

PARECER

“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO DO FUTURO FATO GERADOR DO ICMS - RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO SUBSTITUTO” - OPINIÃO LEGAL

Ives Gandra da Silva Martins

Marilene Talarico Martins Rodrigues

Consulta-nos o eminente advogado, sobre questão relacionada com a substituição tributária e a exigência de ICMS do “substituído tributário”, por não ter sido efetuado o pagamento do imposto pela empresa Distribuidora de combustível, na qualidade de “**substituta tributária**”.

Informa que a empresa Revendedora adquiriu **Álcool Etílico Hidratado Carburante**, da empresa Distribuidora, mediante Notas Fiscais de venda do produto, com destaque do ICMS, tendo constado que o imposto havia sido recolhido por antecipação. Posteriormente, verificou a fiscalização que tais informações não eram corretas, tendo sido a documentação considerada inidônea, razão pela qual a empresa Revendedora foi autuada, pretendendo a Fazenda do Estado exigir o imposto, além da Multa, do “**substituído tributário**”, pelo fato do “**substituto tributário**”, que é o contribuinte de direito, ou seja, àquele a quem competia cumprir a obrigação tributária de antecipar o pagamento do tributo, ter deixado de cumprir a obrigação.

A questão foi discutida administrativamente, tendo sido mantida a exigência fiscal e encaminhado o processo para cobrança executiva.

Entende o Consulente que a execução fiscal não poderia ser direcionada contra o “**substituído tributário**”, quer se trate de substituição para frente ou para trás (progressiva ou regressiva), por se tratar de pessoa excluída da relação tributária. Informa que pretende ingressar com Exceção de Pré-executividade, pedindo a exclusão da empresa Adquirente da mercadoria (Denari, Pátaro), da relação jurídica tributária, não podendo ser responsabilizada por eventual fraude cometida pelo substituto tributário, que usando de má-fé, certificou falsamente o recolhimento do ICMS, por ocasião da revenda da mercadoria.

Informa, outrossim, o Consulente, que o Fisco já ingressou com processo crime contra os titulares da empresa Distribuidora.

Em face do que foi exposto, pergunta:

1. Em nosso sistema tributário o legislador infraconstitucional é livre para instituir o regime substitutivo de sujeição passiva tributária?
2. No regime substitutivo tributário para frente (progressivo) que papéis desempenham, respectivamente, na relação jurídica tributária, o substituto e o substituído?
3. Em nosso sistema tributário, a distribuidora e a revendedora de combustível que papel desempenham no plano da sujeição passiva tributária?

4. Em sede de substituição progressiva (para frente), estando em causa o ICMS, na hipótese de o tributo não ser recolhido pelo substituto tributário, o Fisco pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao substituído?

5. Na mesma hipótese, é admissível responsabilizar o substituído pelas infrações cometidas pelo substituto, aplicando-lhe multas de caráter punitivo?

RESPOSTA

Antes de responder as indagações do Consultante, torna-se necessário, à luz da Constituição Federal, tecer considerações sobre a estrutura jurídica do ICMS e a sistemática do princípio da não-cumulatividade.

A Constituição Federal, ao atribuir competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS, estabelece:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal, instituir:

I - Impostos sobre:

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º - O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

I - Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A não-cumulatividade leva em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo e visa distribuir equamente a carga tributária, de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto. Resulta do mecanismo de dedução, em cada operação, do montante cobrado nas etapas anteriores no processo de circulação.

Tanto a Jurisprudência quanto a doutrina, interpretando a expressão “cobrado”, são firmes em reconhecer que foi utilizada como sinônimo de “incidente”, sob pena de tornar inoperante a não-cumulatividade prevista, eis que o contribuinte que adquire a mercadoria de outro não tem meios de aferir se o fornecedor recolheu ou não o tributo devido, ou se o Fisco diligenciou a respectiva cobrança.

