

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



191

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

191

(AGOSTO - 2011)

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

Impressão
Edições Loyola

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



Cláudia Villar

é a autora da obra 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

Edison Carlos Fernandes - A tributação sobre o lucro no exterior segundo o Superior Tribunal de Justiça: equívoco na forma e no conteúdo

1. Histórico da polêmica sobre a tributação do lucro auferido no exterior.
2. Discussão sobre a tributação do lucro auferido no exterior no STF.
3. Aplicação do método de equivalência patrimonial (avaliação do investimento).
4. Tratamento tributário da equivalência patrimonial.
5. Reconhecimento do lucro auferido no exterior para incidência tributária.
6. Conclusões.

7

Emerson Vieira Reis - Incidência do ISS na atividade cartorária

1. Introdução.
2. Natureza e regime jurídico das atividades notariais e de registros públicos.
3. Inaplicabilidade do regime de tributação por alíquota fixa.
4. Não dedutibilidade dos valores transferidos ao Poder Público delegante.
5. Conclusão.

18

João Marques Neto - Contribuição ao estudo da base de cálculo do IPTU: a problemática das tabelas de valores

1. Introdução.
2. O princípio da legalidade na seara tributária.
3. A regra-matriz de incidência do IPTU e a análise de seu critério quantitativo.
4. A praxe adotada pelos municípios brasileiros para a quantificação do IPTU sob a perspectiva do princípio da legalidade tributária.
5. A jurisprudência do STF acerca da matéria.
6. Considerações finais.

25

Maria Ednalva de Lima - Os dois problemas da imunidade das contribuições sociais securitárias

1. Introdução.
1. A lei complementar: veículo adequado para regular a imunidade das contribuições sociais securitárias.
2. As associações como entidades beneficentes ou filantrópicas.
3. As entidades filantrópicas e de assistência social (não filantrópicas) na Constituição.
4. A assistência social na Constituição Federal.
5. Abrangência da ausência de fins lucrativos para conceituação da entidade como beneficente de assistência social.
6. A imunidade das contribuições sociais securitárias é assegurada às entidades filantrópicas e de assistência social (não filantrópicas).

39

Mariana Liotti Fuzzo - A mitigação ao direito à isenção na prestação de serviços destinados ao exterior

1. Introdução.
1. Da exportação de serviços.
2. O princípio da territorialidade.
3. O posicionamento da Prefeitura Municipal de São Paulo.
4. O julgamento do Recurso Especial nº 831.124/RJ.
5. Posições contrárias.
6. Conclusão.

51

Patrícia de Seixas Lessa - A tributação de lucros auferidos no exterior por controladoras e coligadas - a constitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001

1. Introdução.
2. Um breve histórico da legislação brasileira quanto à tributação de renda originada no exterior.
3. O artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001 (reeditada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001).
4. A constitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. A confusão conceitual referente a "disponibilidade econômica ou jurídica", "disponibilidade financeira", "lucros" e "dividendos". Divergências na doutrina e a jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça.
5. O "método de equivalência patrimonial" e a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 213/2002.
6. Do julgamento da ADI nº 2.588 pelo Supremo Tribunal Federal.
7. Conclusões.

62

Rodrigo Caramori Petry - O STF e a imunidade tributária das receitas de exportação (art. 149, § 2º, I, CF) em face das contribuições sociais CSL, CPMF, PIS, Cofins e "Funrural"

'PARECERES

ICMS. Substituição Tributária. Limites da Solidariedade

Hugo de Brito Machado
Hugo de Brito Machado Segundo



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de
Direito Tributário da
Faculdade de Direito
da Universidade
Federal do Ceará e
Presidente do Icet -
Instituto Cearense de
Estudos Tributários.



Hugo de Brito Machado Segundo
é Mestre e Doutor em
Direito e Professor
Adjunto de Processo
Tributário da
Faculdade de Direito
da Universidade
Federal do Ceará.

A solidariedade entre sujeitos passivos da obrigação tributária só pode decorrer da existência de interesse comum na situação que constitua seu fato gerador, ou de expressa previsão na lei.

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*.¹

Dispositivo de lei que eventualmente afirme existir solidariedade entre *substituto* e *substituído* só é aplicável ao caso de inadimplimento, por ambos, do dever tributário.

O dever tributário do substituído é adimplido pela cobrança, ou desconto, do valor do tributo, feito pelo substituto em obediência à lei que o determina.

Tendo o substituído suportado o ônus do imposto pela forma determinada em lei, desaparece inteiramente sua responsabilidade tributária, não se podendo admitir a solidariedade como forma de obrigá-lo a suportar o tributo uma segunda vez.

