

Juliana Gonçalves Amaral

**Substituição Tributária para frente.**

Unisal  
Lorena  
2012

Juliana Gonçalves Amaral

## **Substituição Tributária para frente.**

*Trabalho de conclusão de curso apresentado como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito do Centro Universitário Salesiano de São Paulo, sob a orientação da Professora Milena Zampieri Sellmann.*

Unisal

Lorena

2012

Dedico aos meus familiares pelo estímulo e compreensão.

A todos professores que acreditaram no meu trabalho.

Enfim, a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram  
para conclusão de mais esta etapa da minha vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a DEUS, que me possibilitou realizar este trabalho.

A todos os professores que contribuíram para o meu enriquecimento cultural ao longo desses cinco anos de graduação.

Em especial à minha orientadora Prof<sup>a</sup> Milena Zampieri Sellmann, pelo apoio, conversas e discussões no processo de elaboração desta monografia, que compartilhou parte da sua sabedoria, conduzindo o trabalho de maneira firme, deixando uma contribuição extremamente importante e positiva nesta fase da minha vida acadêmica.

Aproveito para agradecer também ao Prof<sup>o</sup> Luiz Antônio Rebello, que ao início da elaboração do trabalho se prontificou em ajudar com sua sabedoria e com esplendor se manteve sempre a disposição.

Aos colegas de sala e a todos que, direta ou indiretamente, colaboraram para a conclusão deste trabalho.

## RESUMO

O ponto de partida deste trabalho é a interpretação e análise acerca da legislação tributária. Com o objetivo de demonstrar a inconstitucionalidade do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, são analisadas legislações, jurisprudências e conceitos básicos acerca do tema, sempre objetivando demonstrar a afronta à Constituição com a edição da Emenda Constitucional 3/93. A análise se pauta pelos critérios e princípios adotados no nosso ordenamento jurídico que se apresentam de forma contrária a existência da substituição tributária para frente, instituto inserido no nosso ordenamento, pela edição da referida emenda constitucional. Todas as normas-regras e normas-princípios devem estar em consonância com o resto do sistema jurídico, não podendo ficar de fora a conceituação e as regras pertinentes à responsabilidade tributária, especificamente à substituição tributária. O arcabouço teórico inclui os trabalhos de Roque de Antônio Carrazza, Hugo de Brito Machado, Leandro Paulsen, Eduardo de Moraes Sabbag, entre outros grandes doutrinadores. Conclui-se que pela interpretação sistemática do todo, composto por princípios constitucionais, normas, jurisprudências, entendimentos doutrinários e entendimentos de Cortes Superiores, o dispositivo em questão, apesar de positivado na nossa Carta Magna, ainda está apto a gerar numerosas discussões.

Palavras-chave: Emenda constitucional. Inconstitucionalidade. Substituição para frente.

## SUMÁRIO

1- INTRODUÇÃO.....	08
2- A FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	09
2.1. A hipótese de incidência tributária .....	11
2.1.1. A lei como definidora da hipótese tributária .....	12
2.2. O fato imponible ou fato jurídico tributário .....	14
2.3. O equívoco na expressão “fato gerador” .....	17
2.4. A subsunção tributária e o surgimento da obrigação tributária .....	19
3- A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	21
3.1. Espécies .....	22
3.1.1 Obrigação tributária principal .....	22
3.1.2 Obrigação tributária acessória .....	24
3.1.2.1. Sujeitos da obrigação tributária acessória .....	27
3.2. Sujeitos da obrigação tributária principal .....	30
3.2.1 Contribuinte .....	31
3.2.2. Responsável .....	32
4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....	34
4.1. Responsabilidade tributária por transferência .....	34
4.1.1. Conceito .....	34
4.1.2. Responsabilidade dos sucessores .....	36
4.1.2.1. Responsabilidade imobiliária .....	37
4.1.2.2. Responsabilidade pessoal .....	40
4.1.2.3. Responsabilidade na sucessão comercial .....	43
4.2. Responsabilidade tributária por substituição .....	46
4.2.1. Conceito .....	46
4.2.2. Responsabilidade tributária por substituição para “trás” .....	50

4.2.3. Responsabilidade tributária para “frente” .....	52
5. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA RESPONSABILIDADE PARA FRENTE.....	55
5.1. A introdução da responsabilidade tributária para frente no direito brasileiro.....	55
5.2. CTN e CF .....	57
5.3. Princípio da Segurança Jurídica .....	58
5.3.1 Segurança Jurídica e “Fato Futuro” .....	61
5.4. Presunções, ficções e indícios .....	64
5.5. Hipóteses práticas .....	71
5.6. Análise crítica: inconstitucionalidade do instituto .....	74
6. CONCLUSÃO .....	77
7. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA .....	78

## 1 – INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa demonstrar a inconstitucionalidade do instituto da substituição tributária para frente, presente no ordenamento jurídico brasileiro no artigo 150, § 7º da Constituição Federal e inserido através da Emenda Constitucional nº 03/93.

O tema se justifica pela importância de se respeitar princípios e normas basilares constantes em nosso sistema, e principalmente em nossa Constituição Federal. A presente monografia visa demonstrar que o desrespeito a estes princípios constitucionais acabam por desrespeitar direitos e garantias dos cidadãos enquanto contribuintes.

O objetivo da pesquisa bibliográfica feita acerca do tema é a reflexão a respeito da substituição tributária para frente, e reflexão a ser feita também sobre todas as leis, emendas, decretos e qualquer outra modalidade normativa vigente, mas conflitante com o todo.

Durante o trabalho, ainda tentar-se-á demonstrar o desrespeito ao contribuinte e a inadmissibilidade do instituto tema, que afronta diretamente os princípios constitucionais da segurança jurídica, da capacidade contributiva do contribuinte, entre outros princípios.

Para vislumbrar tais objetivos, será conceituado elementos fundamentais ao Direito Tributário, como hipótese de incidência, obrigação tributária, sujeitos da relação tributária e tudo o que necessário para o pleno entendimento e desenvolvimento da monografia.

Temos a certeza que a discussão que se segue será de grande valia ao engrandecimento doutrinário.

## 2 - FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Pelo Princípio Constitucional da legalidade ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo que não esteja descrito em lei. É isso que diz o artigo 5º, inciso II, da nossa Constituição Federal (CF): “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Tal artigo é o que basta para acreditar que só há obrigação de pagar um tributo senão em virtude de lei, já que o princípio previsto no artigo 5º da nossa Carta Magna é um princípio fundamental do nosso ordenamento jurídico, o princípio da legalidade.

Todavia, não suficiente com o artigo 5º da Constituição Federal, o legislador tributário achou melhor especificar tal princípio e dar forma ao mesmo de maneira expressa na legislação tributária, sendo com base nisto, que o artigo 150 da Constituição Federal passou a estabelecer que nenhum tributo pode ser criado, majorado ou modificado se não por lei anterior que o estabeleça, criando assim o princípio da legalidade estrita, conforme segue:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;  
(...)

Roque Antônio Carrazza<sup>1</sup>, disserta sobre o assunto e deixa a todos bastante satisfeitos com seu parecer, veja-se:

O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si só, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes.

---

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 200, p. 242.

José Alexandre Zapatero<sup>2</sup> fazendo menção ao artigo 5º, II da CF, também esclarece sobre o tema:

Ocorre que o legislador, preocupado com o cumprimento de tal disposição contida na Carta Magna, reafirmou dito preceito legal no artigo 150, I, onde se determina que, “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.*” A diferença consiste em que o princípio primeiro é genérico e, por tal, aplica-se de forma subsidiária, porém inequívoca, ao Direito Tributário, enquanto que o segundo é formulado diretamente aos preceitos de ordem tributária. (grifo do autor)

Assim, no Direito Tributário Brasileiro não há tributo sem lei, e é nesse sentido que deve-se verificar se a lei tributária possui validade no ordenamento jurídico, ou seja, se esta hipótese legal incide no nosso atual ordenamento ou não, pois se não, não há que se falar em obrigatoriedade de pagamento do tributo, e é justamente por isso que estuda-se na presente monografia o fenômeno da incidência tributária, sem o qual não se faz presente o que chama-se de tributação.

Hugo de Brito Machado<sup>3</sup> leciona:

Vigência é a aptidão para incidir, vale dizer, para dar significação jurídica aos fatos. Para produzir efeitos jurídicos no plano abstrato. Lei vigente pode incidir e, assim, dar a seu suporte fático um significado jurídico. Se a lei é vigente e ocorre a situação nela prevista como *hipótese de incidência*, inevitavelmente incide. A incidência é automática. Já a aplicação depende sempre de alguém. É ato de alguém e por isto mesmo pode ocorrer ou não.

Desta forma, a incidência tributária decorre da vigência da lei, ou seja, uma vez que a lei está perfeita e acabada, plenamente válida no sistema jurídico, ela automaticamente produzirá efeitos com a ocorrência do fato gerador descrito nela e só assim haverá possibilidade de cobrar cumprimento da lei por parte do contribuinte.

---

<sup>2</sup> ZAPATERO, José Alexandre. **Teoria e prática de direito tributário e execução fiscal**. 3 ed. São Paulo: J.H. Mizuno, 2008, p. 38.

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**.- 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 120.

## 2.1 - A hipótese de Incidência Tributária

Para verificação de incidência da lei, é preciso antes definir a hipótese legal trazida pela norma. A lei tributária inevitavelmente irá descrever um fato, fato este que permanecerá no mundo abstrato até que alguém o pratique. A hipótese de incidência tributária, nada mais é do que a descrição legal desse fato.

Geraldo Ataliba<sup>4</sup> denomina a hipótese de incidência como sendo: “primeiramente a descrição legal de um fato: é a formação hipotética, prévia e genérica contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato, é o seu desenho).” Para exemplificar pode-se citar o que acontece quando a lei faz uma descrição abstrata e dessa descrição há um espelho no mundo concreto, por assim dizer, há a prática do fato descrito em lei. Veja-se o exemplo:

Art. 32 do Código Tributário Nacional (CTN) -

O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

O artigo 32 do Código Tributário Nacional ordena que o fato de se ter a propriedade, o domínio útil ou a posse de um bem imóvel localizado na zona urbana, automaticamente gera a obrigação de se pagar o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o IPTU. Assim, aquele que se estabelece nesta propriedade pratica um fato descrito em lei e automaticamente se insere na obrigação de pagar o IPTU.

