

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



167

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

167

(AGOSTO - 2009)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolitos
Forma Certa

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Nicolas Vlavianos
é o autor da escultura reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina**Alberto Xavier** - Responsabilidade tributária de sucessores na alienação de estabelecimento

I. A alienação de estabelecimento no direito privado. II. A responsabilidade tributária do sucessor na alienação de estabelecimento.

7

Alexandre Medeiros Régner - Sistema Simples de pagamento de tributos - exclusão, migração e reinclusão

1. Considerações iniciais. 2. A hipótese legal do Sistema Simples de pagamento de tributos das micro e pequenas empresas - a unicidade do sistema. 3. A retroatividade da lei em ofensa ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito. 4. O princípio da legalidade. 5. O questionamento judicial da exclusão, migração e reinclusão no Sistema Simples. 6. Conclusão.

18

Eurico Marcos Diniz de Santi - Tributação, federalismo e desenvolvimento: imunidade do ICMS na exportação de mercadorias

1. Suporte factual do caso concreto: entre direito e história. 2. Da teoria à prática, do direito à experiência, análise de um caso concreto: "guerra fiscal", abuso de competência em desrespeito à imunidade constitucional expressa e a "dissimulação" no uso das "obrigações acessórias" criadas em veículo infralegal pelo estado do Mato Grosso do Sul. 3. Paranoia ou mistificação: perdemos nosso objeto?

26

Fábio Pallaretti Calcini - Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional

1. Introdução. 2. A responsabilidade tributária solidária. Breves considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. 3. A solidariedade e o interesse comum (art. 124, I, do CTN). 4. Solidariedade tributária. Grupo econômico. Os arts. 124, I, do CTN, e 30, IX, da Lei n. 8.212/91. 5. Considerações finais.

39

Frederico Menezes Breyner - Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes: alegação de ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade e a aplicabilidade da jurisprudência do STJ em sede de recursos repetitivos (REsp nºs 1.104.900/ES e 1.110.925/SP)

1. Introdução. 2. A exceção de pré-executividade e a dilação probatória. 3. Sobre a constituição do crédito tributário e a certidão de dívida ativa. 4. Exceção de pré-executividade para arguição de ilegitimidade passiva do sócio cujo nome consta da CDA. 5. Da inscrição direta em dívida ativa de crédito tributário declarado e não pago pelo sujeito passivo. 6. Análise dos acórdãos proferidos pelo STJ em sede de recursos repetitivos. 7. Conclusão.

55

Hugo de Brito Machado - Solidariedade e substituição tributária no ICMS

1. Introdução. 2. Solidariedade no direito obrigacional. 3. Solidariedade no Direito Tributário. 4. O dever jurídico e a responsabilidade. 5. Substituição tributária no ICMS. 6. Solidariedade entre substituído e substituto.

68

Hugo Evo Magro Corrêa Urbano - A fraude à execução e a interpretação do artigo 185 do CTN à luz da Súmula n. 375 do STJ

1. Introdução. 2. Do instituto da fraude à execução no Código de Processo Civil. 3. A oponibilidade dos direitos e sua relevância para a aplicação da fraude à execução. 4. Considerações sobre o artigo 185 do CTN diante da oponibilidade dos direitos. 5. Conclusões.

77

Ives Gandra da Silva Martins - Distinção entre benefício fiscal e regime especial à luz da Lei n. 9.826/99 e da MP n. 2.158-35/01

92

Solidariedade e Substituição Tributária no ICMS

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Neste pequeno estudo pretendemos demonstrar que a Fazenda não pode cobrar do contribuinte *substituído* o ICMS não recolhido pelo contribuinte *substituto*, se este cobrou ou descontou daquele o referido imposto, nos termos da lei, porque é inadmissível, em tal caso, a invocação de possível solidariedade entre *substituído* e *substituto*.