'Consulta

Consulta-nos a "Refinaria X", por intermédio de seu advogado, o Dr. ..., a respeito da *responsabilidade*, em caso de *substituição tributária*, expondo para, ao final, perguntar o seguinte:

“A Consulente é pessoa jurídica de direito privado que se dedica ao refino de petróleo no 'Estado Y'.

Pretende realizar operações de comercialização de 'Gasolina A' a distribuidoras de combustíveis estabelecidas no próprio 'Estado Y', e pretende compensar o ICMS devido tanto na modalidade ICMS próprio, como na modalidade ICMS substituição tributária, com precatórios onde figuram como devedor o 'Estado Y'.¹

Além disso, pretende comercializar a partir de sua planta de refino, localizada no 'Estado Y', para distribuidoras localizadas em outros Estados da Federação. Considerando que com base na previsão Constitucional e demais legislações infraconstitucionais, todo o ICMS é devido, pela modalidade de substituição tributária, para o Ente Federado destinatário da mercadoria, e que a Consulente pretende compensar o referido ICMS devido ao Estado destinatário com precatórios que tenham como devedores estes Entes Federados, pergunta-se:²

1ª) Os adquirentes (substituídos) das mercadorias comercializadas pela Consulente poderão sofrer qualquer tipo de cobrança em face de uma suposta solidariedade?

2ª) É legítima a atribuição de responsabilidade solidária aos adquirentes das mercadorias comercializadas pela Consulente?”

Revisitamos a legislação, a doutrina e a jurisprudência concernentes ao assunto e passamos a emitir o nosso

Parecer

1. Os Sujeitos Passivos da Obrigação Tributária

1.1. Segundo a doutrina dos tributaristas

O sujeito passivo da obrigação tributária principal, como pessoa obrigada a um pagamento, está sempre ligado ao fato gerador da obrigação tributária. Quando esta tem por objeto o tributo, dúvida não pode haver. O Código Tributário Nacional, no art. 121, parágrafo único, inciso I, define o contribuinte como *pessoa que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*, e, no art. 128, exige que exista algum tipo de relação entre o responsável e o fato gerador da obrigação tributária que o tem como sujeito passivo.

É indiscutível, portanto, que o sujeito passivo de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, há de ter relação com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Não pode a lei eleger arbitrariamente alguém para ser o sujeito passivo de uma obrigação tributária sem que tenha o eleito algum tipo de relação com o fato gerador da correspondente obrigação.

Em face da doutrina, podemos falar de três espécies de sujeito passivo da obrigação tributária, a saber, o contribuinte, o responsável tributário e o contribuinte substituto. Na elaboração do Código Tributário Nacional foi descartada a figura da substituição tributária. Não obstante, ela subsistiu na doutrina e foi consagrada na legislação, de sorte que se fazem oportunas algumas considerações a seu respeito.

A substituição tributária muitas vezes é confundida com a atribuição de responsabilidade a terceiro, apenas indiretamente vinculado ao fato gerador da obrigação tributária. E pode mesmo ser considerada uma forma de atribuição de responsabilidade tributária a terceiro. Sua consideração como categoria própria, 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.

Há, ainda, quem se refira à substituição tributária para indicar a situação na qual o titular da capacidade contributiva é desconsiderado pelo legislador na definição da hipótese de incidência tributária, ficando fora da relação jurídica tributária embora dela participe como contribuinte de fato.

Alfredo Augusto Becker constrói peculiar doutrina na qual afirma a existência do contribuinte e do substituto legal tributário como figuras jurídicas distintas. Parte da distinção entre incidência econômica e incidência jurídica para identificar o substituto legal tributário. Contribuinte de direito é o gênero, que compreende duas espécies, o contribuinte e o substituto. Ambos participam da relação jurídica tributária. O contribuinte é o sujeito passivo da relação obrigacional tributária que sofre tanto a incidência jurídica como a econômica. Ele é o titular da situação colhida pelo legislador como fato jurídico presuntivo de capacidade contributiva. Já o substituto legal tributário é também sujeito passivo da relação obrigacional tributária, mas distingue-se do contribuinte porque sofre apenas a incidência jurídica, não a econômica. Em outras palavras, o substituto legal tributário não é o titular da situação tomada como signo presuntivo da capacidade contributiva, mas é colocado como sujeito passivo da obrigação tributária por questão de ordem prática, vale dizer, para facilitar a administração e cobrança do tributo.