Ao nomear tais fenômenos, encontra-se o fato descrito em lei, como sendo a hipótese de incidência tributária, ou, a hipótese da qual incidirá a obrigação de pagar tributo se praticada no mundo concreto, e por esta prática é correto chamar de fato imponível.

---

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 53.

Em relação a tais conceitos, são frequentes as confusões e erros. Muitas vezes encontram-se obras que conceituam hipótese de incidência e fato imponible como sinônimos, entretanto, mais a frente, surgirá a oportunidade de perceber que são coisas distintas, e assim perceber melhor os conceitos e as respectivas diferenças entre cada um.

Em conceitos preliminares, pode-se definir ambos como fases do processo de tributação. Há primeiro que se ter a hipótese de incidência, em uma fase abstrata, e após o fato imponible em uma fase concreta.

Ainda, Geraldo Ataliba<sup>5</sup>, em sua mesma obra diz que: “enquanto categoria jurídica, a hipótese de incidência é una e indivisível, trata-se de ente lógico-jurídico unitário e incindível.”

O legislador para fixar a hipótese de incidência busca no mundo fático vários elementos que legalmente se unirão e formarão um todo. Desta forma, passa-se a perceber tal unidade à medida que cada hipótese de incidência é única, e dela decorre um único tributo.

### **2.1.1 – A lei definidora da hipótese tributária**

Como já dito anteriormente, não há tributo sem lei anterior que o defina, bem como não há que se falar em hipótese tributária sem lei. Somente a lei, poderá descrever a hipótese tributária e desta forma criar ou modificar o tributo. É com base exclusivamente no princípio da legalidade, previsto não só no artigo 5º da CF de maneira geral, mas como também previsto de maneira específica no artigo 150 da CF, que chega-se a todas essas assertivas.

---

<sup>5</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 59.

Tal princípio é utilizado não somente para definir o fato gerador do tributo, mas também definir alíquota, base de cálculo e sujeitos da obrigação tributária, com relação a isso têm-se o artigo 97 do Código Tributário Nacional disciplinando que: “*somente a lei pode estabelecer: I- a instituição de tributos, ou a sua extinção; II- a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; (...).*”(grifo nosso)

No entanto, afirma-se no mesmo sentido de Amílcar de Araújo Falcão<sup>6</sup>, que não pode-se negar que um dos aspectos mais importante do princípio da legalidade é o aspecto em que ele define, caracteriza e conceitua por lei o fato gerador, sem deixar brecha para que seja tributado fato que não está descrito hipoteticamente pela lei.

Ainda, pela leitura do artigo 150 da Constituição Federal concluí-se que somente a lei pode definir qualquer tipo tributário, de maneira a encontrar nessa leitura a segurança jurídica necessária a todo contribuinte. Desta forma, Roque Antonio Carrazza<sup>7</sup> disserta em sua obra:

O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam, fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela Lei.

Com isso fica claro que a Constituição Federal não só dá ao contribuinte o direito de não se ver tributado senão por lei que assim disponha, como também dá maior segurança jurídica ao sistema e ao próprio contribuinte quando especifica no artigo 150 aquilo já disposto no artigo 5º.

Não obstante, a lei como definidora da hipótese tributária, deve trazer todos os elementos essenciais a um tributo. Ela não pode deixar que outros tipos normativos inferiores complementem sua redação, mesmo porque pelo próprio princípio da legalidade o meio hábil a se criar, majorar, extinguir, ou modificar um tributo é a lei, e

---

<sup>6</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação tributária**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 35 e 36.

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 243 e 244.

entenda-se lei neste momento como lei em sentido estrito, ou seja, lei ordinária, admitindo-se como exceção, somente lei complementar.

Ainda, neste sentido, a lei ordinária criadora do tributo deve não só descrever a hipótese tributária, como fazer com que a norma seja eficaz no mundo concreto. Hugo de Brito Machado<sup>8</sup> enfoca que não suficiente a descrição com todos os elementos essenciais a um tributo, a lei ainda deve trazer inclusive a sanção, para o caso de não prestação do tributo.

Assim a hipótese de incidência tributária será a descrição legal, constituída por todos os elementos tributários, sejam estes; núcleo do fato imponible, contribuinte, base de cálculo, alíquota, e todo o necessário à efetiva tributação.

## **2.2 – O fato imponible ou o fato jurídico tributário**

Neste ponto, consegue-se chegar a conclusão que para o acontecimento da efetiva tributação, ou, para que o contribuinte seja efetivamente compelido a pagar o tributo ele deve praticar um fato, que estará descrito em lei e que chama-se fato imponible.

Em uma primeira explanação, é necessário definir certos impasses quanto à nomenclatura. De acordo com Paulo Antonio Mariano, Raphael Werneck e Sandra Regina Alencar Bezerra<sup>9</sup> encontra-se uma variedade em termos nominiais, temos assim; fato imponible, base imponible, suporte fático, hipótese de incidência, fato tributável etc.

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 64.

<sup>9</sup> MARIANO, Antonio Paulo; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra Regina. **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: aspectos jurídicos e práticos**. São Paulo: IOB, 2008, 264 p.

Entretanto, no Brasil, para estes autores<sup>10</sup> o que se tem em predomínio é a expressão fato gerador, que se deve à influência do direito francês. Todavia adotar-se-á neste trabalho a expressão fato imponible e em alguns momentos adotar-se-á também a expressão fato gerador, retornando a esta questão mais a frente.

No que tange ao próprio fato, fica evidente, quando já entendido o que é hipótese de incidência, a diferença entre a hipótese e o fato imponible. Enquanto a primeira é a descrição abstrata, o segundo é a realização prática daquela descrição. Desta forma, a obrigação tributária só acontecerá com a verificação da ocorrência do fato imponible determinado pela hipótese tributária.

Ainda, quanto ao fato imponible, o mesmo pode se dividir, conforme a disposição do CTN, com relação à obrigação tributária principal e com relação a obrigação tributária acessória.

Conforme art. 114 e 115 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência; e quanto ao fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Fato é que alguns doutrinadores classificam o fato imponible ainda, sob o aspecto de, sua formação, integração, ou constituição no tempo, classificação esta que encontra-se na obra de Amílcar de Araújo.<sup>11</sup>

Para Amílcar de Araújo Falcão<sup>12</sup>: “o fato gerador pode ser um fato simples, isto é, fato único e singelo ou um fato complexo, uma multiplicidade de fatos.” Essa classificação em simples ou complexo é definida apenas quanto a estrutura do fato imponible, mas ainda pode-se classificá-lo quanto a sua integração ou formação em relação ao tempo e esta classificação pode se subdividir em fato gerador instantâneo e fato gerador complexo.

---

<sup>10</sup> MARIANO, Antonio Paulo; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra Regina. **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: aspectos jurídicos e práticos**. São Paulo: IOB, 2008. 264 p.

<sup>11</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 122.

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 122 e 123.

Conforme Amílcar<sup>13</sup>:

Instantâneos são os fatos geradores que ocorrem num momento dado de tempo e que, cada vez que surgem, dão lugar a um relação obrigacional tributária autônoma, exemplo o fato importação, isto é, a transposição de limites, quanto ao imposto de importação. Já, complexivos ou periódicos são os fatos cujo o ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados, como o fato gerador do Imposto de Renda determinado pelo fluxo de riqueza que vem ter às mãos do seu destinatário e que importa num aumento do seu patrimônio, durante um período de tempo determinado.

Por fim, deixa-se de lado a classificação e fica-se meramente com o conceito de fato imponível trazido pelo art. 114 do CTN, que em outras palavras é o acontecimento fático da hipótese de incidência, fato este que o legislador vincula diretamente ao acontecimento da obrigação tributária.

Quanto ao momento que se considera consumado o fato gerador, depende se a situação é fática ou jurídica, mas não pode-se admitir sua consumação antes do acontecimento real da situação descrita em lei.

Neste sentido leciona sabiamente Hugo de Brito Machado<sup>14</sup>:

Em se tratando de situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador do tributo desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais, isto é, circunstâncias meramente factuais, necessárias à produção dos efeitos que geralmente delas decorrem.

(...)

Em se tratando de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador do tributo desde o momento em que tal situação esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. Assim, em se tratando da propriedade de um imóvel, somente quando essa propriedade esteja configurada, com o registro do título aquisitivo no órgão competente, é que se considera consumado o fato gerador do tributo.

---

<sup>13</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 127.

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 158.

Desta forma, pode-se considerar o fato imponible consumado quando todas as circunstâncias de fato descritas na lei ocorrerem ou quando todas as circunstâncias legais se concretizarem.

### 2.3 – O equívoco na expressão fato gerador.

Voltando à questão da nomenclatura, parece claro o porquê de não usar a expressão hipótese de incidência como sinônimo de fato imponible, é evidente que um apresenta-se com certa diferença quanto ao outro, sendo próximos somente quanto a necessidade da existência de um para o outro.

Em relação às outras expressões mencionadas, sejam elas suporte fático, fato imponible, situação base, pressuposto de fato do tributo, entre outras, são todas expressões que levam tão somente a tradução de termos consagrados na linguagem jurídica em outros países.

Cada expressão apresenta sua crítica em especial para fundamentar o seu desuso, ou cada autor apresenta um motivo para não usar cada uma. Aqui o que importa é a crítica que se faz à expressão fato gerador, por ser a expressão mais utilizada pelo legislador e não eleita como principal em neste trabalho.

Amílcar de Araújo Falcão<sup>15</sup> não poderia de outra forma trazer tal questão, com tanta clareza como o faz, e aqui com a máxima vênua transcreve-se trecho de sua obra:

Difícilmente encontrar-se-á no Brasil texto de doutrina ou de jurisprudência, de dois a três lustros para cá, em que a expressão usada seja outra que não fato gerador.

É certo que também tal expressão é passível de crítica. Em especial, o qualificativo de *gerador* contém uma impropriedade.

Não é o fato gerador quem cria, quem, digamos assim, gera a obrigação tributária. A fonte de tal obrigação, a energia ou força que a cria ou gera é a própria lei.

---

<sup>15</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação tributária**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 29.

Com essa crítica, consegue-se verificar que aos olhos desse autor o que gera a obrigação tributária não é o fato e sim a lei, por isso a crítica. Entretanto, deve-se atentar a questão de que a obrigação tributária só será exigida da subsunção entre fato e norma.