A adequada compreensão do Direito pressupõe um amplo conhecimento dos conceitos com os quais se expressam os seus teorizadores. A teoria jurídica nada mais é do que um conjunto de conceitos sem os quais não podemos conhecer o Direito. É o que nos ensina Albuquerque Rocha, quando afirma:

“A teoria não nos dá um conhecimento direto e imediato de uma realidade concreta, mas nos proporciona os meios (os conceitos) que nos permitem conhecê-la. E os meios ou instrumentos que nos permitem conhecer um dado domínio da realidade são justamente os conceitos que, sistematizados, formam a teoria. Daí a definição de teoria como um corpo de conceitos sistematizados que nos permite conhecer um dado domínio da realidade.”¹

Para que possamos conhecer o Direito temos de conhecer os conceitos que, ordenados sistematicamente, compõem a sua teoria. No caso do assunto do qual nos ocupamos aqui, temos de conhecer especialmente os conceitos *solidariedade* e *substituição tributária*, para que possamos enfrentar a questão de saber se na *substituição tributária* adotada pela legislação pertinente ao ICMS existe, ou não, *solidariedade* entre o contribuinte *substituído* e o contribuinte *substituto*, com fundamento na qual a Fazenda Pública poderia cobrar, do *substituído*, o imposto eventualmente não recolhido pelo *substituto*.

Reconhecemos que, ao menos para os que conhecem razoavelmente os referidos conceitos, é um absurdo admitir-se a existência de solidariedade entre o contribuinte *substituto* e o contribuinte *substituído*, quanto ao cumprimento do dever de pagar o imposto. Entretanto, admitida a distinção



Hugo de Brito
Machado

é Professor Titular de
Direito Tributário da
UFC e Presidente do
Instituto Cearense de
Estudos Tributários.

¹ José de Albuquerque Rocha, *Teoria Geral do Processo*, 6ª edição, Malheiros, São Paulo, 2002, p. 17.

entre o *dever* e a *responsabilidade*, pode parecer razoável admitir-se que em face do não-pagamento do imposto pelo *substituto*, pode a Fazenda Pública cobrar esse imposto do *substituído*, alegando haver entre eles solidariedade na responsabilidade, vale dizer, alegando serem eles solidariamente *responsáveis*.

Seja como for, certo é que, na prática, já tomamos conhecimento de situação na qual se colocou a preocupação com a possibilidade de a Fazenda cobrar dos contribuintes substituídos o imposto que o contribuinte substituto não recolheu porque, sendo credor da mesma Fazenda, considerou-se com o direito de ver extintas as dívidas pela compensação. Assim, em face da situação da qual tomamos conhecimento em nossa atividade profissional de consultoria jurídica tributária, consideramos de grande importância a abordagem desse tema, do qual os tributaristas geralmente não se ocupam, talvez por considerarem fora de propósito a invocação da *solidariedade* em tais situações.

Não nos ocuparemos da questão concernente à compensação. Vamos considerar simplesmente que o contribuinte substituto não cumpre o seu dever perante a Fazenda Pública, para a partir daí examinarmos a questão de saber se, neste caso, é possível a cobrança ao contribuinte substituído, do ICMS que o substituto tenha recebido ou descontado deste e deixado de recolher.

Começaremos com o exame da solidariedade no direito obrigacional e no nosso Direito Tributário. Depois examinaremos os conceitos de *dever jurídico* e de *responsabilidade*, buscando apontar a distinção essencial entre eles, em seguida examinaremos a substituição tributária na legislação do ICMS e finalmente a questão de saber se, no âmbito desta, é possível invocar a solidariedade para justificar a cobrança, ao substituído, do imposto não recolhido pelo contribuinte substituto.

2. Solidariedade no Direito Obrigacional

2.1. Definição legal

No âmbito do direito obrigacional privado, a definição legal de solidariedade tem sido duradoura. No Código Civil de 1916 estava dito que “há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito ou obrigação à dívida toda”.² Esse dispositivo está reproduzido literalmente no Código Civil de 2002.³

Ressalte-se que o Código Civil expressa o seu caráter excepcional, estabelecendo que a solidariedade não se presume, resultando da lei ou da vontade das partes.