Já o responsável tributário, segundo Becker, é a pessoa estranha à relação tributária, de quem o Estado pode cobrar o tributo se o contribuinte não satisfizer a obrigação tributária. Em suas palavras:

“O responsável legal tributário não é contribuinte ‘de jure’. Ele é sujeito de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dêle próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária.”¹

Assim, nos impostos sobre o consumo, como é o caso do ICMS, por exemplo, o contribuinte seria o consumidor. Ao atribuir a condição de contribuinte desse imposto ao comerciante, industrial ou produtor que promove a saída das mercadorias, o legislador estaria criando um contribuinte substituto, que seria o contribuinte de direito, por oposição ao contribuinte de fato que seria o que suporta o ônus tributário.

Não nos parece que se deva considerar contribuinte aquele que suporta o ônus do tributo como simples decorrência de uma circunstância econômica. Sem lei que o estabeleça. O contribuinte é sujeito passivo da obrigação tributária porque está diretamente ligado ao fato definido em lei como necessário e suficiente ao nascimento da relação jurídica que a consubstancia. Está ligado ao Fisco através de relação jurídica, sendo inadmissível, portanto, a expressão contribuinte de fato.

Por outro lado, o contribuinte substituto é a pessoa legalmente designada pela lei para substituir o contribuinte em determinada situação, por simples conveniência da Administração Tributária.

Seja como for, importa-nos examinar os sujeitos passivos da obrigação tributária em face do que estabelece o Código Tributário Nacional.

1.2. Nos termos do Código Tributário Nacional

1.2.1. Duas espécies de sujeito passivo

O Código Tributário Nacional distinguiu duas espécies de sujeito passivo da obrigação tributária, a saber, o *contribuinte* e o *responsável* tributário. Como vimos no item precedente, a doutrina jurídica, construída antes de seu advento, cogitava de outras figuras, especialmente sob a influência da doutrina estrangeira, mas tais figuras devem ser utilizadas apenas para explicar certas situações específicas.

Seja como for, não temos dúvida de que em face do Código Tributário Nacional, podemos afirmar que em nosso Direito positivo existem duas espécies de sujeito passivo da obrigação tributária, a saber, o *contribuinte* e o *responsável* tributário.

1.2.2. Contribuinte

O contribuinte é o sujeito passivo por excelência das obrigações tributárias, sejam elas 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.

É *contribuinte* a pessoa, natural ou jurídica, que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo. O contribuinte é o devedor do tributo. E pode ser também *responsável* por seu pagamento, como de um modo geral acontece. Basta que a lei não atribua tal *responsabilidade* a outrem. Ou, se o fizer, reserve também ao contribuinte *responsabilidade* solidária ou subsidiária.

O contribuinte é, na verdade, o sujeito passivo por excelência da obrigação tributária principal, vale dizer, da obrigação de pagar tributo. Na lição autorizada de Eusébio González García:

¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 511.

"Nadie duda que el sujeto pasivo de la obligación tributaria material, o simplemente el deudor o contribuyente, es el sujeto pasivo por excelencia. Es más, hay quien piense, y no le falta razón, que él debería ser el único sujeto pasivo tributario."²

Por conveniência da Administração Tributária, a responsabilidade pelo pagamento do tributo pode ser atribuída a outra pessoa que, sem estar pessoal e 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 substituto, 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 do responsável, mas do contribuinte substituto, como adiante se verá.

1.2.3. O responsável tributário

É responsável a pessoa, natural ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, está obrigada a fazer o recolhimento respectivo por disposição expressa da lei. Não é o *devedor* do tributo, mas tem a *responsabilidade* por seu pagamento porque a lei assim estabeleceu.

O responsável, exatamente porque não é devedor do tributo, tem contra este o direito de exigi-lo. Trata-se, porém, de relações jurídicas distintas, embora interligadas e, de certa forma, dependentes umas das outras. Uma é a relação tributária propriamente dita, na qual existem o sujeito ativo e o sujeito passivo. O Fisco e o contribuinte. Este com o dever e também com a responsabilidade. Outra é a relação criada pela lei ao atribuir a condição de responsável a quem não é contribuinte. Nesta segunda relação, que é desdobramento da primeira, o responsável não tem o dever jurídico tributário que reside na relação tributária da qual é desdobramento. Tem apenas o dever jurídico de pagar dívida alheia, e, por isto mesmo, o direito de cobrar a dívida do contribuinte. E a *responsabilidade*, vale dizer, o estado de sujeição em relação ao sujeito ativo da relação tributária. Numa terceira relação, que se estabelece entre o responsável e o contribuinte, o responsável é sujeito ativo, e como tal tem o direito de haver do contribuinte o tributo, e este, o contribuinte, nessa terceira relação, tem a responsabilidade, posto que é colocado em estado de sujeição perante o sujeito ativo, vale dizer, o responsável tributário.