Desta ótica fica fácil elucidar o porquê da prevalência doutrinária. Se a obrigação surgirá apenas com o acontecimento fático do que está previsto em lei, invertida a colocação e tem-se que o fato praticado será aquele gerador da obrigação tributária, ou seja, o fato gerador.

Para engrandecer o presente trabalho Amílcar de Araújo<sup>16</sup> ainda continua:

Se é verdade que existe tal impropriedade terminológica, entretanto, nem por isso deveria a expressão fato gerador ser desprezada. A deficiência apontada não exclui a virtude de, através da mesma qualificação, deixar-se assinalado que o momento da ocorrência do fato gerador é aquele mesmo em que se reputa instaurada a obrigação tributária.

Com tanta discussão acerca do tema e ao longo de um estudo mais profundo perceber-se-á que o próprio legislador se equivoca com a utilização da expressão em alguns artigos do CTN, em certas ocasiões encontra-se a expressão fato gerador como sendo hipótese de incidência, e em outras ocasiões, no mesmo código encontra-se a mesma expressão claramente representando o fato imponible.

O certo é que diante de tal confusão, é melhor adotar a expressão também adotada por grande parte da doutrina tributária, ou seja, fato imponible, para evitar-se entendimentos equivocados a respeito do tema.

## **2.4 – A subsunção tributária e o surgimento da obrigação tributária.**

---

<sup>16</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação tributária**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p 29.

Gramaticalmente subsunção é o ato ou efeito de subsumir. Logo, subsumir é o ato de considerar algo como aquilo que faz parte de um conjunto maior ou aplicação particular de algo geral.

A subsunção tributária não encontra-se longe desses conceitos gramaticais, tributariamente a subsunção nada mais é do que a adequação do fato impositivo (algo menor) à hipótese de incidência (algo maior).

Roque Antônio Carrazza<sup>17</sup> diz que só quando houver a subsunção do fato à norma é que nascerá o tributo. Para Geraldo Ataliba<sup>18</sup>, subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei.

Se voltar ao início do trabalho quando conceituado hipótese de incidência e fato impositivo, pode-se dizer que a adequação exata dos dois, o encaixe perfeito, resultaria na subsunção tributária. Desta subsunção nasce a obrigação tributária, ou seja, aquele que pratica um fato descrito e indicado pela lei como fato gerador de um tributo, se impõe na obrigação de pagar aquele tributo.

Entretanto, pesquisando a respeito do tema, consegue-se perceber que a doutrina diverge quanto ao momento do nascimento da obrigação tributária; a divergência é se ela nasce com o acontecimento fático do fato impositivo ou com o lançamento, sendo que lançamento é quando a administração verifica a ocorrência do fato impositivo, identifica o sujeito passivo, fixa o montante devido e expede a notificação ao sujeito passivo identificado.

É importante ressaltar que a obrigação tributária nascerá com o acontecimento fático do fato impositivo. No momento em que há a realização do fato descrito em lei, há também a subsunção tributária que gera naturalmente a obrigação tributária. A divergência

---

<sup>17</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 200, p. 415.

<sup>18</sup>ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 62.

talvez se deva pela questão do crédito tributário, este sim nascerá com o lançamento, mas antes de seu nascimento já deve haver a obrigação.

Tudo isso se deve pelo fato de que a partir do momento em que o Poder Público faz o lançamento, é a partir de então que o contribuinte passará a ter o débito tributário que aos olhos da Administração é chamado crédito tributário, entretanto no momento em que o Fisco faz o lançamento, a obrigação tributária já existe, o contribuinte já praticou o fato descrito, já houve a subsunção, bem como o contribuinte já tem em sua mente a obrigação, ele apenas não sabe em que momento o crédito será lançado e efetivamente devido, pois para isso sim depende do lançamento, mas não encontra-se óbice na presença da obrigação tributária.

Neste sentido preceitua Geraldo Ataliba<sup>19</sup>:

O vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força da lei, da ocorrência do fato imponible.

A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada num momento preciso.

Em suma, o tributo será criado e modificado somente por lei, e esta é esta mesma lei que trará a hipótese de incidência, que se adequada ao fato imponible e acontecida a subsunção tributária, gerará a obrigação tributária, independentemente do lançamento e da existência do respectivo crédito tributário.

---

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 62.

### 3 - A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em linhas gerais, foi traçado anteriormente o conceito de obrigação tributária e o momento de seu nascimento, entretanto, é preciso analisar tal instituto um pouco mais a fundo, tendo em vista sua importância em relação ao presente trabalho.

Em obra coordenada por Reis Friede<sup>20</sup>, pergunta-se o que se entende por Obrigação Tributária e os autores respondem:

Obrigação tributária é o poder jurídico pelo qual o Estado pode exigir de um particular uma prestação positiva ou negativa, nas condições definidas na lei tributária, que se constitui exatamente na lei (na fase da soberania), no fato gerador (na fase do direito objetivo) e no lançamento (na fase do direito subjetivo).

As definições de obrigação tributária são incontáveis, entretanto, consegue-se definir como o vínculo jurídico que se estabelece entre sujeito ativo e sujeito passivo da relação tributária, ou melhor, é um vínculo que origina uma prestação cobrada pelo Estado, enquanto ente tributante, do contribuinte, enquanto sujeito passivo daquela relação.

Todavia é preciso notar que esta obrigação decorrerá somente de lei, não podendo ser diferente em virtude do princípio da legalidade, com exceção apenas quanto à modalidade de obrigação tributária acessória que mais a frente explicar-se-á melhor. Desta maneira percebe-se prontamente a natureza jurídica de tal instituto, uma vez que advém somente de lei, sua natureza é pública<sup>21</sup>.

Hugo de Brito Machado<sup>22</sup>, assevera que a obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência decorrente diretamente de lei, sem que a vontade interfira com o seu nascimento.

---

<sup>20</sup> [s.n.] In: FRIEDE, Reis (coord.). **1000 Perguntas de direito Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Thes Ed.: Biblioteca da Universidade Estácio de Sá, 2000, p. 201. – (Coleção 1000 perguntas).

<sup>21</sup> Ibid., p. 202.

<sup>22</sup> [s.d.] apud [s.n] In: FRIEDE, Reis (coord.). **1000 Perguntas de direito Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Thes Ed.: Biblioteca da Universidade Estácio de Sá, 2000, p. 201. – (Coleção 1000 perguntas).

Quanto aos elementos da Obrigação Tributária a doutrina é divergente.

Continuando a leitura desta mesma obra, encontra-se a opinião de vários autores sobre os elementos da obrigação tributária. Para Celso Ribeiro Bastos<sup>23</sup> os elementos são: fato gerador, sujeito ativo e sujeito passivo, para Luiz Emygdio<sup>24</sup> são: sujeito ativo, sujeito passivo, a causa (a lei) e o objeto, e assim por diante.

Entretanto, os elementos são simplesmente, sujeito ativo, sujeito passivo, e o objeto, este último composto por fato imponible e hipótese de incidência, são com esses elementos, sem retirar nenhum, que nasce a obrigação tributária.

### 3.1. Espécies

Quanto às espécies de obrigação tributária, encontra-se no artigo 113 do Código Tributário Nacional a obrigação tributária principal, a OTP, e a obrigação tributária acessória, também conhecida como OTA.

A redação do referido artigo nos traz: “A obrigação tributária é principal ou acessória.” Adiante analisar-se-á cada uma dessas espécies.

#### 3.1.1 Obrigação tributária principal

Pode-se começar a explicar sobre a obrigação tributária principal, dizendo que é uma obrigação de dar, ou melhor, é a obrigação de pagar um tributo. Esta é a natureza jurídica da OTP, a qual tem como conteúdo, um conteúdo patrimonial e surge com a ocorrência do fato imponible, além de ter por objeto o pagamento de um tributo ou uma penalidade.

---

<sup>23</sup> [s.d.] apud [s.n] In: FRIEDE, Reis (coord.). **1000 Perguntas de direito Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Thes Ed.: Biblioteca da Universidade Estácio de Sá, 2000, p. 204. – (Coleção 1000 perguntas).

<sup>24</sup> [s.d.] apud [s.n] In: FRIEDE, Reis (coord.). **1000 Perguntas de direito Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Thes Ed.: Biblioteca da Universidade Estácio de Sá, 2000, p. 204. – (Coleção 1000 perguntas).

Nas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>25</sup> :

O objeto da obrigação principal, vale dizer, a *prestação* à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma quantia em dinheiro. Na terminologia do Direito Privado diríamos que a obrigação principal é uma *obrigação de dar*. Obrigação de dar dinheiro, onde o *dar* obviamente não tem sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico.

Com a ocorrência do fato impositivo, o contribuinte diretamente se obriga a condição de ter que pagar aquele tributo, criado e definido por lei. Essa obrigação de pagar, decorrente do acontecimento fático da hipótese de incidência, é a referida Obrigação Tributária Principal.

Tal obrigação advém do § 1º do artigo 113 do CTN, que por sua vez define: “A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

Essa espécie de obrigação só decorrerá de lei tributária e, por isso, é chamada de obrigação legal. Hugo de Brito Machado<sup>26</sup>, em mesma obra referida anteriormente, diz que a obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência, decorrendo diretamente da lei, sem que a vontade das partes interfira no seu nascimento.

Por fim, é interessante neste ponto, voltar à questão do fato impositivo da obrigação tributária principal. O art. 114 do CTN, diz que o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ou seja, o acontecimento no mundo dos fatos daquela hipótese descrita em lei, e somente em lei, basta para gerar a obrigação tributária principal.

### 3.1.2 Obrigação tributária acessória

---

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 150.

<sup>26</sup> *Ibid.*, p. 150.

A outra espécie de obrigação tributária é a chamada Obrigação Tributária Acessória, também conhecida como OTA.

Esta por sua vez, tem como natureza jurídica a obrigação de fazer, não fazer ou tolerar. A obrigação de pagar nada tem a ver com a obrigação de fazer, aqui não há a obrigação de pagar, entretanto, para não deixar o sujeito passivo isento de qualquer obrigação ele passa a ter a obrigação de fazer, não fazer ou tolerar algo descrito na legislação tributária.