Assim, para operacionalizar a compensação de que trata o texto constitucional, **o direito ao crédito decorre da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento da Adquirente**, fato que, no caso do Consulente, não é contestado, mas, pelo contrário, expressamente reconhecido pela fiscalização que lavrou o auto de infração.

A exigência fiscal, portanto, não pode prevalecer, posto que alicerçado em suporte fático e jurídico distintos dos que constam em sua conformação, não podendo a empresa Adquirente das mercadorias, responder por irregularidades praticadas pela empresa fornecedora - à evidência interessada em transferir suas responsabilidades a contribuintes regulares, para furtar-se à adimplência de suas obrigações tributárias.

A “**substituição tributária**” foi introduzida em nosso sistema jurídico, com a Emenda Constitucional n. 3, de

17/03/93, tendo sido acrescentado o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, assim disposto:

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo da 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.

Trata-se de uma surpreendente inovação do texto Constitucional, à época bastante criticada por juristas por exigir o imposto antes da ocorrência do fato gerador.

A Suprema Corte, entretanto, entendeu constitucional o regime de substituição tributária (Ag. Reg. em Ag. Inst. n. 240.057-2 e RE n. 213.396/SP).

A Emenda Constitucional n. 3/93, instituiu o “fato gerador presumido”, pelo qual é exigido imposto por antecipação, de uma só vez, em relação a todo ciclo subsequente.

Entre o “substituto tributário” e o consumidor final, nos impostos não-cumulativos, poderão ocorrer sucessivas vendas de mercadorias ou produtos, nas várias etapas, até que o produto chegue ao consumidor final.

O § 7º do art. 150 da Constituição Federal, nos termos da EC 3/93, teve por objetivo encerrar polêmica criada pelos Estados, que sob o argumento de simplificação da arrecadação, e visando evitar sonegação, instituíram a figura do “substituto tributário”, através do Convênio ICMS 66/88, em que é **responsabilizado o primeiro contribuinte** pelo tributo a ser recolhido nas operações posteriores.

Com efeito, o Convênio 66/88, em seu art. 25 prevê diversos casos de “**substituição tributária**”, estabelecendo que a lei poderá atribuir a condição de substituto tributário ao:

I - industrial, comerciante ou a outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes;

III - ao depositário a qualquer título, em relação à mercadoria depositada por contribuinte;

IV - ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A norma acima transcrita prescreve para o ICMS, que as operações realizadas por produtores, industriais, comerciantes, etc., fica atribuída a condição de substituto tributário, responsabilizando-os pelo pagamento do imposto.

O dispositivo acima transcrito fala em responsabilidade do “**substituto tributário**”, pelo recolhimento do imposto por antecipação e não do “**substituído tributário**”.

Ocorre que o art. 128 do CTN admite a possibilidade de a lei atribuir ao terceiro, designado responsável tributário, sem identificação com o contribuinte, a responsabilidade pelo pagamento do tributo, nos seguintes termos:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo

a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

De leitura desse dispositivo do CTN, se depreende que ao eleger essa terceira pessoa como sujeito passivo, o legislador complementar admitiu duas alternativas:

- a) excluir a responsabilidade do contribuinte, ou
- b) atribuir ao contribuinte uma responsabilidade de caráter supletivo, no caso de o responsável deixar de pagar o tributo.

Nos termos do art. 66-C da Lei n. 6.374/89, que instituiu o ICMS no Estado de São Paulo, com a nova redação dada pela Lei n. 9.176/95, o legislador paulista optou, desde logo, pela segunda alternativa, ao estabelecer:

Art. 66-C - A sujeição passiva por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte pela liquidação total do crédito tributário, observado o procedimento estabelecido em regulamento, sem prejuízo da penalidade cabível por falta de pagamento do imposto.