2.2. Definição doutrinária

Já na vigência do Código Civil de 1916, Fran Martins definiu:

“Por solidariedade deve-se entender o vínculo a ligar todos os sujeitos da obrigação, de modo a que cada um possa desempenhar o papel que ao conjunto competia. Daí o direito que tem cada um dos credores de exigir a prestação por inteiro ou a obrigação que assume cada um os devedores de realizar a totalidade da prestação.”⁴

² Código Civil de 1916, art. 896, parágrafo único.

³ Código Civil de 2002, art. 264.

⁴ *Contratos e Obrigações Comerciais*, 4ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1976, p. 27.

Na doutrina também está consignado o caráter excepcional da solidariedade. Fran Martins, reportando-se ao Direito brasileiro, ensina que “a solidariedade deve ser expressa e por isso na lei comercial inúmeros são os casos em que está taxativamente determinada a solidariedade dos sujeitos da obrigação”.⁵

Como o Direito Tributário, mesmo situado no campo do Direito Público, integra o direito obrigacional, ao menos em princípio devemos entender que a solidariedade é um instituto cuja presença, nas relações por ele reguladas, é excepcional. Em nosso ordenamento jurídico, entretanto, nem é necessário invocarmos o que é estabelecido pelo Direito Privado, posto que nosso Código Tributário alberga dispositivos que cuidam especificamente da solidariedade na obrigação tributária.

3. Solidariedade no Direito Tributário

3.1. Nos termos do Código Tributário Nacional

Conforme estabelece o Código Tributário Nacional, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária,⁶ e também as pessoas expressamente designadas por lei.⁷

A existência de solidariedade nas relações tributárias, portanto, só é possível entre pessoas que tenham interesse comum na situação que configura o fato gerador da obrigação tributária, como acontece, por exemplo, entre marido e mulher casados em comunhão de bens, relativamente ao imposto de renda das pessoas físicas, e no caso de dois ou mais proprietários de um imóvel, relativamente ao IPTU ou ao ITR respectivo. Ou, então, entre as pessoas que a lei diga expressamente que são solidariamente obrigadas.

3.2. Interesse comum

Não podemos confundir interesse comum com interesse contraposto. O interesse do comprador e o interesse do vendedor, em um contrato de compra e venda, não são interesses comuns, mas interesses contrapostos. Neste sentido, aliás, é a lição autorizada de Silvio Rodrigues, para quem “na compra e venda, na locação, no depósito etc., os interesses das partes são antagônicos e o contrato surge exatamente para reduzir as oposições e compor as divergências”.⁸

É evidente, portanto, que não existe solidariedade entre aquele que vende mercadorias e os respectivos adquirentes, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. Aliás, mesmo os que entendem que entre vendedor e comprador pode haver o interesse comum ao qual se reporta a referida regra do Código, esse interesse comum resultaria de uma circunstância peculiar na situação por eles vivenciada. Neste sentido, Edison Carlos Fernandes sustenta que

“... o referido ‘interesse comum’ não se restringe ao interesse jurídico, mas é bem mais amplo, no sentido de considerar interesses econômicos, sociais ou de qualquer outra natureza. Nesse sentido, lembramos a possibilidade de as autoridades administrativas

⁵ *Contratos e Obrigações Comerciais*, 4ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1976, p. 30.

⁶ Código Tributário Nacional, art. 124, inciso I.

⁷ Código Tributário Nacional, art. 124, inciso II.