Prevista no §2º do artigo 113 do CTN, a obrigação acessória decorre da legislação tributária, e diz-se legislação porque não necessariamente será lei tributária em sentido estrito, e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Assim, tal obrigação decorre da legislação tributária em sentido amplo, que pelo artigo 96 do CTN, compreende leis, tratados, convenções internacionais, decretos e normas complementares que versem sobre tributos, ou mesmo sobre as relações jurídicas a eles pertinentes.

A função da obrigação tributária acessória é ajudar o Fisco quanto à arrecadação e fiscalização, pois é com o fruto desta obrigação que ele poderá conferir, por exemplo, através da nota fiscal, se o Imposto sobre circulação de mercadoria e serviço (ICMS) pago está correto.

Neste sentido, torna-se claro que as duas espécies de obrigação tributária, não estão diretamente ligadas, tanto que em relação ao sujeito passivo, uma pode existir perfeitamente sem a outra. Entretanto, a obrigação acessória, em termos gerais, não existiria se não fosse pela obrigação principal.

É o que Miriam Petri Lima de Jesus Giusti<sup>27</sup> esclarece:

---

<sup>27</sup> GIUSTI, Miriam Petri Lima de Jesus. **Sumário de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Rideel, 2004, p. 72.

Referidas modalidades, contudo, ao contrário do que ocorre no Direito Civil do qual decorre o instituto da obrigação, são totalmente independentes uma da outra, justamente em razão da diversidade de seus objetos. Nesse sentido, a nomenclatura utilizada pelo Direito Privado tem aplicação na esfera tributária, mas meramente para fins de definição de conceito, conteúdo e formas, sem que entretanto gere os mesmo efeitos.

Logo, consegue-se diferenciar as espécies de obrigação tributária entre si e mesmo a diferença entre a obrigação tributária da obrigação decorrente do direito privado em que o acessório sempre segue a regra do principal.

No direito tributário há uma diferença em relação ao objeto de cada obrigação, sendo que uma é independente da outra. Enquanto que na obrigação principal o objeto era a obrigação de dar, aqui resume-se em obrigação de fazer, não fazer ou tolerar, definida pela lei como prestações positivas ou negativas. Exemplos clássicos de tais obrigações são: o dever de emitir nota fiscal, o dever que o contribuinte tem em prestar sua declaração de renda ao Fisco, entre outras. Sendo todas obrigações com conteúdo não patrimonial.

Todavia, a obrigação tributária acessória não gera a imposição necessária para que o Fisco obrigue o contribuinte a fazer, não fazer ou tolerar aquela obrigação. Neste caso, tal obrigação, originalmente acessória para alguns doutrinadores se transformará em obrigação principal, pela simples não realização do fazer ou não fazer, gerando uma penalidade para o contribuinte, penalidade esta que virá em forma de multa.

Isto é o que determina o §3º do artigo 113 do CTN e que Miriam Petri Lima<sup>28</sup> com simplicidade explica:

(...) embora independentes como já se afirmou, a obrigação acessória pode converter-se em principal quando não cumprida, em razão de penalidade pecuniária imposta, vale dizer, a multa que deverá ser paga. Neste caso, como há de existir pagamento o que era acessório converte-se em principal.

No mesmo sentido, são os dizeres de Hugo de Brito Machado<sup>29</sup>:

---

<sup>28</sup> Ibid., p. 73.

(...) Não implica para o sujeito ativo (Fisco) o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo, mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária. Por isto diz o Código que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. (art. 113, §3º).

No entanto, Hugo de Brito Machado<sup>30</sup> ainda assevera que na verdade o inadimplemento não transforma a obrigação acessória em principal e sim faz nascer o direito do sujeito ativo dessa relação constituir um crédito tributário que corresponde à penalidade pecuniária, ou melhor, a multa correspondente.

O que acontece é que a inobservância da obrigação tributária acessória, não a torna principal, ela continua sendo acessória, fazendo surgir do descumprimento uma obrigação principal.

Este também é o entendimento de Arnaldo Borges<sup>31</sup>:

A obrigação acessória mesmo que descumprida continua sendo acessória. O fenômeno aqui é que o seu descumprimento instaura uma obrigação principal. Neste caso, o sujeito passivo de obrigação acessória passa a ser agora sujeito passivo de obrigação principal.

Por esses motivos encontra-se em uma parte da doutrina, uma crítica quanto à expressão obrigação tributária acessória. Os argumentos são de que toda obrigação implica em pagamento, ou melhor, em conteúdo patrimonial, o que não é o que acontece neste caso, devendo a obrigação tributária acessória ser chamada de *deveres* instrumentais ou formais.

Encontra-se tal crítica também na obra de Arnaldo Borges<sup>32</sup>, que apesar de divergir explica:

---

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 151.

<sup>30</sup> *Ibid.*, p. 151.

<sup>31</sup> BORGES, Arnaldo. **O sujeito passivo da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 68.

<sup>32</sup> BORGES, Arnaldo. **O sujeito passivo da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 43 e 44.

A doutrina tradicional tem negado à obrigação tributária acessória a natureza de vínculo obrigacional, identificando-a por outro lado, a um dever acessório de natureza administrativa. Seria ela igual aos demais deveres jurídicos que a administração exige de seus administrados, tais como, por exemplo, o dever de respeitar os semáforos. O principal argumento utilizado para infirmar a natureza obrigacional da obrigação acessória é o de que a sua prestação não tem cunho patrimonial, ou seja, não pode ser avaliada pecuniariamente. Sustenta-se que a patrimonialidade seja elemento inerente às prestações obrigacionais.

Para ele, tal entendimento não procede, pois a teoria das obrigações foi elaborada, grande parte, por expositores do direito privado, e aspectos definidos por eles como essenciais às obrigações não correspondem a toda relação jurídica.

A despeito disso Hugo de Brito Machado<sup>33</sup> apresenta seus pensamentos em consonância com Arnaldo Borges, pois para ele também tal crítica não procede, por ser uma visão privatista, incompatível com o Código Tributário Nacional, que traz a expressão *acessória* em sentido inteiramente distinto da expressão utilizada no direito privado.

Ao final, o fato imponível da obrigação tributária acessória apresenta-se pela situação da qual decorrerá a obrigação de fazer, não fazer ou tolerar algo imposto pela legislação tributária, como a situação de quem está estabelecido comercialmente que gera o dever de não receber mercadorias sem o correspondente documento fiscal.

### **3.1.2.1. Sujeitos da obrigação tributária acessória**

Tem-se como sujeitos da obrigação tributária o sujeito ativo e o sujeito passivo, subdivididos para obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória

---

<sup>33</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 151.

O sujeito ativo da obrigação tributária seja ela principal ou acessória será sempre a Pessoa Jurídica de Direito Público, nos termos do artigo 119 do CTN, vejamos: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Assim, independentemente de qual espécie de obrigação tributária o sujeito ativo será sempre a pessoa jurídica de direito público competente para exigir o cumprimento daquela obrigação respectivamente, tendo entre essas pessoas a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

É forçoso lembrar que onde o CTN disse “*titular da competência para exigir seu cumprimento*”(grifo nosso), ele quis dizer que o sujeito ativo será aquele titular inclusive da competência para lançar e cobrar o tributo.

Entretanto, Hugo de Brito Machado<sup>34</sup> traz a hipótese de que o sujeito ativo da obrigação tributária pode não necessariamente ser aquele competente para instituir tributo, pois poderia ter recebido a competência para exigi-lo por delegação, em perfeita consonância com o artigo 6º e 7º do CTN.

Tal assertiva remete ao problema de que instituir é diferente de exigir, e este último verbo não definido pelo legislador, trouxe a questão de que se uma pessoa jurídica de direito privado pode exigir um tributo por delegação, passando nestes termos a ser também sujeito ativo da obrigação e não somente a pessoa jurídica de direito público como colocado pelo próprio legislador.

Hugo de Brito Machado Leciona<sup>35</sup>:

Na verdade, a expressão “titular da competência para exigir o adimplemento da obrigação tributária” significa ter condições para promover a execução fiscal, que é o instrumento posto pela ordem jurídica à disposição do sujeito ativo da obrigação tributária para exigir seu cumprimento.

---

<sup>34</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 167.

<sup>35</sup> *Ibid.*, p. 168.

Tomando por base, que as pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas naturais não podem promover execução fiscal, estas não se incluem na descrição do artigo 119 do CTN, para sujeitos ativos da obrigação tributária.

Para Miriam Petri<sup>36</sup>, somente União, Estados, Distrito Federal e Municípios são titulares do poder de tributar, porque somente essas pessoas podem legislar em matéria tributária e, portanto, são as únicas pessoas que podem ser sujeito ativo da obrigação tributária.

Diante do exposto, mesmo com todas as divagações a respeito, sujeito ativo da obrigação tributária será a pessoa jurídica de direito público, entre elas a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como aquelas pessoas que fazem parte da chamada Administração Indireta, sejam para obrigações tributárias acessórias ou principais.

Quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária acessória são poucas as considerações a serem feitas. O artigo 122 do CTN assim dispõe: “Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”.

Desta forma, o sujeito passivo dessa espécie de obrigação é a pessoa, seja a pessoa física ou jurídica, que a legislação tributária em geral atribui deveres diversos do dever de pagar.

O sujeito, neste caso, poderá ser o próprio contribuinte ou qualquer outra pessoa que a legislação disponha ser o sujeito passivo da relação, mesmo que essa pessoa disposta em lei não tenha nada a ver com o fato impositivo da obrigação principal.

Isso ocorre pelo fato de a obrigação acessória ter um cunho de ajuda na arrecadação e fiscalização bem como não ter caráter patrimonial.

---

<sup>36</sup> GIUSTI, Miriam Petri Lima de Jesus. **Sumário de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Rideel, 2004, p. 83.

Por fim, é interessante lembrar que não se fala em contribuinte ou responsável tributário. Todos, contribuintes ou não, seja em que situação estiverem, são obrigados a colaborar com a fiscalização tributária.<sup>37</sup>

### 3.2. Sujeitos da obrigação tributária principal

Assim como a obrigação tributária acessória, a obrigação tributária principal tem como sujeitos: o sujeito ativo e o sujeito passivo.

A respeito do sujeito ativo, tem-se uma relação muito próxima com o sujeito ativo da obrigação tributária acessória, pois como já explicado anteriormente o art. 119 do CTN, não faz diferenciação entre o sujeito ativo da obrigação principal do sujeito ativo da obrigação tributária acessória. Por Miriam Petri<sup>38</sup>: “o sujeito ativo da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é sempre a pessoa que tem o poder de exigir o seu cumprimento, ou seja, o de pagar, fazer ou deixar de fazer alguma.”