E também o art. 267, inciso II do Regulamento do ICMS (Decreto n. 45.490/2000), em que se lê:

Art. 267 - Não recolhido o imposto pelo sujeito passivo por substituição:
II - (...) o débito fiscal será exigido do contribuinte substituído, mediante notificação, cujo não atendimento acarretará lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa - AIIM.

Muito embora o legislador paulista - seguido pelos legisladores das demais unidades da Federação - tenha feito expressa menção à **responsabilidade supletiva do contribuinte** pela

liquidação total do crédito tributário, essa previsão não se compadece com os cânones orientadores do ICMS, à luz da Constituição Federal.

Em linha de princípio, sempre que o legislador, no processo circulatório, optar pela adoção do regime substitutivo, com objetivo de antecipação do recolhimento do tributo, a responsabilidade do substituto tributário é excludente daquela atribuída ao “**contribuinte substituído**”.

No caso do álcool etílico hidratado carburante, em conformidade com o art. 8º, inciso II, da LC n. 87/96, para dificultar a sonegação fiscal e reduzir o universo de contribuintes sujeitos à fiscalização, o álcool combustível é fornecido aos revendedores sob o regime de “**substituição tributária**”, figurando o **distribuidor** como substituto tributário, responsável por reter e recolher aos cofres públicos, por antecipação, o ICMS relativo às operações subseqüentes, pelo preço final ao consumidor, incluindo neste preço a margem de lucro do revendedor.

Assim, nos termos das disposições regulamentares paulistas, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido nas saídas de álcool carburante dos revendedores, ou seja, dos postos de combustíveis, para os consumidores finais fica a cargo dos **distribuidores**, a quem foi atribuída a responsabilidade pela antecipação do recolhimento do tributo pelo preço final ao consumidor.

Tanto que o art. 418 do RICMS, contém a seguinte dicção:

Art. 418 - Na saída de álcool etílico hidratado carburante com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica

atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes até o consumo final:

I - ao estabelecimento do distribuidor de combustível, como tal definido e autorizado por órgão federal competente, localizado neste Estado.

Como se constata, da norma transcrita e no caso do Consulente, os Postos de Combustíveis participam da relação jurídica tributária como meros **operadores econômicos substituídos**, dispensados pelo legislador de recolher o ICMS incidente nas operações de venda de combustível, pelo simples fato de o tributo ter sido recolhido na etapa anterior pelo substituto tributário, sofrendo o substituído apenas os efeitos da repercussão tributária.

Nada obstante, com fundamento no art. 66-C da Lei n. 9.374/89 e art. 267 do RICMS (Decreto n. 45.490/2000), os revendedores têm sido autuados pela fiscalização, em caráter supletivo, sempre que as Distribuidoras deixam de recolher o imposto devido na operação imediatamente anterior.

A questão do inadimplemento, no entanto, merece exame mais aprofundado: o álcool carburante sai do estabelecimento distribuidor acobertado por nota fiscal de saída ao estabelecimento revendedor, onde consta a certificação de que o ICMS devido foi regularmente recolhido pelo preço final ao consumidor, sendo que a fiscalização somente constata a falsidade do documento fiscal e a sonegação fiscal perpetrada pelo distribuidor, meses após sua concreta ocorrência, sem que a Adquirente tenha conhecimento da irregularidade.

Desta forma, quando o proprietário do Posto de Combustível adquire o produto, acobertado pela respectiva nota fiscal, parte do pressuposto de que está participando de uma operação mercantil perfeitamente regular, cujo ICMS consta como declarado e retido na operação antecedente, pelo distribuidor, com vistas ao seu efetivo recolhimento aos cofres públicos.

As notas fiscais emitidas pela Distribuidora evidenciam que: a) a empresa compradora efetivamente **adquiriu** as mercadorias; b) e no caso do Consulente, com provas do efetivo pagamento do preço, mediante “Termos de Quitação de Notas Fiscais de Venda de Combustíveis”; c) as notas fiscais não denotavam qualquer irregularidade aparente, pois constava o número do CNPJ e a regular inscrição como contribuinte estadual; d) as mercadorias efetivamente ingressaram no estabelecimento da Adquirente.