⁸ Silvio Rodrigues, *Direito Civil*, 24ª edição, Saraiva, São Paulo, 1997, p. 315.

cobrarem do consumidor final o imposto sobre circulação de mercadorias não recolhido pelo comerciante que deixou de emitir nota fiscal (como efetivamente aconteceu no Estado de São Paulo), tendo em vista que o não-pagamento do imposto, pelo comerciante, dá margem à redução do preço da mercadoria, o que interessa ao consumidor final.”⁹

3.3. *Pessoas expressamente designadas por lei*

Não nos parece que a qualificação de alguém como substituto tributário implique o estabelecimento de solidariedade entre o substituto e o substituído. Entretanto, ainda que eventualmente exista dispositivo em lei estadual concernente à substituição tributária no ICMS, estabelecendo expressamente a solidariedade entre o *substituto* e o *substituído*, tal solidariedade há de ser entendida de sorte a não colocar este último na contingência de suportar duas vezes o ônus do tributo.

Em outras palavras, queremos dizer que a solidariedade que pode haver entre o substituído e o substituto só pode existir na hipótese em que nenhum desses dois sujeitos passivos da relação tributária tenha adimplido o seu dever. Assim, o legislador não pode estabelecer a solidariedade entre o substituto e substituído nos casos em que este último houver suportado o ônus respectivo mediante a cobrança, ou o desconto, pelo substituto, do valor correspondente.

3.4. *Solidariedade no dever e na responsabilidade*

Em regra, o devedor do tributo é um só, não sendo cabível falar-se em solidariedade quanto ao cumprimento do dever, salvo, é claro, nos casos de interesse comum na situação que constitua fato gerador do tributo, da qual referimos há pouco os exemplos do casal, relativamente ao imposto de renda das pessoas físicas, e dos proprietários de um mesmo imóvel.

Realmente, como desde antes do Código Tributário Nacional ensinava Rubens Gomes de Sousa, a solidariedade, na relação tributária, “é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam *simultaneamente* obrigadas pela mesma obrigação.”¹⁰ Assim, não havendo a simultaneidade, afasta-se desde logo a solidariedade no cumprimento do dever de pagar o ICMS na hipótese da qual nos ocupamos aqui.

Resta, portanto, a solidariedade na responsabilidade tributária, que sempre pressupõe o não-cumprimento do dever tributário, como adiante se verá, e que é o caso citado por Edison Carlos Fernandes, há pouco por nós referido (item 3.2).

4. O Dever Jurídico e a Responsabilidade

4.1. *Distinção essencial*

O dever jurídico situa-se no momento da liberdade. É o dever do qual são titulares todos os sujeitos de relações jurídicas, de se comportarem de acordo com o Direito. O devedor, em princípio, é livre para adotar a conduta lícita, aquela condu-

⁹ “Responsabilidade Tributária”, em Ives Gandra da Silva Martins (coordenador), *Curso de Direito Tributário*, 9ª edição, Saraiva, São Paulo, 2006, p. 247.

¹⁰ Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, 4ª edição, Edições Financeiras, Rio de Janeiro, 1964, p. 68.

ta que corresponde a seu adimplemento, ou adotar a conduta ilícita, aquela conduta que corresponde a seu inadimplemento. Quando adota a conduta de não-cumprimento do dever, a conduta ilícita enseja o surgimento da possibilidade de sanção, que é a consequência do ilícito nessa conduta consubstanciada. A essa consequência o inadimplente pode estar sujeito, ou não. Quando está, diz-se que ele, além de ser devedor é também responsável. Tem o dever e tem também a responsabilidade. Pode ocorrer que o devedor não seja também responsável, que ele não tenha a responsabilidade, mas simplesmente o dever. Isto, porém, é excepcional. Em regra quem tem o dever jurídico tem também a responsabilidade a ele correspondente.

Responsabilidade é o estado de sujeição à sanção. O sujeito passivo da relação jurídica, quer dizer, o devedor, embora eventualmente possa não ter, geralmente tem a responsabilidade que a esse dever corresponde. O dever jurídico, repita-se, não envolve necessariamente e em todos os casos a responsabilidade, mas geralmente está de tal forma ligado a esta que nem se percebe a distinção que na verdade existe entre essas categorias jurídicas.