Para maior esclarecimento, faz-se necessário reiterar as palavras dispostas no artigo 119 do Código Tributário Nacional:

**Art. 119 – Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. (grifo nosso)**

Assim, não há o que se falar mais a respeito do sujeito ativo da obrigação tributária principal, sendo que este é o titular para exigir o cumprimento da prestação de dar, no caso pagamento, da obrigação.

---

<sup>37</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 908.

<sup>38</sup> GIUSTI, Miriam Petri Lima de Jesus. **Sumário de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Rideel, 2004, p. 81.

Observa-se, porém, que quanto ao sujeito passivo a história muda, pois o que vai definir e diferenciar o sujeito passivo da obrigação acessória e principal será o objeto desta obrigação.

Nos termos do artigo 121 do CTN, “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.”, ou seja, todo aquele que de alguma forma se obriga na condição de ter que pagar o tributo ou a penalidade pecuniária será o sujeito passivo da obrigação tributária principal.

Neste sentido, ainda tem-se uma subdivisão dentro de sujeito passivo da obrigação principal. O sujeito passivo da obrigação principal subdivide-se em contribuinte e responsável, divisão esta trazida pelo próprio artigo 121 em seu parágrafo único.

### 3.2.1 Contribuinte

Nos termos da lei, contribuinte será aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou seja, aquele que pratica o fato descrito em lei, ou ainda, aquele que realiza a situação fática descrita em lei se obrigando ao pagamento do respectivo tributo, sendo chamado de contribuinte.

É exemplo de contribuinte a pessoa que adquire veículo automotor e se obriga na prestação de pagar o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), ou mesmo aquele que auferir renda, o qual se obriga na prestação de pagar o imposto de renda (IR).

Pelos dizeres de Leandro Paulsen<sup>39</sup>, “contribuinte é aquele cuja capacidade contributiva é revelada pelo fato gerador da obrigação tributária”. Já Arnaldo Borges<sup>40</sup> consegue trazer uma definição para contribuinte diferente do resto doutrinário, ele diz:

---

<sup>39</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 907.

<sup>40</sup> BORGES, Arnaldo. **O sujeito passivo da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 65.

Quando a pessoa obrigada a pagar o tributo é a mesma pessoa vinculada ao fato descrito na hipótese de incidência da norma jurídica, ela é denominada de o contribuinte. A relação existente entre o fato jurídico tributário e o contribuinte consiste em que este é a mesma pessoa relacionada ao fato descrito na hipótese de uma norma tributária. Esta relação é pois de identidade, no sentido de que a pessoa obrigada ao pagamento de tributo é a mesma pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação principal.

Assim, independentemente se tem relação de identidade ou se é apenas aquele praticante do fato gerador, o contribuinte será aquele com relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

### **3.2.2. Responsável**

Como sujeito passivo da obrigação principal o responsável, nos ditames do artigo 121, parágrafo único, II, do CTN, será aquele que sem revestir a condição de contribuinte decorre sobre ele a obrigação por disposição expressa na lei, ou seja, sem ter praticado o fato gerador, e assim sem ter relação com o fato, a lei impõe obrigação de pagar o tributo por aquele fato.

Este tipo de sujeito da relação tributária é dividido em várias modalidades. Todavia, por ora, nos basta um conceito geral, pois mais a frente tratar-se-á do assunto em capítulo reservado.

Assim, diferentemente do contribuinte que tem relação direta com o fato gerador, por tê-lo praticado ou mesmo por ter interesse sobre o mesmo, na responsabilidade tributária trazida pelo artigo 121, o responsável possui a obrigação apenas porque a lei designou a ele tal obrigação, não havendo relação alguma entre sujeito e fato.

Para Fernando A. Albino de Oliveira<sup>41</sup>, esta figura colocada pelo art. 121 do CTN não seria a de responsável tributário e sim de substituto legal tributário, o qual, nos dizeres

---

<sup>41</sup> [s.d.] apud BORGES, Arnaldo. **O sujeito passivo da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 65.

de Arnaldo, não se confunde de maneira alguma com o responsável tributário previsto no artigo 128 do CTN, que traz o real significado de responsável, pois estar-se-ia confundindo assuntos totalmente diversos.

Para esse autor com relação ao sujeito passivo da obrigação principal têm-se; contribuinte, relacionado direta e pessoalmente com o fato gerador; substituto legal tributário, totalmente alheio ao fato gerador; sucessor tributário, mudança de sujeito passivo da obrigação principal; e por último responsável tributário, vinculado ao fato gerador da obrigação principal.

O que percebe-se com isso é que o CTN apresenta o mesmo termo para diversas designações o que faz gerar confusão ao momento da interpretação da lei e divergências doutrinárias, entretanto, esclarece-se que responsável tributário é o sujeito passivo da obrigação tributária, que sem revestir a condição de contribuinte, a lei lhe impõe tal obrigação, seja porque o art. 121 diz ou porque o art. 128 define melhor, subdividindo-se esta figura em várias classificações.

## 4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Diante de todo o exposto consegue-se perceber que o instituto da responsabilidade tributária diz respeito ao sujeito passivo da obrigação tributária. Entretanto tal sujeito é dividido doutrinariamente de diversas formas e é por isso que tentar-se-á explanar um pouco a respeito do assunto.

Em linhas preliminares pode-se diferenciar e dividir o instituto da responsabilidade tributária em dois grandes grupos, a responsabilidade tributária por transferência e a responsabilidade tributária por substituição.

Para diferenciar esses dois tipos de responsabilidade tributária, basicamente pode-se dizer que na responsabilidade por transferência, que para Fernando A. Albino<sup>42</sup> seria a sucessão tributária, a obrigação tributária nasce com o contribuinte e por fato superveniente passa-se ao responsável, já na responsabilidade por substituição, a obrigação tributária já nasce em nome de terceiro, não havendo relação direta do fato imponível praticado pelo contribuinte com o verdadeiro responsável tributário indicado pela lei.

Desta forma, dividido a sujeição passiva indireta nesses dois grandes grupos, pode-se subdividir cada grupo, de maneira que entenda-se melhor o mundo da sujeição passiva tributária indireta.

### 4.1.Responsabilidade tributária por transferência

#### 4.1.1. Conceito

---

<sup>42</sup> [s.d.] apud BORGES, Arnaldo. **O sujeito passivo da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 65.

Como já dito anteriormente a responsabilidade tributária por transferência é aquela em que a obrigação tributária advém de fato praticado pelo contribuinte e que em algum momento posterior o cumprimento de tal obrigação passa a ser de responsabilidade de terceiro.

Chamada por alguns autores de responsabilidade derivada, ela ocorre com o inadimplemento da obrigação e é o que diz Fábio Leopoldo de Oliveira<sup>43</sup> em obra coordenada por Ives Gandra da Silva Martins: “A responsabilidade derivada ocorre com o inadimplemento da obrigação por parte do contribuinte, passando outra pessoa, por determinação legal, a responder pelo tributo.”

Para Eduardo de Moraes Sabbag<sup>44</sup>: “Na responsabilidade por transferência, a escolha do responsável ocorre após a existência do fato gerador, evento a partir do qual se desloca (se transfere) o ônus tributário para uma pessoa escolhida por lei.”

Desta forma, fica claro que a responsabilidade por transferência ocorre em momento posterior ao fato gerador da obrigação tributária, sendo que o fato determinante para transferência da responsabilidade pode ser a morte do contribuinte ou mesmo a aquisição de bens, fusão incorporação ou cisão de empresa, bem como alienação de fundo de comércio ou estabelecimento empresarial, sendo que entre esses, estão outros fatos que permitem a transferência do sujeito passivo da obrigação.

O Código Tributário Nacional divide a responsabilidade por transferência ou responsabilidade derivada em: responsabilidade por sucessão, prevista nos artigos 130 à 133 do CTN; de terceiros, prevista nos artigos 134 e 135 do CTN e para alguns autores como Fábio Leopoldo de Oliveira<sup>45</sup> em responsabilidade de terceira pessoa vinculada ao fato gerador, que entrará na classificação de responsabilidade por substituição que será vista mais a frente.

---

<sup>43</sup> OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Responsabilidade por transferência. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 200.

<sup>44</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009, p. 227.

<sup>45</sup> OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Responsabilidade por transferência. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 203.

Assim tem-se a responsabilidade por transferência dividida em por sucessão e de terceiros, e a responsabilidade por substituição que mais a frente verificar-se-á que se divide em para frente e para trás.

Neste ponto faz-se necessário dizer que doutrinariamente as classificações de responsabilidade são infinitas, principalmente no que tange a responsabilidade por transferência, por isso, adota-se no presente trabalho a classificação que apresenta-se um maior grau de afinidade, o que não impede outros autores de adotarem suas classificações específicas.

É importante também ressaltar que para o presente trabalho fica-se aos limites somente da responsabilidade por transferência dos sucessores, já que por sua vez também carrega suas subdivisões, sendo o que basta para o desenvolvimento do trabalho em questão.

Assim, a responsabilidade por transferência dos sucessores pode ser dividida em sucessão imobiliária, pessoal, e sucessão comercial. Quanto à subdivisão feita por Eduardo Sabbag<sup>46</sup> da responsabilidade dos sucessores em *causa mortis* e *inter vivos*, está contida dentro da classificação da sucessão pessoal (*causa mortis*), comercial e imobiliária (*inter vivos*).

Passa-se então a dissertar sobre os tipos de responsabilidade por transferência adotada pelo presente.

#### **4.1.2. Responsabilidade dos sucessores**

Dentre as várias classificações doutrinárias, a responsabilidade dos sucessores é a que goza de maiores adeptos, por assim dizer, pois grande parte da doutrina se refere a esta classificação.

---

<sup>46</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009, p. 227.

Alexandre Barros Castro<sup>47</sup> disserta:

Nos moldes em que está inserida na Lei n. 5.172/66, a sucessão opera a rigor uma alteração no plano da obrigação tributária, na medida em que acarreta um deslocamento do polo passivo; a obrigação deriva para um novo devedor, herdeiros ou sucessores, devido ao desaparecimento do devedor originário.

