respective triggering events, as determined by the National Code of Taxation. For being completely cut off from the relationship that involves Tax Authorities and passive subject, laws of the states can not assign to the replaced joint liability, because he has none legal or tax relationship with the active subject and its accountability strongly contradicts the institute of tax substitution.

**Keywords:** Tax substitution. ICMS. Responsibility of the replaced

## INTRODUÇÃO

No presente trabalho visa-se analisar a impossibilidade de atribuir a responsabilidade solidária ao substituído na substituição tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviço (ICMS) em operações submetidas ao regime da Substituição Tributária.

Como é consabido, existem duas espécies de substituição tributária que podem ser adotadas pelos estados: a substituição tributária progressiva ou “para frente” e a substituição tributária regressiva ou “para trás”. No presente trabalho, limitar-se-á o estudo à primeira espécie de substituição. Nessa espécie de substituição, a lei elege um contribuinte, geralmente o fabricante, o qual fica responsável pela antecipação dos impostos devidos nos fatos geradores futuros.

Sabemos que quando um produto é fabricado dificilmente chega ao consumidor final sem antes passar por distribuidores intermediários e comerciantes. Assim, em cada circulação do produto, do fabricante ao distribuidor e do distribuidor ao comerciante, incide ICMS. Para o fisco é muito mais simples concentrar a responsabilidade pelo recolhimento dos impostos devidos em toda a cadeia de circulação a um único sujeito envolvido. Como já dito, geralmente a lei elege o fabricante, que acaba tendo o dever de recolher/antecipar, não apenas seu ICMS próprio, mas sim referente a todos os fatos geradores que irão ocorrer.

Presumindo-se fatos geradores que irão ocorrer, conseqüentemente também é presumida uma base de cálculo, tendo por parâmetro preços pré-fixados pelo fisco em uma tabela. Tendo o contribuinte eleito pela lei (o substituto) antecipado o tributo que seria devido nas operações futuras, fica ele autorizado a agregar ao preço da mercadoria que está vendendo o tributo que antecipou.

Infelizmente, é comum, a exemplo da legislação do Estado do Rio Grande do Sul, que os Estados atribuam ao substituído – aquele que a lei desde o princípio excluiu da relação jurídica - a responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS que originariamente é devido pelo substituto. Ocorre que essa responsabilização solidária do substituído contraria a própria natureza jurídica da substituição tributária. Uma vez a lei adotando a substituição tributária, exclui-se da relação jurídico-tributária o substituído, que seria o responsável pelo pagamento do tributo, se não houvesse sido estabelecida a substituição tributária.

Não é plausível que o substituído pague, mesmo que indiretamente, duas vezes o mesmo tributo. Quando a lei adota a substituição tributária, o substituto, por ser o responsável pelo recolhimento, já agrega ao preço da mercadoria o valor do ICMS que está adiantando. Assim, o Substituído, quando compra o produto, já arca com a carga tributária, sofrendo a repercussão econômica do mesmo. Não é coerente que o substituído tenha que pagar novamente pelo ICMS na hipótese de o substituto, por algum motivo, não ter cumprido com o seu dever legal de antecipar os tributos.

Desse modo, em que pese haja leis estaduais atribuindo a responsabilidade solidária ou até mesmo subsidiária ao substituído, contrariam o instituto da substituição tributária e extrapolam a competência a elas atribuída. A ânsia arrecadatória do fisco deve sofrer limitações, não podendo se utilizar de artimanhas para arrecadar a qualquer custo.

## **1 – A IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA DO SUBSTITUÍDO**

De início, impende salientar que será abordado no presente trabalho a divergência doutrinária acerca do enquadramento do substituto tributário. Para alguns, o substituto tributário é um mero responsável, não podendo ser chamado de contribuinte. Já para outros, o substituto tributário, além de responsável pelo pagamento do tributo, se reveste da condição de contribuinte.

Como será visto em seguida, nos ensinamentos de Sacha Calmon, Eduardo Sabbag, Paulo Roberto Coimbra Silva, entre outros, o substituto tributário é mero responsável. Por outro lado, a partir da análise da doutrina mais clássica, como a de Alfredo Augusto Becker, Marco Aurelio Greco e de Hugo de Brito Machado, constata-se que o substituto tributário, além de responsável é contribuinte, embora não realize o fato imponible.