Não se trata de distinção arbitrária, mas de sólida construção da Teoria Geral do Direito. Hans Kelsen, por exemplo, a explica de forma muito clara, afirmando:

“Conceito essencialmente ligado com o conceito de dever jurídico, mas que dele deve ser distinguido, é o conceito de responsabilidade. Um indivíduo é juridicamente obrigado a uma determinada conduta quando uma oposita conduta sua é tornada pressuposto de uma ato coercitivo (como sanção). Mas este acto coercitivo, isto é, a sanção como consequência do ilícito, não tem de ser necessariamente dirigida - como já se fez notar - contra o indivíduo cuja conduta é pressuposto do acto coercitivo, contra o delinqüente, mas pode também ser dirigido contra um outro indivíduo que se encontre com aquele numa relação determinada pela ordem jurídica. O indivíduo contra quem é dirigida a consequência do ilícito *responde* pelo ilícito, é juridicamente *responsável* por ele.”¹¹

4.2. Observância e aplicação da norma

Repita-se que o dever jurídico está situado no momento da liberdade humana, sendo a seu respeito pertinente falar-se de *observância* da norma. Já a responsabilidade está situada no momento da coercibilidade jurídica, sendo a seu respeito pertinente falar-se de *aplicação* da norma. A este propósito, aliás, já escrevemos:

“4.4. Observância e liberdade

A *observância* é diferente da *aplicação*, embora na maioria dos compêndios não se veja registrada essa diferença. A observância, como o dever jurídico, situa-se na esfera da liberdade. Cumpre-se o dever, observa-se a norma, querendo. Quem não quer não cumpre o dever. Não observa a norma. Todos temos liberdade para tanto.

Por isto é que se diz que a *observância* está na esfera da liberdade.

Se aquele que aufere a renda tributável paga espontaneamente o tributo devido, diz-se que se deu a *observância* da norma. Observância, portanto, é o cumprimento espontâneo do dever que a norma atribui àquele que se encontra em sua hipótese definido como sujeito passivo da relação jurídica correspondente.

O dever jurídico, porém, não se confunde com a responsabilidade, que enseja a coercibilidade e a aplicação da norma e a sanção.

¹¹ *Teoria Pura do Direito*, 3ª edição, tradução de João Baptista Machado, Armenio Amado, Coimbra, 1974, p. 177.

4.5. Aplicação, responsabilidade e coercibilidade

Se aquele que aufera a renda não observa a prescrição normativa, e não paga o tributo devido, a autoridade competente deve fazer o lançamento e a respectiva cobrança, do tributo e da penalidade correspondente, com o que estará ocorrendo a *aplicação* da norma. A aplicação, portanto, é a conduta de alguém que impõe a outro a consequência prevista na norma.

Dada a não prestação, isto é, quando aquele que auferiu a renda não pagou espontaneamente o tributo, deve ser a sanção, isto é, a multa e a execução forçada.

Note-se que a conduta daquele que *aplica* uma norma é, ao mesmo tempo, uma *observância* de outra norma. A autoridade da Administração Tributária que faz o lançamento do tributo com a penalidade correspondente está *observando* a norma que lhe atribui o dever de agir em tais circunstâncias. Está aplicando a *norma tributária*, de cuja incidência resultou devido o imposto não pago espontaneamente, e está *observando* a *norma administrativa* que lhe atribui o dever de lançar e cobrar o tributo.

Para que seja cabível o lançamento, com a consequente cobrança do tributo e da penalidade pecuniária correspondente, o sujeito passivo há de ter, além do dever de pagar o tributo, que não cumpriu, também a *responsabilidade*, que é o estado de sujeição e assim não está na esfera da liberdade, mas na esfera da coerção.