Assim, a responsabilidade dos sucessores ocorre quando aquele que praticou o fato gerador e se tornou diretamente ligado à obrigação tributária morre, ou de alguma forma desaparece em relação ao fato, passando a obrigação aos seus sucessores.

Se for apontada como parâmetro a classificação de Eduardo Sabbag<sup>48</sup>, nos casos de sucessão dos herdeiros e sucessão pessoal, também pode-se chamar de responsabilidade por transferência “*causa mortis*”, e nos casos de responsabilidade por transferência “*inter vivos*”, seria o que é distinguido pela transmissão de imóveis, a chamada sucessão imobiliária e transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional, a também chamada de sucessão comercial.

Como dito anteriormente, será dividido cada qual atendendo as necessidades da presente monografia, assim, passar-se-á aos tipos de responsabilidade por transferência dos sucessores, dando início com a sucessão imobiliária.

#### **4.1.2.1. Responsabilidade imobiliária**

Nos termos do artigo 130 do Código Tributário Nacional, “Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a

---

<sup>47</sup> CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva no imposto sobre a renda**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 307-308.

<sup>48</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009, p. 227.

tais bens, ou a contribuição de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.”

Assim, aquele que adquire um bem imóvel, se sub-roga nos direitos e deveres do alienante com relação àquele bem, inclusive no que tange aos tributos devidos.

Desta forma, verifica-se que a ocorrência do fato imponible, se dá em virtude de ato do próprio contribuinte, como por exemplo, o proprietário de uma casa em relação ao seu imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU), contribuinte este, que posteriormente a realização do fato imponible resolve alienar o bem e transmitir junto a obrigação tributária, que passará a pertencer automaticamente a uma terceira pessoa, então adquirente.

José Eduardo Soares de Melo<sup>49</sup> explica que:

Assim, o IPTU, as taxas de licença, incêndio, limpeza, etc., e contribuições de melhoria (valorização imobiliária decorrente de obras públicas) passam a ser exigidos do comprador dos imóveis (casas, terrenos, apartamentos), independente de o nome destes constar do cadastro imobiliário da Prefeitura.

É por isso que quando compra-se um imóvel, deve-se no momento da compra pedir a comprovação de quitação de todos os tributos referentes ao imóvel, pois se comprado e não verificado tal quitação, o adquirente no momento da compra se sub-roga nos deveres de prestação das obrigações tributárias do alienante.

Para Alexandre Barros Castro<sup>50</sup> é simples:

Em síntese, o que prescreve o legislador do CTN é que, não havendo prova acerca da quitação dos tributos devidos pelo contribuinte que aliena seu bem (propriedade, posse ou domínio útil) até a data da sucessão, dar-se-á a sub-rogação, vale dizer, o adquirente passará a responder sozinho pelo crédito ou créditos pertinentes. Há nesse

---

<sup>49</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6 ed. rev. e atual. De conformidade com as Emendas Constitucionais nº 45/04 e 47/05, Lei complementar nº 118/05 e medida provisória nº 258/05. São Paulo: Dialética, 2005, p. 243.

<sup>50</sup> CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva no Imposto sobre a renda**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 307-308.

sentido a exclusão da responsabilidade do contribuinte perante a Fazenda Pública, ocupando doravante o seu posto o sucessor.

Por fim, a sucessão imobiliária é a responsabilidade tributária de terceiro adquirente pela compra de bem imóvel, que não exigiu, e a ele não foi apresentado prova da quitação das obrigações tributárias.

Deve-se, no entanto fazer a devida ressalva quanto a um ponto importante da matéria. É claro que quando constar na escritura certidão negativa de débito, o adquirente não deverá ser responsabilizado por nenhuma obrigação tributária decorrente de fato gerador anterior à compra do bem, pois é exatamente isto que a parte final do artigo 130 ressalva e protege o adquirente quando diz “salvo quando conste do título a prova de sua quitação.”.

Ainda, é importante esclarecer que nos termos do parágrafo único do artigo 130, no caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço, ou seja, o preço pago pelo arrematante deve cobrir inclusive os encargos tributários, se o preço pago não for suficiente, tais encargos ainda serão de obrigação do contribuinte e não do terceiro adquirente.

Assim, esclarece-se:

(...) quando o imóvel for adquirido em *hasta pública* (art. 130, parágrafo único, CTN): trata-se do leilão realizado pelo Poder Público, para a satisfação da dívida, principalmente em ações de execução (esfera judicial). Frise-se que o montante das dívidas existentes está incluído no montante pago pelo bem imóvel no público pregão, em nítida sub-rogação sobre o lanço ofertado, cabendo à autoridade judicial zelar pela imediata quitação das dívidas. O arrematante não é responsável tributário, nem quando o preço é insuficiente para cobrir o débito tributário. Portanto, na arrematação em hasta pública, o arrematante não se torna responsável, uma vez recebendo o imóvel livre de ônus tributário. Caso remanesçam divididas tributárias, não quitadas na época da arrematação, deverão ser exigidas do contribuinte (antigo proprietário).<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009 – (Coleção elementos do Direito), p. 232.

As palavras de Eduardo Sabbag são bem esclarecedoras quanto a este ponto, não restando dúvidas em relação as hipóteses de não responsabilização do adquirente pelos tributos anteriores a alienação, seja por constar na escritura certidões negativas de débito, ou seja pelo simples fato de a alienação ter sido em hasta pública.

#### **4.1.2.2.Responsabilidade pessoal**

O artigo 131 do CTN determina que compõe a responsabilidade tributária pessoal três hipóteses, quais sejam: (a) o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (b) o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação; (c) e ainda, o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

Entretanto, é válido lembrar, e Leandro Paulsen<sup>52</sup> disserta bem a respeito, que com relação aos **efeitos da responsabilidade tributária** em geral, tem efeito de pessoalidade todos os responsáveis previstos nos artigos 130, 131, 132, 133, I e 135 do CTN. Assim tal efeito acarreta responsabilidade exclusiva de cada um, sendo determinada pela referência expressa ao caráter pessoal ou revelada pelo desaparecimento do contribuinte originário, de forma que a responsabilidade pessoal que trata-se neste item é apenas mais uma classificação da responsabilidade tributária em geral, não podendo confundir-se com um dos efeitos da responsabilidade tributária.

Agora, uma vez que no artigo anterior, ou seja, no artigo 130, o legislador tratou especificamente dos bens imóveis, no momento em que o CTN menciona a palavra adquirente, faz-se referência ao adquirente de bens móveis. “É o caso de o comprador

---

<sup>52</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2008, p. 938.

de um veículo automotor ficar responsável pelo IPVA devido pelo anterior proprietário.”<sup>53</sup>

Para Leandro Paulsen<sup>54</sup>: “Adquirente é quem passa a ter propriedade do bem. Sobre os modos de aquisição da propriedade móvel.”

Sem grandes segredos o adquirente a que se refere o Código Tributário Nacional é o mesmo adquirente tratado pelo Código Civil (CC), ou seja, levando em consideração que o Código Tributário já tratou a respeito dos bens imóveis, é aquele que adquire bens móveis.

Quanto ao remetente, diz respeito àquele que resgata o bem penhorado. Leandro Paulsen<sup>55</sup> utilizando-se das palavras de Hugo de Brito Machado traz que “remetente é quem praticou a remição.” Sendo a remição instituto do direito privado.

Hugo de Brito Machado<sup>56</sup> em sua obra ainda acrescenta:

No Código Civil/2002 vê-se referência a “remição”, embora a publicação oficial contenha a palavra “remissão” (art. 1.436, inc. V), no sentido de resgate da coisa penhorada. O remetente adquire a coisa. Importante, aqui, é ressaltarmos que a palavra “remetente” está utilizada no Código Tributário Nacional com sentido equivalente ao de “adquirente”.

Assim, distingue-se perfeitamente as figuras mencionadas no artigo 130, relacionada aos bens imóveis, das figuras dispostas no artigo 131, I do CTN, relacionada aos bens móveis e ao remetente.

Note-se, entretanto, que o artigo 131, I é omissivo quanto a prova da quitação dos tributos, que no artigo anterior poderia se dar pela apresentação da certidão negativa de

---

<sup>53</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6 Ed. rev. e atual. De conformidade com as Emendas Constitucionais nº 45/04 e 47/05, Lei complementar nº 118/05 e medida provisória nº 258/05. São Paulo: Dialética, 2005, p. 243.

<sup>54</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 Ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2008, p. 938.

<sup>55</sup> *Ibid.*, p. 938.

<sup>56</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 180.

débito, e ainda se omite quanto aos bens adquiridos em hasta pública. Hugo de Brito Machado<sup>57</sup> assevera que:

Foi excluída, pelo Decreto-lei n. 28, de 14.11.1966, a parte final do art. 131, inciso I, que condicionava a responsabilidade ao fato de haver a aquisição ou remição sido feita com inobservância do disposto no art. 191 do mesmo Código, vale dizer, sem a prova de quitação dos tributos respectivos. Ampliou-se com isso, mais ainda, a abrangência da regra. Já não importa a prova de quitação dos tributos, pois se algum, relativo ao bem, é devido, o adquirente ou remitente responde pelos respectivos pagamentos.

Entretanto, para este autor parece plausível a invocação analógica do artigo anterior em caso de prova da quitação do tributo, bem como apresenta-se totalmente favorável a integração analógica para os casos de arrematação de bens em hasta pública, fazendo referência ao parágrafo único do artigo 130 do CTN<sup>58</sup>.

Todavia, não seria justo se fosse diferente, pois as regras aplicáveis aos bens imóveis, uma vez compatíveis, devem também ser aplicadas aos bens móveis evitando qualquer lacuna ou injustiça da lei.

Quanto ao sucessor a qualquer título e ao cônjuge meeiro, mencionado no inciso II do artigo 131, apresenta-se diante da hipótese em que o sucessor do bem é aquele cujo contribuinte veio a falecer, ou seja, é o caso de responsabilidade “*causa mortis*”. Não somente por este inciso II, como também pelo inciso III, o qual diz respeito a responsabilidade do espólio.

Pelas palavras de José Eduardo Soares de Melo<sup>59</sup>, é a situação que remete obrigatoriamente ao Direito de Família e das Sucessões e ao processo de inventário do Código Civil e Código de Processo Civil respectivamente.

---

<sup>57</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28 ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2007, p. 180.

<sup>58</sup> *Ibid.*, p. 180.