Com efeito, a teor do art. 155, II, § 2º, I da CF, o ICMS é tributo não cumulativo, ensejando, em cada operação, a compensação do imposto cobrado na anterior.

A fim de operacionalizar a compensação de que trata o texto constitucional, **o direito ao crédito decorre da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento da Adquirente**, fato que, no caso do Consulente, não é contestado, mas, pelo contrário, expressamente reconhecido pelo agente autuante.

Assim sendo, o auto de infração não pode prevalecer, posto que alicerçado em suportes fático e jurídico distintos dos que constam em sua conformação, não podendo a Adquirente responder por irregularidades praticadas pela empresa Fornecedora - à evidência interessada em transferir suas responsabi-

lidades a contribuintes regulares, para furtar-se à adimplência de suas obrigações tributárias.

No caso, a boa-fé da Adquirente não pode ser questionada, já que não tinha ela como saber das eventuais irregularidades praticadas por sua Fornecedora, que, repita-se: **era titular de inscrição no cadastro de contribuintes estadual e emitiu documentos revestidos, aparentemente, de todas as formalidades legais.** Assim, não é razoável exigir que o comerciante desenvolva profundas diligências investigatórias acerca de seus fornecedores, semelhantes às que foram levadas a efeito pela autoridade fiscal - até porque o poder de polícia assiste, tão somente, ao FISCO, não podendo ser este transferido aos particulares.

Os contribuintes não possuem o aparato policial, nem a força fiscalizadora do Poder Público. Não podem penetrar nos estabelecimentos comerciais, de modo a acessar livros e outras documentações, por força do art. 18 do Código Comercial, que protege o sigilo comercial:

Art. 18. A exibição judicial de livros de escrituração comercial por inteiro, balanços gerais de qualquer casa de comércio, só pode ser ordenada a favor dos interessados em questões de sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão mercantil, por conta de outrem, e em caso de quebra.

Somente ao Fisco é legítimo exigir o acesso a documentos de qualquer empresa, com o intuito de aferir sua regularidade. Já de uma empresa para outra, o sigilo é amparado pela lei, por força dos princípios de direito privado, que, a teor dos artigos

109 e 110 do CTN, devem ser respeitados pela legislação tributária. Referidos dispositivos encontram-se assim redigidos:

Art. 109. Os princípios gerais do direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar as competências tributárias.

Vale dizer, a lei comercial veda, por completo, que uma empresa que negocia com outra possa inteirar-se de todos os elementos aptos a denotar sua regularidade fiscal, cabendo ao FISCO, exclusivamente, tal função.

No caso concreto, o que estava ao alcance da Adquirente diligenciar, quando da negociação das mercadorias, foi diligenciado: **a inscrição foi verificada, as mercadorias foram recebidas - como, aliás, reconhece o próprio agente atuante -, estavam acompanhadas de documentação fiscal cujos elementos não despertaram qualquer suspeita de irregularidade, delas constando o nome da emitente, o seu CNPJ, número de inscrição estadual, descrição das mercadorias, preço e ICMS destacado no próprio documento.**

Ora, a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça sobre situações como a do Consulente, é no sentido da **legitimidade do crédito**, como restou reconhecido no seguinte Aresto:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO DECORRENTE DE NOTA FISCAL EMITIDA POR EMPRESA CUJA INSCRIÇÃO FOI DECLARADA INIDÔNEA. Para aproveitar os créditos de ICMS embutidos no valor das mercadorias que entram no seu estabelecimento, o comprador não depende da prova de que o vendedor pagou o tributo; só se exige do comprador a comprovação de que a nota fiscal corresponde a um negócio efetivamente realizado e de que o vendedor estava regularmente inscrito na repartição fazendária como contribuinte do tributo. Agravo Regimental improvido. (Agravo Regimental em Ag 173.817, Rel.: Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma, DJ 06/04/98) - (grifo nosso).