A *responsabilidade* é o estado de sujeição. Alguém é juridicamente responsável na medida em que está sujeito às consequências do não cumprimento do *dever* jurídico. Já a coercibilidade consiste na possibilidade de coagir-se alguém para que cumpra o seu dever. Sua existência liga-se diretamente à responsabilidade, e só indiretamente ao dever.”¹²

Tanto o dever jurídico e a responsabilidade são coisas distintas que uma pode existir sem a outra. Alguém pode ter o dever jurídico sem ter a responsabilidade, e pode ter a responsabilidade sem ter o dever jurídico.

4.3. O dever sem a responsabilidade

Existe, sem dúvida, o dever jurídico sem a responsabilidade. O incapaz, seja o que ainda não alcançou a maioridade, seja o que está privado de suas faculdades mentais, tem dever jurídico sim, mas não tem responsabilidade.

A relação entre o dever e a responsabilidade é estabelecida em cada ordenamento jurídico, de sorte que é sempre possível alguém ter o dever de se comportar desta ou daquela maneira, mas não ficar submetido à consequência jurídica de conduta diversa, vale dizer, consequências do não-cumprimento desse dever.

4.4. Responsabilidade sem dever

Existe igualmente a responsabilidade sem o dever jurídico. Embora reportando-se a situação inadmissível no Direito brasileiro, porque no Brasil o Direito Penal é sempre fundado na culpabilidade, Kelsen assevera:

“O indivíduo que apenas responde pelo não cumprimento do dever de um outro (pelo ilícito cometido por um outro) não pode, pela sua conduta, provocar ou impedir a sanção. Isto é patente no caso de responsabilidade penal pelo delito de outrem, ou seja, no caso em que a sanção tem o caráter de uma pena.”¹³

¹² Hugo de Brito Machado, *Introdução ao Estudo do Direito*, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2004, pp. 103/104.

¹³ *Teoria Pura do Direito*, 3ª edição, tradução de João Baptista Machado, Armenio Amado, Coimbra, 1974, p. 177.

No Direito Penal brasileiro, repita-se, tal situação é inadmissível, porque a responsabilidade penal é sempre fundada no aspecto subjetivo das condutas, vale dizer, é sempre fundada na culpabilidade. No campo da responsabilidade civil, todavia, nosso ordenamento jurídico alberga casos típicos de responsabilidade sem dever jurídico. É o que acontece com os avalistas, fiadores e garantidores em geral que são responsáveis pelo não-cumprimento do dever jurídico de terceiros.

5. Substituição Tributária no ICMS

5.1. *Substituição tributária*

A figura da substituição tributária não foi albergada pelo Código Tributário Nacional com essa denominação, embora se possa entender que em seu texto ela está subjacente na figura do responsável tributário.

Seja como for, para compreendê-la adequadamente é importante a lição que nos deu Rubens Gomes de Sousa, em livro anterior ao Código, nestes termos:

“Substituição: Ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.”¹⁴

5.2. *Vendedor substituído pelo comprador*

Na legislação pertinente ao ICMS o caso típico no qual ocorre a verdadeira substituição tributária é aquele em que a lei atribui ao comprador o dever de descontar no preço pago ao vendedor o valor do ICMS incidente na operação. Isto acontece geralmente em relação a produtos da agricultura, ou da pecuária, quando o vendedor não é regularmente estabelecido.

Em tais casos o vendedor submete-se ao imposto no momento em que o comprador efetua o desconto do valor do imposto, no preço pelo qual lhe comprou as mercadorias. Essa é a forma que a lei estabelece para o cumprimento do seu dever tributário pelo vendedor. Assim, mesmo que o comprador, contribuinte substituto, não cumpra o seu dever de pagar, não pode ser o vendedor, contribuinte substituído, compelido a pagar o mesmo imposto que já suportou pela forma legalmente estabelecida.

5.3. *Substituição tributária para frente*

Na legislação específica do ICMS, e de outros tributos, tem sido estabelecida a cobrança antecipada a pretexto de tratar-se de substituição tributária.