Se chegarmos à conclusão de que o substituto tributário substitui o contribuinte originário, concluímos que o substituído foi excluído da relação jurídico-tributária. Uma vez excluído de qualquer relação, não pode a ele ser atribuída a responsabilidade pelo pagamento do tributo na hipótese de o substituto não cumprir com o seu dever legal.

## 1.1 – O Enquadramento do Substituto Tributário

O art. 121 do CTN traz duas modalidades de sujeição passiva: o contribuinte (sujeito passivo direto) e o responsável (sujeito passivo indireto). Segundo esse dispositivo, *contribuinte* é aquele que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” e responsável aquele que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

E o substituto tributário, em qual dessas espécies de sujeição passiva se inclui, contribuinte ou responsável?

Como já referido, o enquadramento do substituto tributário tem gerado divergência entre a doutrina. Para que se chegue a alguma conclusão acerca da responsabilidade ou não do substituído em caso de não pagamento do tributo pelo substituto, impende fazer confrontação entre os entendimentos doutrinários.

### 1.1.1 - O enquadramento do substituto como contribuinte

Ao contrário da retromencionada doutrina moderna, a doutrina clássica entende que o substituto tributário, além de responsável pelo pagamento do tributo, é também contribuinte, embora não tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Como se verá em seguida, para a doutrina clássica, existem três espécies de sujeito passivo: i) o contribuinte propriamente dito; ii) o contribuinte substituto; iii) o responsável tributário.

Alfredo Augusto Becker, um dos principais precursores responsáveis por trazer o instituto da substituição tributária ao Brasil, já dizia que o substituto eleito pela lei vem em substituição daquele cuja renda ou capital a hipótese de incidência é

signo presuntivo. Ele deixa muito claro que o que é substituído é o pólo passivo. Vejamos nas palavras de Becker:

[...] Existe *substituto legal tributário*, toda a 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. Em síntese: se em lugar aquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para *sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo*, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário. (BECKER, 1998, p. 552)

Percebe-se que Becker deixa muito claro que o que se substitui é o sujeito passivo. E o que é sujeito passivo em nosso ordenamento jurídico? Compõe a sujeição passiva o contribuinte e o responsável. Assim, é evidente que se substitui o próprio que contribuinte, passando o substituto a ter essa condição, além da consequente responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Nesse sentido, a renomada doutrina de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo esclarece que:

Em face da doutrina, podemos falar em três espécies de sujeito passivo da obrigação tributária, a saber, o contribuinte, o responsável tributária e o contribuinte substituto. Na elaboração do Código Tributário Nacional foi descartada a figura da substituição tributária. (MACHADO, MACHADO SEGUNDO, 2011, p. 117/128),

Ricardo Lobo Torres (2003, p. 233) salienta que “o substituto se extrema dos demais responsáveis porque fica no lugar do contribuinte, enquanto responsável fica junto, mantendo-se a responsabilidade supletiva do contribuinte”.

Embora o art. 121, I, do CTN estabeleça que contribuinte é aquele que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, nosso código é de 1966. Época que sequer era utilizada a substituição tributária em nosso ordenamento jurídico. Com efeito, a redação do art. 121, I, do CTN foi mitigada com o tempo, principalmente após a Emenda Constitucional nº 03/96, que introduziu ao texto constitucional a figura da substituição tributária progressiva.

A mitigação do conceito de contribuinte trazida pelo CTN pode ser vista também após o advento da Lei Complementar 87/96, que é posterior ao CTN e

trouxe expressamente a figura da substituição tributária no ICMS, tratando o substituto como contribuinte, como se verá em seguida.

Salienta-se que, para alguns doutrinadores, o CTN não trouxe a figura da substituição tributária em seu bojo. Posteriormente, por meio da Emenda Constitucional nº 03/96, houve a inclusão ao art. 150 da CF do §7º, autorizando que a lei instituísse a substituição tributária. No mesmo sentido é o entendimento de Anis Kfourir Jr.:

No que tange ao seu fundamento, a Constituição Federal de 1988 não previa tal mecanismo, sendo que o §7º do art. 150 da CF inseriu uma nova figura de responsável, não prevista expressamente no Código Tributário Nacional, a saber, a do substituto tributário. (KFOURI JR, 2010, p. 203)

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2011, p.119) também manifestam entendimento no sentido de que “na elaboração do Código Tributário Nacional foi descartada a figura da substituição tributária.”