Como se vê, tendo as mercadorias entrado no estabelecimento, acompanhadas de notas fiscais formal e regularmente emitidas, a operação de compra e venda, tornou-se perfeita e acabada, gerando, portanto, um crédito de ICMS em favor da Adquirente, em face do princípio constitucional da não-cumulatividade, peculiar ao tributo.

Para que pudesse a empresa Adquirente ser responsabilizada, como pretende a fiscalização, necessário seria a prova de sua conivência com a fraude engendrada, já que esta não se presume.

Na conduta da Adquirente não se pode vislumbrar qualquer traço de conivência, pois cumpriu regularmente a transação que celebrou, de boa-fé sendo tanto quanto o Fisco prejudicada pelo arдил apontado nas diligências fiscais. Responsabilizá-la seria, portanto, o mesmo que punir a vítima, ante a dificuldade ou impossibilidade de alcançar o criminoso.

A jurisprudência da Suprema Corte afasta, em hipóteses como a presente, a possibilidade de apenar o contribuinte,

como se vê de Acórdão em que foi Relator o Ministro **Djaci Falcão**, do qual se extrai o seguinte trecho:

Como demonstrou seu digno prolator, com base no conjunto probatório, a executada negociou com firmas aparentemente es-correitas, idôneas, que emitiam notas fiscais revestidas das for-malidades legais, não havendo razão plausível para que duvidasse da idoneidade delas. De outra parte, “se o Fisco teve em mãos a documentação exigida para a inscrição de contribuinte, exigência por ele imposta; e houve essa documentação regular, não pode exigir de cada pessoa, física ou jurídica, que mantenha operações comerciais com contribuinte regularmente inscrito, vá indagar, antes de qualquer negócio, se a firma tem existência legal e se sua inscrição é regular.

...

Como já decidi, em caso semelhante, o próprio Tribunal de Im-postos e Taxas, “a posterior declaração de idoneidade da firma vendedora, não pode ter o efeito de anular o crédito, sendo certo que **a falta de recolhimento do ICM devido pela firma ven-dedora, envolve responsabilidade unicamente desta, cabendo contra ela a ação repressiva do Fisco, que não pode ser esten-dida a compradores que nenhum envolvimento tiveram com fraudes de que são acusados, muito menos para cessar-lhes direito de crédito.** Nego seguimento ao presente agravo. (AI 95641-7/SP, DJU 24/02/84) - (grifo e negrito nossos).

E nem poderia ser diferente.

Em direito tributário, não pode ocorrer tributação por mera presunção, ou seja, não pode o Fisco, com base em de-claração de inidoneidade da empresa, exigir o tributo e multa devidos pelo fornecedor, da empresa Adquirente da mercado-ria, que agiu de boa-fé.

Isto porque “a presunção não pode ser fato gerador da obri-gação tributária, sempre que referir-se a fatos absolutamente

desconhecidos ou não suficientemente abrangentes, para não conceder qualquer flexibilidade a autoridade aplicadora” (Suplemento LTR 112/81, parecer do Dr. Ives Gandra da Silva Martins), um dos subscritores da presente opinião legal.

O fato gerador do tributo deve subsumir-se às normas prescritas. Ou seja, à falta de conformação absoluta entre o fato detectado e a norma posta, não se pode adotar a presunção como técnica impositiva, sob pena de violação dos princípios da legalidade e da tipicidade, consagrados no art. 150, I e 146 da CF e 97 do CTN, que propiciam segurança jurídica nas relações tributárias.

A empresa Adquirente, portanto, participa da relação jurídica tributária em comento, como contribuinte-substituído, dispensado pelo legislador (art. 418, I do RICMS - Decreto n. 45.490/00) de recolher o ICMS devido nas operações de venda de combustível, pelo simples fato de o tributo ter sido recolhido na operação antecedente (pelo substituto tributário), sofrendo o substituído os efeitos da repercussão da carga tributária.