<sup>59</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6 ed. rev. e atual. De conformidade com as Emendas Constitucionais n° 45/04 e 47/05, Lei complementar n° 118/05 e medida provisória n° 258/05. São Paulo: Dialética, 2005, p. 243.

Para ele, e para o presente trabalho, os herdeiros e o cônjuge meeiro devem responder pelos encargos tributários deixados pelo *de cujus*, até o montante do quinhão hereditário ou da meação, isto até a data da partilha ou adjudicação, bem como o espólio deve arcar com os encargos deixados pelo *de cujus* e os respectivos tributos gerados pelo próprio espólio até o momento anterior à abertura da sucessão.

Leandro Paulsen<sup>60</sup> esclarece:

O falecimento não impede o Fisco de prosseguir na execução dos seus créditos. Responderá então o espólio. Realizada a partilha ou adjudicação e verificada, posteriormente, a existência de créditos tributários, o Fisco buscará a sua satisfação, então, contra os sucessores, nos termos do inciso II.

Assim, até o momento da partilha a responsabilidade será do espólio pelos tributos deixados pelo falecido e pelos tributos gerados durante o processo de inventário, uma vez verificada a partilha, a adjudicação ou a meação, passa-se a responsável tributário os respectivos sucessores a qualquer título, herdeiros ou cônjuges meeiros.

Em suma, são responsáveis tributários, o adquirente ou remitente de bem móvel com créditos tributários em aberto, os sucessores a qualquer título, herdeiros ou cônjuges meeiros e espólio pelos bens móveis deixados pelo *de cujus*, também com créditos tributários em aberto.

#### **4.1.2.3. Responsabilidade na sucessão comercial**

Por fim, chega-se à última classificação dentro dos tipos de responsabilidade tributária por transferência por sucessão, é a responsabilidade na sucessão comercial encontrada no artigo 132 do Código Tributário Nacional.

O artigo 132 do CTN traz:

---

<sup>60</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 Ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2008, p. 938.

“A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único – O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob forma individual.”

É claro que aqui não se trata de morte de pessoa física, mas é como se assim fosse com relação as pessoas jurídicas. Sabbag<sup>61</sup> faz essa comparação sabiamente em sua obra e assim disserta:

O preceptivo em análise não versa sobre a sucessão por morte de pessoa física, como o anterior, mas, sim, de extinção de pessoa jurídica. A regra é a mesma: a pessoa jurídica que resultar da operação societária será responsável pelas dívidas anteriores. É nítido caso de responsabilidade exclusiva das empresas fusionadas, transformadas, incorporadas e cindidas.

Desta forma, se uma empresa de algum modo se desfaz para transformar-se em outra ou para incorporar-se a outra, não importando o destino, todas as obrigações tributárias deixadas pela aquela empresa que se extinguirá em razão de outra ou outras, serão de responsabilidade destas últimas.

Essas ocorrências, esses fenômenos por assim dizer, seja transformação, fusão, incorporação, cisão, todos são fatos do mundo societário e para isso são disciplinados em legislação específica concernente ao Direito Empresarial, nos dizeres de José Eduardo Soares de Melo<sup>62</sup>:

Estas modalidades de negócios societários são plenamente legítimas; decorrem de decisões particulares das pessoas jurídicas em razão de suas exclusivas conveniências pessoais. Todavia, na medida em que sejam realizadas e registradas nos órgãos competentes, ocorre o fenômeno da responsabilidade tributária, por parte das novas pessoas

---

<sup>61</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009 – (Coleção elementos do Direito), p. 235 e 236.

<sup>62</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6 ed. rev. e atual. De conformidade com as Emendas Constitucionais nº 45/04 e 47/05, Lei complementar nº 118/05 e medida provisória nº 258/05. São Paulo: Dialética, 2005, p. 245.

jurídicas, ou das remanescentes, relativamente aos débitos das antigas pessoas (contribuintes).

Em conclusão, as pessoas jurídicas resultantes desses negócios societários se responsabilizam tributariamente pelos créditos deixados pelas empresas extintas.

Entretanto, neste ponto é preciso analisar o art. 133 do Código Tributário Nacional, que trata dos casos de alienação da pessoa jurídica e continuação da mesma pelo alienante. O referido artigo determina o seguinte:

**Art. 133** – A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio, ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Assim, e pelos tópicos já vistos anteriormente, consegue-se concluir que no caso em que houver a alienação da empresa, quem responde pelas obrigações tributárias é o adquirente.

Todavia se o alienante continuar com a atividade ou reinicia-la em 6 meses, este responderá subsidiariamente com o adquirente, não mais se eximindo dos créditos tributários que deixou para trás junto com aquela atividade empresarial alienada, pois se assim o fosse, seria conveniente começar uma atividade empresarial e quando esta estivesse com dívidas tributárias simplesmente o exercente daquela atividade poderia aliená-la e começava outra, burlando-se sempre das obrigações tributárias.

Este artigo 133 do CTN traz essa ressalva para os casos de alienação da pessoa jurídica, sendo um assunto extremamente importante mesmo para a vida prática e não poderia ficar de fora do nosso texto, contudo é preciso manter o presente trabalho ao respectivo tema, e com relação ao artigo 132 do CTN, não há segredos, nos casos de fusão,

incorporação e transformação, e ainda acrescenta-se cisão, a responsabilidade é da empresa que resultar de tais operações societárias.

Para Alexandre Barros Castro<sup>63</sup>, tal acontecimento contemplado pelo legislador não passa de sub-rogação subjetiva de todos os direitos e deveres atinentes as pessoas jurídicas, pois de fato o que acontece é a sub-rogação das obrigações tributárias, assim como acontece nos artigos 130 e 131 do próprio CTN.

Basta definir o que é o instituto da sub-rogação para de fato existir concordância com Alexandre de Barros. Sub-rogação nada mais é do que a troca de sujeitos em relação a certos direitos, Sílvio Rodrigues<sup>64</sup> conceitua com maestria nos termos do Direito Civil:

O pagamento, como vimos, é forma de extinção de obrigações. Todavia, pode ocorrer que, embora efetuado o pagamento por outra pessoa que não o devedor, a obrigação só se extinga em relação ao credor satisfeito, sobrevivendo em relação ao terceiro, interessado ou não, que pagou a dívida. A isso se dá o nome de *sub-rogação*. (grifo do autor)

Assim, aquele que paga dívida de terceiro, se sub-roga nos direitos deste terceiro. E na sucessão comercial não é diferente, a única coisa que muda é não estar falando em pagamento, contudo, a pessoa jurídica resultante de fusão, incorporação ou transformação se sub-roga nos direitos e deveres da pessoa jurídica originária, inclusive nas obrigações tributárias.

## 4.2. Responsabilidade tributária por substituição

### 4.2.1. Conceito

---

<sup>63</sup> CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva no Imposto sobre a renda**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 311.

<sup>64</sup> RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil: Parte Geral das obrigações**. 30 ed. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 175.

Assim como na responsabilidade por transferência, o dever de terceiro cumprir a obrigação tributária na responsabilidade por substituição também decorre de lei, entretanto, a diferença que encontra-se com relação a figura do substituto tributário, é que neste caso a responsabilidade pela obrigação tributária já virá em nome do substituto no momento do nascimento da obrigação, e não em nome do contribuinte (substituído).

Alexandre de Barros Castro<sup>65</sup> diz que: “Se ocorrido o fato gerador da obrigação principal, não há mais que se falar em substituição, e sim em responsabilidade por transferência”, pois na substituição, o legislador, previamente a ocorrência do fato, impõe o dever de cumprir aquela obrigação tributária a terceiro, enquanto que na responsabilidade por transferência a obrigação é posterior ao fato imponível.

Marcelo Marcos de Oliveira<sup>66</sup>, em trabalho orientado majestosamente pelo professor Luiz Antonio Rebello diz que a substituição se encontra nos casos em que a responsabilidade tributária nasce relacionada à outra pessoa diferente do contribuinte, sendo que tais situações são informadas previamente pela lei.

José Eduardo Soares de Melo<sup>67</sup> em obra específica ao tema do ICMS, esclarece: “Trata-se de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte.”

Ainda, em outro trecho José Eduardo continua:

Na substituição – num plano pré-jurídico – o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponível, prevendo a lei – desde logo - o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla dívida de terceiro (substituído).<sup>68</sup>

---

<sup>65</sup> [s.d.] apud [s.n] In: FRIEDE, Reis (coord.). **1000 Perguntas de direito Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Thes Ed.: Biblioteca da Universidade Estácio de Sá, 2000, p. 201. – (Coleção 1000 perguntas).

<sup>66</sup> OLIVEIRA, Marcelo Marcos. **Substituição tributária: Reflexões sobre a sua eficácia para o cumprimento da obrigação tributária**. 2005: 50 f. Monografia (especialização ‘lato sensu’ em Direito do Estado) – Centro Universitário Salesiano de São Paulo, Lorena, 2005.

<sup>67</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 171.

<sup>68</sup> *Ibid.*, p. 171.

Assim, a figura da substituição tributária como quase tudo no direito tributário deve decorrer de lei. A lei, previamente ao acontecimento do fato gerador do tributo, diz que com relação aquele fato, o responsável será uma pessoa, a qual a própria lei indicar, que não o contribuinte praticante do fato impositivo, passando então a titular daquela dívida tributária o terceiro substituto.

Luciano Amaro ensina<sup>69</sup>:

(...) na *substituição*, a lei desde logo põe o “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu polo passivo ocupado por um *substituto legal tributário*.

(...)

O *substituto legal tributário* é figura bem definível e comum na prática legislativa. Por diversos motivos, em certas situações, o legislador opta por ignorar a pessoa a quem o fato gerador seria naturalmente referenciado (por exemplo, a pessoa que auferir renda, em relação ao fato gerador do imposto de renda) e põe, como sujeito passivo, um substituto.

Tal pessoa indicada pela lei será chamada de substituto tributário bem como o praticante do fato, também conhecido como contribuinte será chamado de substituído tributário. Deve-se levar em conta que pelo instituto da substituição, a pessoa indicada pela lei não necessariamente terá relação com o contribuinte, mas pode ter relação, mesmo que indireta, com o fato impositivo, vindo a ser responsabilizada somente em virtude de lei.