Antes de adentrarmos na matéria, importante fazer a distinção entre o responsável por transferência e o substituto tributário, agora sob a ótica da doutrina que enquadra o substituto como contribuinte.

Comumente, os operadores do direito incorrem no erro de confundir a substituição tributária (art. 150, §7º, da CF e art. 6º e seguintes LC 87/96) com a responsabilidade por transferência (art. 134 do CTN), figuras completamente distintas, como já singelamente visto acima. O terceiro responsável fica indiretamente vinculado ao fato gerador, enquanto o substituto, por imposição legal, adquire a própria condição de contribuinte. Vejamos o que assevera Hugo de Brito Machado:

A substituição tributária muitas vezes é confundida com a atribuição de responsabilidade a terceiro, apenas indiretamente vinculado ao fato gerador da obrigação tributária. [...] Sua consideração como categoria própria (substituição tributária), todavia, pode ser sustentada porque *não se trata de simples atribuição de responsabilidade, mas de atribuição da própria condição de contribuinte*, em face de sua estreita vinculação ao fato gerador da obrigação tributária e da necessidade de se manter ligado a essa mesma obrigação outro contribuinte, o substituído, que é a pessoa que pratica o fato gerador dessa obrigação (2011, p. 119)

Como se verifica da lição do ilustre doutrinador, ao substituto tributário é atribuída a própria condição de contribuinte, e não apenas a responsabilidade, como na “por transferência”.

Como já mencionado, o Código Tributário Nacional tratou de distinguir duas espécies de sujeito passivo: o contribuinte e o responsável tributário.

*Contribuinte* é a pessoa que possui relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo (art. 121, inciso I, do CTN). *Responsável* é a pessoa que não é contribuinte (não possui ligação pessoal e direta com o fato gerador), mas possui a responsabilidade de recolher o tributo, porque a lei assim estabeleceu (art. 121, inciso II, do CTN).

Ou seja, por conveniência da Administração Pública, por meio de imposição legal, a responsabilidade pelo pagamento do tributo é atribuída a terceiro, não ligado pessoal nem diretamente com o fato gerador. Quando apenas a responsabilidade é atribuída a outra pessoa, o contribuinte não deixa de ser contribuinte; apenas a responsabilidade pelo pagamento é atribuída a outra pessoa.

Assim, na responsabilidade por transferência (de terceiro e dos sucessores), tanto o contribuinte como o responsável mantêm, cada qual, relação jurídico-tributária com o ente fazendário.

Por outro lado, também por conveniência, a Administração Pública pode substituir o contribuinte – substituição tributária. Como o próprio nome diz, não se trata de atribuir apenas a responsabilidade pelo pagamento a terceiro, mas sim de substituir o sujeito passivo, como dizia Becker (1998, p. 552). Como sujeito passivo abarca contribuinte e responsável, é evidente que o substituto é contribuinte.

A própria condição de contribuinte é atribuída a outra pessoa, como bem salientou Machado e Machado Segundo (2011, 119). Substituindo-se o contribuinte, chegando-se à figura do contribuinte substituto. Aqui o substituto, além de responsável pelo pagamento do tributo, é desde o princípio contribuinte, porque a lei assim o elegeu.



Nessa senda, explicam Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado  
Segundo:

O contribuinte é o sujeito passivo por excelência das obrigações tributárias, sejam ela principais ou acessórias. No dizer do Código Tributário Nacional, é a pessoa ligada pessoal e diretamente à situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, ou acessória.

[...]

Por conveniência da Administração Tributária, a responsabilidade pelo pagamento do tributo pode ser atribuída a outra pessoa que, sem estar pessoal ou diretamente relacionada ao fato gerador da obrigação tributária, assume, por imposição legal, a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Tem-se, então, a figura do responsável, prevista no art. 121, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Também por conveniência da Administração Tributária, o contribuinte pode ser substituído por outra pessoa à qual a lei atribui o dever de pagar o tributo. Embora o Código Tributário Nacional não tenha feito referência à figura do substituto tributário, ou contribuinte substituído, essa figura terminou sendo introduzida em nosso Direito, a partir de permissivo que a pressão fazendária terminou por fazer encartar na Constituição. *Não se trata de responsável, mas de contribuinte substituído (...)*. (MACHADO, MACHADO SEGUINDO, 2011. p. 120-121)

Não obstante, Marco Aurelio Greco explica com louvor que a lei determina a substituição daquele que seria o contribuinte pelo substituído. Este passa a ser contribuinte substituído responsável pelo recolhimento/antecipação do tributo devido pelo substituído. Nas suas palavras:

A Lei Complementar 87, de 1996, contempla um modelo com perfil definido e efeitos nítidos. A parte final do dispositivo, quando prevê expressamente que o contribuinte escolhido pela lei (o terceiro a que se refere o art. 128 do CTN) “assumirá a condição de substituído”, está significando que, embora se trate de dívida alheia, o contribuinte passará a ser o único responsável perante o Fisco pelo débito em questão. Com efeito, “assumir” significa “1. tomar sobre si ou para si; avocar; 2. chamar a si, assumir a responsabilidade de; ficar responsável por; 3. entrar no exercício de”. termo explícito que implica estar o terceiro investido dessa condição.

Nesta hipótese, a responsabilidade, que era do contribuinte originário (no caso deste estudo, aquele que irá realizar a operação subsequente), para ser do contribuinte substituído. *A lei como que “troca”, “substitui”, um contribuinte (da operação subsequente) por outro contribuinte (da etapa antecedente)*. (GRECO, 2001, p. 99/100)

No mesmo raciocínio, Leandro Paulsen (2008, p. 230/231) aponta que na substituição, “num plano pré-jurídico, o legislador afasta, por completo o verdadeiro

contribuinte (comerciante)” colocando em seu lugar um novo contribuinte, o qual fica responsável pelo tributo devido no futuro.

Dessa forma, principalmente com respaldo na doutrina clássica, o substituto tributário, na realidade, deve ser considerado contribuinte, e não mero responsável. Não aquele contribuinte previsto no art. 121, I, do CTN, mas um contribuinte por imposição da lei, que substitui o contribuinte originário e que fica responsável, inclusive, pela antecipação do imposto devido pelo substituído.

Como mencionado, em 2007, na 9ª edição de seu livro, Sacha Calmon deixou muito claro que o substituto não podia ser considerado contribuinte. No entanto, em sua última edição (12ª), publicada neste ano de 2013, o referido doutrinador parece ter modificado seu entendimento, passando a considerar o substituto contribuinte. Menciona expressamente que “O que a doutrina chama de substituto é, na realidade, o único *contribuinte* do tributo” (2013, p. 610).

Não obstante, adotando os ensinamentos de Johnson Barbosa Nogueira, Sacha Calmon Coêlho reforça o seu novo entendimento no sentido de considerar o substituto tributário contribuinte, e não mero responsável. Coelho (2013, p. 612), menciona expressamente que “o primeiro desses enganos é considerar o contribuinte substituto dentro da categoria dos responsáveis, como uma modalidade de sujeito passivo indireto.”

Ao que tudo indica, Sacha Calmon mudou seu entendimento acerca do enquadramento do substituto tributário, passando a considerar este contribuinte.

O professor Eduardo Sabbag também tratou de diferenciar o que chama de “responsabilidade por substituição” de “responsabilidade por transferência”. No início de sua digressão, parece que tal doutrinador considera o substituto tributário como mero responsável. Vejamos:

Existem duas espécies de responsabilidade tributária quanto à escolha do responsável perante o marco temporal do fato gerador: responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência. Esta última comporta três situações possíveis: a responsabilidade por solidariedade, a responsabilidade dos sucessores e a responsabilidade de terceiro. (SABBAG, 2009, p. 642)

Em que pese isso, logo em seguida, o professor conceitua a “responsabilidade por substituição”, dando a entender que o substituto tributário, além de responsável, é contribuinte. *In verbis*:

Responsabilidade por substituição: também intitulada responsabilidade originária ou de 1º grau, dá-se quando a terceira pessoa (substituto) vem a ocupar o lugar do contribuinte (substituído), antes da ocorrência do fato gerador. A esta pessoa, que a lei ordena que substitua o contribuinte, dá-se o nome de “responsável por substituição” ou “contribuinte substituto”, ou, ainda, “substituto tributário”. Aqui a obrigação de pagar, desde o início, é do responsável, ficando o contribuinte desonerado de quaisquer deveres. (SABBAG. 2009, p. 642)

Como se vê, ora o ilustre professor parece enquadrar o substituto tributário como mero responsável tributário (sem se revestir da condição de contribuinte) e ora como contribuinte. De duas uma: ou o referido professor ainda não adotou um dos enquadramentos doutrinários ou preferiu misturar tudo, não deixando bem claro o seu posicionamento.