Nesse sentido é o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal, no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 240.057-2-SC, em que foi Relator o Ministro **Néri da Silveira**, com a seguinte Ementa:

EMENTA: Recurso extraordinário desprovido. 2. ICMS. Recolhimento antecipado. Substituição tributária “para frente”. 3. É constitucional o regime de substituição tributária “para frente”, em que se exige do industrial, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado

ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, substituído, a responsabilidade tributária. Precedente: RE nº 213.396/SP, julgado em sessão plenária, a 2.8.1999. 4. Não há, assim, ofensa ao direito de propriedade, ou mesmo a ocorrência de confisco, *ut* art. 150, IV, da Constituição Federal. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.

No referido julgado, ao mesmo tempo em que admite a constitucionalidade do regime de substituição tributária “para frente”, a Suprema Corte **faz a ressalva da exclusão** da responsabilidade tributária do revendedor ou varejista, como está sendo exigido pela fiscalização no caso da presente consulta.

Tendo presente que a empresa Adquirente sofreu repercussão da carga tributária, no ato da compra do combustível, a pretendida cobrança do crédito tributário implica reiteração de cobrança, configurando ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

O Prof. **Zelmo Denari**, a propósito, discorrendo sobre o tema escreve:

Como se sabe, o conceito de capacidade contributiva, haurido da ciência financeira, projeta-se no campo do Direito para significar a idoneidade revelada pelo contribuinte, enquanto titular da relação jurídica tributária, de suportar a carga tributária e fazer face aos dispêndios públicos. Trata-se, como se depreende, de simples dimensão jurídica da capacidade econômica, é dizer, de um patamar estabelecido pelo legislador para submeter o contribuinte ao regime impositivo, à luz de critérios estabelecidos na Carta Constitucional. (Cf. Zelmo Denari, Breves considerações à margem da capacidade contributiva, in RDDT, vol. 124, p. 79)

De fato, se a capacidade contributiva, em sua dimensão jurídica, é um princípio constitucional a ser observado pelo legis-

lador, para submeter o contribuinte ao regime impositivo, que revela a sua capacidade de suportar a carga tributária, a exigência fiscal viola o referido princípio, pois a Adquirente, no caso da presente Consulta, já sofreu o gravame da repercussão tributária do ICMS.

Quanto à penalidade, sendo certo que a prova material favorece o Consulente, está afastada tal exigência constante do auto, conforme preceitua o art. 112 do CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infração, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade ou impunidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Acresce-se, ainda, que a Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso XLV, entre os direitos e garantias do contribuinte, determina que “nenhuma pena passará da pessoa do condenado (infrator), podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação de perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido”.

De tal forma que **a penalidade deve ser aplicada a quem descumprir a obrigação tributária**, ou seja, ao **substituto tributário**, não podendo ser exigida de quem não descumprir a obrigação tributária e que está de boa-fé.

Feitas essas considerações, passamos a responder objetivamente, as indagações do Consulente:

1) Em nosso sistema tributário o legislador infraconstitucional é livre para instituir o regime substitutivo de sujeição passiva tributária?

Não. À luz da Constituição Federal, o legislador infraconstitucional deve obediência ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Do princípio constitucional da não-cumulatividade decorre a dedução, em cada operação, do imposto cobrado nas anteriores, de modo que ao final do ciclo, quem efetivamente arca com o ônus do imposto é o consumidor final. A partir da EC n. 3/93, foi introduzido o § 7º ao art. 150, da Constituição Federal, instituindo a figura do “**substituto tributário**”, na condição de responsável pelo pagamento do 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. O legislador ordinário deverá seguir os parâmetros estabelecidos pela Constituição. O art. 25 do Convênio n. 66/88 diz que a lei pode atribuir a condição de substituto tributário ao: “I - industrial, comerciante ou a outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores; II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes”. Estes são os legitimados que devem figurar como “substitutos tributários”.