Insista-se, porém, na afirmação de que a *relação tributária* que liga o sujeito ativo, o Fisco, ao contribuinte, subsiste à criação daquelas duas outras relações jurídicas. Só que nessa relação tributária subsistente pode estar ausente a *responsabilidade* do contribuinte, deslocada que foi para a relação criada entre ele, contribuinte, e o responsável tributário.

Para maior clareza do que se está explicando, tomemos como exemplo o imposto de renda, e sua forma especial de incidência conhecida como incidência *na fonte*.

1.2.4. O exemplo do imposto de renda na fonte

A falta de consideração de que a obrigação tributária não alberga necessariamente apenas uma relação jurídica, porque a lei pode separar o *dever jurídico* da *responsabilidade*, instituindo duas outras relações jurídicas que passam também a integrá-la, pode levar o tributarista a situações de perplexidade.

² GARCÍA, Eusebio González. "Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios". Coletânea dos estudos apresentados nas XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario - Cartagena de Indias, octubre, 1995. Madrid: IEF/Marcial Pons, 1997, p. 25.

O Código Tributário Nacional diz que o *contribuinte* do imposto é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.³ Mas admite que a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda a condição de responsável pelo pagamento do imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam fazer.⁴

O titular do rendimento não deixa de ser contribuinte pelo fato de haver a lei atribuído à fonte pagadora a *responsabilidade* pelo pagamento do imposto. É contribuinte, sim, e por isto mesmo se submete ao desconto do valor do imposto. Mas sua responsabilidade é excluída pelo fato do desconto efetuado pela fonte pagadora, que se torna, esta sim, *responsável* pelo pagamento do valor correspondente ao Fisco.

O contribuinte do imposto de renda não deixa de ser sujeito passivo da relação tributária pelo fato de haver a lei atribuído a condição de *responsável* à fonte pagadora do rendimento. Por isto mesmo, se o desconto não for efetuado, ele continuará a ser também *responsável*. Responsabilidade que decorre precisamente de sua qualificação como contribuinte, e que restaria afastada pelo fato do desconto que, para ele, consubstancia o adimplemento do dever de pagar o imposto. Em outras palavras, o fato de sofrer o desconto do imposto de renda consubstancia, para o titular do rendimento, uma forma de adimplemento do seu dever de pagar o imposto. E por isto, se já cumpriu o seu dever de pagar, por uma forma legalmente estabelecida, não é razoável admitir-se que continue sendo responsável pelo pagamento ao Fisco, que é agora dever da fonte pagadora.

Existiram manifestações, doutrinárias e jurisprudenciais, divergentes quanto à responsabilidade do contribuinte do imposto de renda no caso em que a fonte pagadora descumpria o seu dever legal de fazer o desconto. A própria legislação chegou a afirmar que em tal caso o valor recebido seria considerado líquido, ficando o contribuinte sem qualquer responsabilidade pelo pagamento. Tal entendimento, porém, não prevaleceu. Atualmente, entende-se que se o desconto não foi efetuado, subsiste a responsabilidade do contribuinte, embora a fonte também possa ser responsabilizada. Em qualquer caso, é indiscutível que, se o imposto é pago - seja pela fonte, seja pelo contribuinte - não mais poderá ser cobrado, sendo absurdo admitir-se que persista a responsabilidade. E, do mesmo modo, se o imposto é descontado pela fonte, não se pode admitir que subsista qualquer responsabilidade por parte do contribuinte, que cumpriu o seu dever jurídico no âmbito da relação tributária.

2. Substituição Tributária no ICMS

2.1. Do vendedor pelo comprador

O exemplo típico de substituição tributária na legislação do ICMS é o que ocorre quando uma empresa adquire mercadorias de vendedor não regularmente estabelecido, geralmente um agricultor ou pecuarista. Neste caso, a legislação estabelece que o adquirente assume a condição de contribuinte substituto.

É sabido que o contribuinte do ICMS é, em regra, aquele que promove a saída da mercadoria. É o vendedor. Entretanto, por conveniência da Administração Tributária, a lei transfere tal condição para o comprador, que também está diretamente ligado ao fato gerador na condição parte na relação mercantil de compra e venda.

Com o desconto do valor do ICMS incidente na operação, efetuado pelo comprador no preço pago ao vendedor, cumpre este o seu dever de pagar o imposto e desaparece inteiramente sua responsabilidade pelo pagamento, que subsiste apenas para o contribuinte substituto, vale dizer, para o comprador das mercadorias.

³ Código Tributário Nacional, art. 45.

⁴ Código Tributário Nacional, art. 45, parágrafo único.