Destarte, embora haja divergência doutrinária, prevalece o entendimento doutrinário no sentido de enquadrar o substituto tributário como contribuinte, e não como mero responsável. Como será visto no próximo item, essa diferenciação de enquadramento influenciará sobremaneira na possibilidade ou não de atribuir responsabilidade ao substituído.

## **2.2 – A ausência de relação jurídico-tributária do substituído com o fisco**

Indiscutivelmente, há diferença entre responsabilidade por transferência de substituição tributária, como pôde ser visto alhures. Há uma incongruência quando os operadores do direito afirmam que todas as modalidades de sujeição passiva indireta fazem parte da responsabilidade “por transferência”.

Na responsabilidade “por transferência”, modalidade de sujeição passiva indireta, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo que era dever do contribuinte se transfere ao responsável tributário, permanecendo contribuinte e

responsável solidariamente responsável pelo débito. Essa responsabilidade por transferência pode ser dividida em duas: a) responsabilidade dos sucessores (arts. 129/133 do CTN), ou responsabilidade “por transferência propriamente ditas”; e b) responsabilidade de terceiros (art. 134 do CTN), ou “colaterais” ou “cumulativas”.

Sobre o assunto, ensina Paulo Roberto Coimbra Silva:

Apesar de ainda não evidenciada por maior parte da doutrina pátria, notável a impropriedade de se intitular “por transferência” todas as modalidades de sujeição passiva indireta (dentre as quais não se inclui a substituição tributária, ver-se-á adiante). Transferência implica o deslocamento total, a migração completa da responsabilidade do contribuinte para o responsável, com a mediata desobrigação do primeiro, o que nem sempre se dá na sujeição passiva indireta. Com efeito, no mais das vezes, ocorre não uma transferência propriamente dita, mas uma extensão da responsabilidade do contribuinte a um co-orresponsável, permanecendo ambos solidariamente presos ao *vinculum juris*, sem dele se eximirem antes da satisfação integral do crédito tributário. Registram essa distinção *Albert Hensel* e, na doutrina nacional, *Mizabel Derzi*.

As responsabilidades tradicionalmente classificadas como “por transferência” no Direito Tributário brasileiro, decorrentes da impossibilidade material ou jurídica do contribuinte satisfazer o crédito tributário, merecem uma subdivisão em responsabilidades “por transferência propriamente ditas” (CTN, arts. 129 a 133) e, por extensão do vínculo, “colaterais” ou “cumulativas” – estas, destinadas a resguardar o fisco contra eventual insolvência do contribuinte (art. 134 do CTN). São elas por demais conhecidas e estão sistematizadas como sub-rogações passivas na obrigação de dar dinheiro. (SILVA, 2001, p. 25/26)

Como se verifica, na responsabilidade por transferência, há apenas a extensão da responsabilidade originária do contribuinte a um co-responsável. Ou seja, o contribuinte que realizou o fato gerador nunca deixa de ser contribuinte, havendo apenas a transferência da responsabilidade pelo pagamento do tributo ao responsável.

Na responsabilidade por transferência, considerando que o contribuinte não perde a sua condição de contribuinte para outra pessoa, mas apenas a responsabilidade pelo pagamento do tributo se transfere, tanto o contribuinte quanto o responsável possuem relação jurídico-tributária para com o fisco. Permanecem vinculados ao fisco, um como contribuinte e outro como responsável. Por possuírem esse vínculo, na responsabilidade por transferência, admitir-se-á eventual responsabilização do contribuinte (não responsável).

Ao contrário, na substituição tributária, em virtude do contribuinte ter sido substituído pelo contribuinte substituto, como visto no item anterior, há a exclusão do substituído da relação jurídico-tributária. O substituído, por não ser contribuinte nem responsável, não possui nenhuma relação jurídico-tributária com o fisco.