2) No regime substitutivo tributário para frente (progressivo) que papéis desempenham, respectivamente, na relação jurídica tributária, o substituto e o substituído?

O **substituto tributário** fica obrigado a recolher o ICMS, por antecipação, de toda carga tributária que seria paga ao longo da cadeia de vendas, destacando na nota fiscal, o imposto que recolheu por antecipação.

O **substituído tributário** fica excluído da relação tributária, participa da relação jurídica como mero operador econômico substituído, dispensado pelo legislador de recolher o ICMS incidente nas operações de venda de combustível, pelo simples fato de o tributo ter sido recolhido na etapa anterior pelo substituto tributário. Ao receber a nota fiscal com destaque de ICMS, procede ao crédito do imposto, recolhido antecipadamente, em obediência ao princípio da não-cumulatividade. O recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retira do revendedor ou varejista, na qualidade de substituído, a responsabilidade tributária, conforme precedentes do STF (Agravo Reg. em Agravo de Instrumento n. 240.057-2 - RDDT - Vol. 58 - pg. 206 e RE n. 213.396/SP, julgado em sessão plenária, em 02/08/1999).

3) Em nosso sistema tributário, a distribuidora e a revendedora de combustível que papel desempenham no plano da sujeição passiva tributária?

A **Distribuidora** é obrigada a recolher o ICMS, por antecipação, na qualidade de substituta tributária, destacando na nota fiscal o imposto recolhido, informando a Revendedora. A **Revendedora** de Combustível deve se creditar o imposto destacado na nota fiscal, em razão do princípio da não-cumulatividade. Os Postos de Combustíveis participam da relação jurídica tributária como meros operadores econômicos substituídos, que sofrem os efeitos da repercussão da carga tributária.

4) Em sede de substituição progressiva (para frente), estando em causa o ICMS, na hipótese de o tributo não ser recolhido pelo substituto tributário, o Fisco pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao substituído?

Entendemos que não, embora não desconhecemos a legislação infraconstitucional (art. 66-C do RICMS - Lei n. 6.374/89 e art. 267 do RICMS - Decreto n. 45.490/2000), o Fisco deve cobrar o imposto daquele que deveria recolher a exação, na qualidade de substituto tributário e não o fez, emitindo documentação inidônea, constatada posteriormente pela fiscalização.

O substituído tributário, uma vez comprovada a sua boa-fé, não poderá responder por tributo a que não deu causa. Para que pudesse ser responsabilizado, necessário seria a prova de sua conivência com a fraude engendrada.

Tendo visto que a empresa Adquirente sofreu repercussão da carga tributária, no ato da compra do combustível, a

pretendida cobrança do crédito tributário implica reiteração da cobrança, configurando ofensa ao princípio da **capacidade contributiva**.

5) Na mesma hipótese, é admissível responsabilizar o substituído pelas infrações cometidas pelo substituto, aplicando-lhe multas de caráter punitivo?

Não. A penalidade deve ser aplicada a quem descumprir a obrigação tributária, no caso o substituto tributário, não podendo ser exigida de quem não descumpriu a obrigação tributária, nem praticou qualquer ato ilícito.

Tanto que a Constituição Federal, no inciso XLV, do seu art. 5º, entre os direitos e garantias assegurados, determina que: “Nenhuma pena passará da pessoa do condenado (infrator), podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação de perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido”.

E o art. 112 do CTN, estabelece que: “A lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável, ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade ou impunidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

Resta claro, portanto, que o **substituído tributário** não poderá responder por penalidade, representada por multa, por infração que não foi por ele praticada.

Este é o nosso entendimento.

S.M.J.

São Paulo, 31 de agosto de 2009.