Ocorre que a Fazenda Pública é insaciável e sempre está procurando formas de antecipar a arrecadação dos tributos. Por isso os burocratas a serviço da mesma engendraram uma fórmula de antecipação do ICMS, que denominaram de substituição tributária, e que a doutrina tem chamado de *substituição para frente*, na qual é atribuída ao fabricante, ou ao distribuidor, a condição de contribuinte substituto dos adquirentes de seus produtos. Trata-se de uma forma deturpada de substituição tributária na qual se reúnem a substituição e a antecipação.

¹⁴ *Compêndio de Legislação Tributária*, 4ª edição, Edições Financeiras, Rio de Janeiro, 1964, p. 69.

Em relação a algumas mercadorias, alguns Estados praticam também a cobrança antecipada do ICMS, sem substituição tributária. O imposto é cobrado no momento da entrada da mercadoria no território do Estado. Ou é pago no momento da entrada, ou em certo prazo a partir desta, mas sempre independentemente da contabilidade, do sistema de débitos e créditos do imposto.

5.4. Autorização constitucional da cobrança antecipada

Tendo em vista as inúmeras ações nas quais vinha sendo apontada a inconstitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS sob a forma de substituição tributária, os governos estaduais conseguiram que o Congresso Nacional aprovasse Emenda Constitucional para validar a malsinada cobrança antecipada.

Esse dispositivo estabelece que:

“A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”¹⁵

Essa regra é absurda, como já demonstramos em comentários ao art. 121 do Código Tributário Nacional.¹⁶ Não obstante, os tribunais, inclusive o STF, terminaram por considerar constitucional a cobrança antecipada rotulada de substituição tributária. E tendo em vista que nos termos do art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “b”, da vigente Constituição Federal, cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária, o Congresso Nacional acolheu projeto originário do Confaz e editou a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que transfere para o legislador estadual a atribuição para dispor sobre a substituição tributária.

Seja como for, certo é que hoje a substituição tributária para frente está prevista na legislação do ICMS e vem sendo largamente praticada, gerando a situação na qual a Fazenda estadual pode invocar a solidariedade para justificar a cobrança, ao substituído, do imposto não recolhido pelo contribuinte substituto.

6. Solidariedade entre Substituído e Substituto

6.1. Inexistência nos termos do art. 124, I, do CTN

Não existe interesse comum entre comprador e vendedor de mercadorias, de sorte que não existe solidariedade entre eles em decorrência de serem colocados em uma relação tributária como *substituto* e como *substituído*.

Seja o comprador legalmente colocado como substituto do vendedor, seja o vendedor legalmente colocado como substituto do comprador, não se pode falar em solidariedade entre eles, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. A própria colocação de um em substituição ao outro, exclui definitivamente a idéia de solidariedade.

¹⁵ Art. 150, parágrafo 7º, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.

¹⁶ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume II, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2008, pp. 421/422.

6.2. Possível existência nos termos do art. 124, II, do CTN

É possível, sim, que exista a solidariedade entre substituído e substituto, nos termos do art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional, se tal solidariedade for estabelecida expressamente pela lei. Neste caso, todavia, a solidariedade não pode referir-se ao cumprimento do dever de pagar o tributo, inteiramente incompatível com a idéia de substituição, que exclui definitivamente a idéia de simultaneidade, essencial para a configuração da solidariedade.

6.3. Uma possível solidariedade entre substituído e substituto

A solidariedade entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído só é possível se estabelecida expressamente pela lei, e há de ser entendida em referência à responsabilidade, o que significa dizer que somente existirá se ambos - substituído e substituto - forem inadimplentes. Não cumprirem os deveres a eles impostos pela lei tributária, quer dizer, o substituído não suportar o ônus do tributo, porque o substituto não cobrou, ou não descontou, do substituído, o valor do tributo correspondente. Nem realizou o pagamento do imposto. Em outras palavras, a única solidariedade possível diz respeito à responsabilidade, que somente existirá entre substituto e substituído, repita-se, se ambos deixarem de cumprir os deveres a eles impostos pela lei tributária.