Esclarecem Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo:

Nos casos de substituição tributária, a obrigação tributária, como vínculo jurídico que liga o credor ao devedor do tributo, é uma só. E o sujeito passivo dessa obrigação também é apenas um. Não existem duas relações jurídicas ligando o credor ao devedor do tributo. O substituto e o substituído não são dois sujeitos passivos da mesma relação jurídica. A lei que estabelece a substituição tributária retira do polo passivo da relação o substituído e nele coloca o substituto. As palavras, aliás, são bem expressivas dessa realidade, de sorte que nenhuma dúvida subsiste a esse respeito. (MACHADO e MACHADO SEGUNDO, 2011, p. 124)

No mesmo sentido, o supra-sumo dos doutrinadores do Direito Tributário Alfredo Augusto Becker:

Todo o problema referente à natureza das relações jurídicas entre substituto e substituído resolve-se pelas três conclusões adiante indicadas. O fundamento científico-jurídico sobre o qual estão baseadas as três conclusões foi exposto quando se demonstrou que a valorização dos interesses em conflito e o critério de preferência que inspiraram a solução legislativa (regra jurídica) participam da objetividade da regra jurídica e não podem ser reexaminados, nem suavizados pelo intérprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade econômico-social.

As três referidas conclusões são as seguintes:

Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. 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. [...] (BECKER, 2007, p. 581/586 e 595/601)

Esse mesmo entendimento é esboçado por outros doutrinadores, como Paulo de Barros Carvalho:

A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o *debitum*, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio

jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado. (CARVALHO, 2006, p. 158/177)

Conforme se verifica, na substituição tributária, ficando o substituído excluído tanto da qualidade de contribuinte e quanto da de responsável, não possui nenhuma relação jurídico-tributária com o ente fazendário. Por não possuir nenhuma relação jurídica, o fisco não pode lhe atribuir nenhuma responsabilidade pelo débito.

Citando Johnson Barbosa Nogueira, Sacha Calmon Coelho ressalta essa idéia:

O terceiro erro consiste em atribuir responsabilidade subsidiária ao substituído, em caso de não pagamento do tributo pelo substituto. Apesar de ser pacífica a noção de que não se estabelece nenhuma relação jurídica entre o substituído e o Estado, contraditoriamente se afirma que o substituído responde em caso de não cumprimento da obrigação tributária por parte do substituto, o mais pasmante é que a legislação do ICM na totalidade, talvez, dos Estados, vem estatuinto esta responsabilidade do substituído, o que é impraticável e injusto, pois ele já sofreu a repercussão do tributo. Ora, ao instituir o substituto tributário, a lei há de excluir o substituído de qualquer responsabilidade. Assim, é inconcebível a responsabilidade subsidiária do substituído no esquema doutrinário da categoria de substituição tributária. (COELHO, 2013, p. 613)

Veja-se que não há relação jurídico-tributária entre o substituído e o Estado, de modo que a sua responsabilização subsidiária ou solidária contraria veementemente o instituto da substituição tributária.

Marco Aurelio Greco, comentando o art. 6º da Lei Complementar 87/96, refere que o modelo adotado por esta lei é claro no sentido de exclusão do substituído da sujeição passiva. Para ele, se a lei de algum Estado criar uma responsabilidade supletiva do substituído, estar-se-á diante de uma lei local contrariando o modelo consagrado pela Lei Complementar 87/96. Nas suas palavras:

A norma em questão não faz qualquer ressalva quanto à permanência da responsabilidade do contribuinte originário. Nenhum linha há nesse sentido. Portanto, a atribuição de responsabilidade contemplada no caput do art. 6º é uma atribuição plena, *com exclusão* da responsabilidade do substituído pelo débito. Se a lei estadual pretender criar uma responsabilidade supletiva do substituído ter-se-á uma regra que foge do modelo consagrado na Lei Complementar 87, de 1996, com ele conflitante.

A Lei Complementar 87, de 1996, assumiu uma posição perante esta duplicidade de possibilidades; posição rigorosa, cientificamente justificável,

e atribuindo ao legislador estadual alta responsabilidade ao instituir concretamente a figura, pois, ao fazê-lo, estará abrindo mão da possibilidade de se voltar contra o substituído caso haja algum percalço relativamente ao substituto. (GRECO, 2001, p.100)

Em caso real envolvendo o mesmo tema, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre o tema. Trata-se do REsp 931.727, de relatoria do Min. Luiz Fux, por meio do qual a Corte Superior expressiu seu entendimento citando a já mencionada doutrina de Alfredo Augusto Becker.