2.2. Substituição tributária e antecipação do tributo

2.2.1. 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 isto, 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 propriamente dita, e a antecipação.

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 conta-corrente, do sistema de débitos e créditos do imposto.

2.2.2. 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 introduzindo na Constituição 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.”⁵

Essa regra é absurda, como já por um de nós já demonstrado em comentários ao art. 121 do Código Tributário Nacional.⁶ 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 praticada, inclusive na situação vivenciada pela Consulente, que em face de sua condição de contribuinte substituto submete à nossa consideração a questão de saber se existe solidariedade entre ela e os contribuintes substituídos.

3. Solidariedade e Substituição Tributária

3.1. Solidariedade tributária no CTN

Nos termos do Código Tributário Nacional são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária,⁷ e também as pessoas expressamente designadas por lei.⁸

⁵ Art. 150, parágrafo 7º, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, pp. 421-422.

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

⁸ Código Tributário Nacional, art. 124, inciso II.

A existência de solidariedade nas relações tributárias só é possível entre pessoas que tenham interesse comum na situação que configura o fato gerador da obrigação tributária, e então entre pessoas que a lei diga expressamente serem solidárias. Resta-nos, portanto, saber se a Consulente se enquadra em uma dessas situações.

3.2. Interesse comum

Não podemos confundir interesse comum com interesse contraposto. Como nós, ambos, já anotamos, o interesse do comprador e o interesse do vendedor, em um contrato de compra e venda, não são interesses comuns, mas interesses contrapostos.⁹ 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”.¹⁰

Resta evidente, portanto, que nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, não existe solidariedade entre a Consulente e os adquirentes das mercadorias por ela comercializadas.

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.

4. O Substituto e o Substituído

4.1. Unicidade da obrigação tributária

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* 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.

Por outro lado, a lei que estabelece a substituição tributária faz nascer uma outra relação, que estabelece entre o substituto e o substituído, na qual o substituto é titular do direito de descontar, ou de cobrar, o tributo do substituído, que tem o dever de pagar ou de suportar o desconto do valor correspondente.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 460; e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, pp. 236-237.

¹⁰ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 315.

Em outras palavras, a lei que institui a substituição tributária coloca o substituto como intermediário entre o substituído e o Fisco, estabelecendo, assim, nova forma de cumprimento do dever jurídico pelo substituído.

4.2. O dever jurídico e a forma do seu cumprimento

Realmente, o dever jurídico tributário do substituído é adimplido quando o substituto faz o desconto, ou cobra deste o tributo. No caso dos adquirentes de mercadorias comercializadas pela Consulente, portanto, no momento em que se faz a venda e o valor do ICMS é acrescido ao preço das mercadorias, e assim é pago à Consulente (contribuinte substituído), pelo contribuinte substituído, tem-se que este cumpriu o seu dever jurídico tributário, cabal e definitivamente.

O pagamento ao substituto é a forma de cumprimento do dever tributário pelo substituído. Assim, tendo ocorrido esse pagamento, não se pode falar mais em *responsabilidade* do substituído, porque *responsabilidade* é o estado de sujeição *que decorre do não cumprimento do dever*. Em outras palavras, somente no caso de não ter sido o imposto pago pelo substituído ao substituto, existirá a responsabilidade do primeiro.

Aliás, a cobrança do ICMS aos substituídos, se viesse a ser feita pela Fazenda estadual, implicaria obrigá-los a pagar duas vezes o mesmo imposto, o que não se pode admitir porque é evidentemente absurdo.

5. As Respostas

Em face das razões aqui expostas, respondemos as perguntas que nos foram formuladas pela Consulente, assim:

1ª) “Os adquirentes (substituídos) das mercadorias comercializadas pela Consulente poderão sofrer qualquer tipo de cobrança em face de uma suposta solidariedade?”

Não. Qualquer cobrança que os substituídos venham a sofrer em face de uma suposta solidariedade será absolutamente indevida, pois com o pagamento do ICMS feito por estes ao substituto, tem-se de entender que eles cumpriram o seu dever tributário, pela forma estabelecida em lei, não se podendo admitir que sejam compelidos a pagar o mesmo tributo uma segunda vez.

2ª) “É legítima a atribuição de responsabilidade solidária aos adquirentes das mercadorias comercializadas pela Consulente?”

Não. Ainda que a legislação do ICMS de algum Estado estabeleça a solidariedade entre o substituído e o substituto, tal solidariedade diz respeito à responsabilidade, que se extingue para o substituído com o adimplemento do seu dever, pela forma legalmente estabelecida, isto é, pelo pagamento do imposto ao substituto.

Este é o nosso parecer, s. m. j.