Nas palavras no Ministro Luiz Fux no julgamento do REsp 931.727:

Conseqüentemente, a responsabilização da concessionária pelo ICMS referente à não inclusão pelo substituto do valor do frete (que este último não realizara) na base de cálculo do imposto, à luz da Cláusula Terceira, § 3º, do Convênio ICMS 132/92, conspira contra os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que devem informar a sistemática da substituição tributária progressiva. *Isto porque a exigência do valor "remanescente" do substituído contraria a sujeição passiva atribuída ao substituto (montadora), este, sim, integrante da relação jurídica tributária.* (REsp 931.727/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 14/09/2009)

Na mesma senda:

A obrigação tributária nasce por efeito da incidência da norma jurídica originária e diretamente contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo " (Min. Ari Pargendler, REsp nº 86465/RJ, DJ de 07/10/96).

Depreende-se que o entendimento adotado pelo STJ é no sentido de que: **a uma**, o substituído não possui relação jurídico-tributária com o Estado, de modo que não pode sofrer nenhum tipo de responsabilização tributária; **a duas**, o substituído apenas possui relação jurídica com o substituto, sendo esta de natureza privada.

Conforme se verifica, tanto a melhor doutrina quanto os tribunais já se manifestaram no sentido de que inexistente relação jurídico-tributária entre o substituído e o fisco.

Infelizmente, a maioria das legislações estaduais, a exemplo do Rio Grande do Sul (art. 8º da Lei Estadual nº 8.820/89), atribui ao substituído a responsabilidade solidária ao substituído. *In verbis*:

Art. 8º - Respondem solidariamente com o sujeito passivo pelo pagamento do imposto devido e acréscimos legais:

[...]

VI - o contribuinte substituído que receber mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária previsto no Capítulo VII, em desacordo com a legislação tributária

Ora, como visto acima, isso contraria veementemente o instituto da substituição tributária. O art. 6º da Lei Complementar 87/96 não faz qualquer ressalva quanto à permanência da responsabilidade do contribuinte originário; a atribuição ao substituto é plena, *com exclusão do substituído*. (GRECO, 2001, p.100)

Assim, as leis estaduais que estabelecem a responsabilidade subsidiária ou solidária do substituído contrariam o instituto da substituição tributária adotada pelo nosso ordenamento jurídico, por meio da Lei Complementar nº 87/96.

Imaginemos o enorme risco a que estão submetidos os destinatários (substituídos) de produtos em operações interestaduais. Muitas vezes até por desconhecer a legislação o estado de destino, ou de má-fé, o substituto deixa de recolher/antecipar. Nessa situação, o substituído, que já sofreu a repercussão econômica do tributo, terá que arcar novamente com o tributo, o que não é plausível.

Paulo Roberto Coimbra Silva exprime bem essa idéia:

Neste particular, merece críticas a tendência dos legisladores, especialmente estaduais, de atribuir ao substituído, no caso de não-pagamento do tributo pelo substituto, a responsabilidade solidária ou subsidiária por seu recolhimento. Ora, o substituído sofre a repercussão econômica do tributo, não podendo suportá-la duas vezes. Portanto, quando a lei elege um substituto tributário, ela há de eximir o substituído de qualquer responsabilidade. Este não pode ser duplamente onerado e, portanto, penalizado pela omissão, intempestividade ou deliberada sonegação do substituto.

[...]

Entretanto, patente é a injustiça da pretensão de alguns legisladores em manter o substituído no pólo passivo da obrigação tributária juntamente com o substituto, seja a título de responsável solidário ou subsidiário. Ora, uma vez embutido o tributo no preço de aquisição da mercadoria, nesse ato o substituído já sofre o seu encargo financeiro, não podendo ser cobrado por omissão, intempestividade ou deliberada sonegação do substituto. (SILVA, 2001, p.29 e 39)



Como se verifica, quando o substituído adquire o produto, embora não seja ele o encarregado de realizar o recolhimento do tributo, já pagou em cima do valor da mercadoria o ICMS devido. Não é razoável que o substituído tenha que arcar por uma segunda vez com o tributo.

Ao estabelecer a substituição tributária, o Estado também abre mão de algumas benesses. Tornar o sistema eficiente, concentrando em um único indivíduo o dever de pagar o tributo de toda a cadeia de circulação da mercadoria, acarreta ônus e bônus. O ônus é não poder se dirigir ao substituído na hipótese do substituto não recolher. Marco Aurelio Greco esclarece os riscos a que assumo o Estado ao instituir a substituição tributária:

Afirmou-se em item anterior deste estudo que o art. 6º da Lei Complementar 87, de 1996, contempla hipótese de substituição com exclusão da responsabilidade do substituído. Esta disposição discrepa de legislações estaduais que prevêem a responsabilidade supletiva do substituído pela liquidação do débito tributário.

[...] não podemos esquecer que a criação da substituição é opção do Estado por conveniência arrecadatória, com a assunção dos riscos inerentes à figura.

[...] o substituto é agente de percepção (arrecadação) do Estado. Não é agente de retenção, porque não tem acesso a um patrimônio a entregar do qual deva reter uma parcela; tecnicamente, ele percebe, arrecada, promove a tributação, recebendo um valor a mais do que o preço pelo qual vendeu a mercadoria. O substituto atua como agente de percepção do Estado. Há uma relação jurídica que impõe um *munus* público ao substituto. Uma relação de Direito Público bem definida entre Estado e substituto.

[...] a substituição não pode ser um mecanismo para cobrar duas vezes o imposto. Seu agente, devidamente qualificado pela lei, exerceu a arrecadação (percebeu o tributo) e o substituído foi onerado pela tributação, o que ele fizer de irregular não pode ser fundamento para uma nova exigência ao substituído. Ele já pagou o que devia. (GRECO, 2001, p. 163/164)

Da leitura das sábias lavras de Marco Aurelio Greco, percebe-se que o Estado também assume riscos ao estabelecer a substituição tributária. Dentre esses riscos se destaca a impossibilidade de voltar-se contra o substituído para cobrar o débito tributário na hipótese de o substituído não recolher.

De forma astuta, os estados vêm atribuindo a responsabilidade supletiva ou solidária ao substituído. Tudo isso em prol da ânsia arrecadatória, passando por cima das garantias dos contribuintes e até mesmo da razoabilidade.

Dessa forma, não se mostra cabível a atribuição da responsabilidade solidária ou supletiva ao substituído, caso o substituto não venha a cumprir com o seu dever de recolher. O substituído não possui relação jurídico-tributária com o fisco, ao passo que substituído assume a condição de contribuinte e de responsável, em substituição daquele que realiza o fato imponible.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer da pesquisa foi demonstrado que não se pode atribuir a responsabilidade do débito tributário ao substituído, no regime da substituição tributária.

A responsabilização deste último contraria a natureza jurídica do instituto adotado pela Lei Complementar nº 87/96. Em que pese haja divergência doutrinária acerca do enquadramento do substituto, é pacífico que o substituído é excluído da sujeição passiva tributária, não possuindo relação jurídico-tributária com o Estado.

Para que se chegue a essa conclusão é preciso diferenciar contribuinte e responsável tributário, responsável por transferência de por substituição. Somente a partir disso, constatando-se que o substituto tributário, além de responsável pelo recolhimento do tributo, reveste-se da própria condição de contribuinte, a qual a ele é atribuída a responsabilidade com exclusividade e desde o princípio, por meio de lei que assim estabeleça.

Embora a substituição tributária no ICMS traga eficiência no recolhimento e comodidade na fiscalização, evitando a evasão fiscal, ao instituí-las, os Estados devem estar conscientes de que estão abrindo mão de voltar-se contra o substituído para a cobrança do débito. Este já sofre a repercussão econômica do tributo quando

adquire a mercadoria, na medida em que o valor do tributo é agregado ao preço da mercadoria.

A responsabilização do substituído, além de contrária a nosso modelo, destoa-se da razoabilidade e demonstra a ânsia arrecadatória dos Estados, custe o que custar. Infelizmente é cada vez mais frequente nos depararmos com legislações estaduais fixando a responsabilidade solidária ou subsidiária ao substituído, o que acaba fazendo com que ele tenha que arcar duas vezes com o mesmo tributo. E na maioria das vezes o substituído acaba efetivamente pagando duas vezes, tendo em vista a dificuldade de se conhecer a técnica da substituição tributária, complexa e divergente.

## REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. STF. Informativo 154. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo154.htm> Acesso em novembro de 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007b.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

GRECO, Marco Aurelio. *Substituição tributária*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

JUSBRASIL. Jurisprudência RMS 33.756/MS. Disponível em: <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21027806/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-33756-ms-2011-0028687-9-stj/inteiro-teor-21027807> Acesso em novembro de 2013.

KFOURI JR., Anis. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Substituição Tributária. Limites da Solidariedade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 191, 2011.

PAULSEN, Leandro Paulsen. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 4 ed. Porto Alegre: Editora do Advogado, 2008.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos*. Belo Horizonte: 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10 ed. São Paulo: Renovar, 2003.