Para Leandro Paulsen<sup>70</sup> a responsabilidade tem que ter relação com o fato gerador ou com o contribuinte, para ele o legislador não pode sair atribuindo responsabilidades tributárias de modo aleatório. Diz que: “A causa da responsabilidade e seus efeitos tem de se justificar. Em se tratando de substituição tributária, por exemplo, é imperativo que o substituto tenha como reter ou exigir do contribuinte o valor do tributo.”

---

<sup>69</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 332.

<sup>70</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2008, p. 938.

Ainda no que diz respeito a substituição tributária, há discussão com relação a responsabilidade do contribuinte, se tal responsabilidade é excluída totalmente ou continua em caráter supletivo.

Para Fábio Leopoldo de Oliveira<sup>71</sup> existem as duas possibilidades, veja-se o que ele diz:

A nosso aviso, substituição é a atribuição da responsabilidade tributária à terceira pessoa – designada substituto tributário -, que, na relação jurídica tributária, passa a ocupar o lugar reservado ao contribuinte – designado substituído – de duas maneiras: com exclusão da responsabilidade do contribuinte ou com a manutenção dessa responsabilidade, em caráter supletivo.

Assim, haverá possibilidades em que o substituto entrará de vez no lugar do substituído, ou melhor, do contribuinte, ficando com a total responsabilidade sobre a obrigação tributária, e haverá possibilidades em que o substituído continuará responsável por aquela obrigação tributária, todavia em caráter supletivo.

Essa questão da responsabilidade do contribuinte na substituição tributária se dá em razão do próprio artigo 128 do CTN que traz as duas hipóteses de responsabilidade na substituição. Referido artigo diferencia claramente a substituição supletiva da substituição pura e simples.

Na substituição supletiva, Fábio Leopoldo de Oliveira<sup>72</sup> assevera que o substituto é acrescido à relação jurídica tributária como mero agente de arrecadação, enquanto que na substituição pura e simples o substituto ocupa lugar reservado ao contribuinte na relação jurídica tributária, assumindo plenamente a obrigação perante a Administração Pública.

Ainda, há que se falar na classificação, ou subdivisão da substituição tributária em substituição “para trás”, também chamada por alguns autores de substituição regressiva, e na substituição “para frente”, chamada também de substituição progressiva, que

---

<sup>71</sup> OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Substituição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord..). **Curso de direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 173.

<sup>72</sup> OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Substituição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord..). **Curso de direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 173.

podem ser divididas de acordo com Leandro Paulsen<sup>73</sup>, em dois critérios: o da posição do responsável na cadeia econômica, se anterior (para frente) ou posterior (para trás) ao contribuinte ou o do momento da retenção relativamente à ocorrência do fato gerador, se anterior (para frente), simultânea (momento que entra o que alguns chamam de substituição comum) ou posterior (para trás).

Ficamos com o critério correspondente ao momento da retenção relativamente à ocorrência do fato gerador, se a retenção, é feita anteriormente ao fato imponible, chamaremos de substituição para frente, ou progressiva, e se o pagamento é feito posterior ao fato imponible é o que chama-se de substituição para trás ou regressiva.

#### **4.2.2. Responsabilidade tributária por substituição para “trás”**

Falar em substituição para trás é a mesma coisa que falar em substituição regressiva, pois o substituto irá regressar ao fato imponible praticado no passado pelo contribuinte e pagar por aquela obrigação tributária que estará em seu nome.

Sobre o mesmo ponto José Eduardo Soares de Melo<sup>74</sup> disserta que “na substituição regressiva, a lei atribui a responsabilidade ao adquirente de uma determinada mercadoria, por razões de comodidade, praticidade ou pela circunstância de o real contribuinte não manter organização adequada de seus negócios.”

Neste caso o contribuinte pratica o fato descrito na hipótese de incidência, por exemplo, do ICMS, entretanto, o legislador por comodidade e receio de não pagamento pelo contribuinte daquele imposto, pela sua mera desorganização, impõe que o adquirente da mercadoria pague tal imposto no lugar do contribuinte, garantindo desta forma a arrecadação.

---

<sup>73</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2008, p. 923.

<sup>74</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 172.

Tal substituição, para Fábio Leopoldo de Oliveira<sup>75</sup>, simplesmente projeta-se sobre os fatos geradores pretéritos, ocorrendo, portanto, suspensão da incidência tributária, e, por via de consequência, diferimento do tributo.

Quanto ao diferimento, nas palavras de Leandro Paulsen<sup>76</sup> é a simples postergação do crédito tributário para uma etapa, fato ou momento posterior, legalmente previsto, caso em que ocorre a suspensão temporária do pagamento do crédito tributário: o fato gerador ocorre, a obrigação nasce e o tributo torna-se devido, mas, por força de regra jurídica paralela, da mesma natureza daquela que instituiu o tributo, contida no mesmo ou em outro texto legal, seu pagamento fica adiado, postergado ou protelado até que novo fato aconteça, quando, então, sua exigibilidade ocorrerá.

É interessante relatar ainda o que Fábio Leopoldo de Oliveira, nesta mesma obra já mencionada e coordenada por Ives Gandra, nos trás em relação às decisões do Colegiado Paulista (Tribunal de Impostos e Taxas)<sup>77</sup>. Fábio Leopoldo de Oliveira esclarece que referido Tribunal, em algumas decisões, passaram a considerar interrompido o diferimento do ICMS e declararam a responsabilidade subsidiária do contribuinte sempre que, nas saídas de produtos agrícolas ou de pecuária, acompanhados de documentação fiscal formalmente idônea, não for localizado o suposto destinatário da mercadoria, vale dizer, o substituto tributário.

Entretanto, para este mesmo autor<sup>78</sup> tal decisão é uma afronta ao regime legal que disciplina a substituição tributária, pois para ele não se pode perder de vista uma das características mais notáveis da substituição pura e simples, que é a exclusão da responsabilidade do contribuinte.

---

<sup>75</sup> OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Substituição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 178.

<sup>76</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. – 10 ed. rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2008, p. 923.

<sup>77</sup> OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Substituição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 178.

<sup>78</sup> *Ibid.*, p. 179.

Para reforçar tal ideia Regina Helena Costa diz o seguinte<sup>79</sup>:

Em verdade, a chamada substituição tributária regressiva ou “para trás” revela-se como medida adequada a hipóteses de sucessivas operações efetuadas por um número consideravelmente grande de fornecedores, tendo por objeto, em regra, produtos primários, de origem agropecuária (v.g. leite, laranja, cana-de açúcar), fornecidos a indústrias de transformação.

Desse modo, o imposto, em vez de ser exigido de centenas ou milhares de produtores, é recolhido por um só contribuinte, possibilitando uma fiscalização bem mais simples, barata e eficaz, no intuito de evitar sonegação.

Todavia, não há afronta ao instituto da substituição, pois o próprio artigo 128 trás as duas hipóteses, tanto a substituição supletiva quanto a pura e simples, se tal decisão vai contra os preceitos da substituição pura simples, não há impedimentos para se aplicar a substituição supletiva nestes casos, ou seja, obrigar o contribuinte em caráter supletivo ao pagamento, mesmo que se necessário à mudança da lei, pois nestes casos o contribuinte só estaria pagando por fato imponível que ele mesmo praticou, de forma a voltar-se aos verdadeiros alicerces do direito tributário, o seria efetivamente mais justo.

#### **4.2.3. Responsabilidade tributária para “frente”**

Tal modalidade de substituição tributária foi definitivamente introduzida no ordenamento brasileiro através da Emenda Constitucional 03/93 que trouxe ao artigo 150 da constituição federal seu parágrafo 7º, que será melhor debatido mais adiante.

A responsabilidade tributária para frente representa a substituição para frente ou a chamada substituição progressiva, a qual a lei irá presumir a ocorrência de um fato, e por essa presunção, terceiro pagará previamente o tributo que será gerado por fato futuro.

Nos dizeres de Leandro Paulsen<sup>80</sup>:

---

<sup>79</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva: 2009, p. 208.

Na substituição tributária para frente há uma antecipação do pagamento relativo a obrigação que surgiria para o contribuinte à frente, caso que o legislador tem que presumir a base de cálculo provável e, caso não se realize o fato gerador presumido, assegurar imediata e preferencial restituição aos contribuintes da quantia que lhe foi retido pelo substituto, tal como previsto, aliás, no art. 150, 7º, da CF. De modo a que não seja tributada capacidade contributiva inexistente, deve também ser assegurada a restituição do quanto tenha sido pago sobre valores superiores ao da base de cálculo efetiva.

Tal instituto é muito aplicado no que diz respeito ao ICMS, imposto este que o legislador presume a ocorrência da circulação de mercadoria e sem ter acontecido o fato imponível descrito pela hipótese de incidência do tributo há a cobrança do crédito tributário antecipadamente.

Em termos conceituais a questão é bem fácil e José Eduardo Soares de Melo<sup>81</sup> explica que:

Na substituição progressiva, o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor, também incerto.

Há definição por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, como é o caso de exigir-se recolhimento de ICMS concernente a operação que provavelmente deverá ser realizada, no futuro, por outros contribuintes.

Por questões claras, é importante evidenciar que tal instituto se aplica somente àqueles tributos que incidam várias vezes, os chamados tributos plurifásicos, como, por exemplo, o ICMS, em que há a real hipótese de sua ocorrência por mais de uma vez, se não o legislador teria que inventar hipóteses mais do que aleatórias para cobrança de tributos, o que seria inadmissível em nosso ordenamento, pois aí sim ele estaria ferindo claramente nossa segurança jurídica.

---

<sup>80</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2008, p. 923.

<sup>81</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 172.

Regina Helena Costa confirma que a: “*substituição tributária progressiva ou “para frente”*” é aplicável a impostos multifásicos, isto é, aqueles incidentes em operações sucessivas.<sup>82</sup>”

Assim, a substituição tributária por fato futuro não se aplica ao Imposto sobre a Renda, pois o mesmo incide uma única vez sobre o possível lucro da pessoa jurídica ou física, e ainda assim, se tal pessoa não auferir renda torna-se impossível a cobrança do IR, não havendo razão para a cobrança antecipada deste tributo.

Neste sentido, Alexandre Barros Castro<sup>83</sup> com brilhantismo em seus ensinamentos leciona:

De antemão cabe uma ressalva, a “substituição tributária por fato futuro” não se aplica ao IR. Não se pode falar na aplicação de tal sistemática, por óbvio, para tributos que incidam uma única vez, e sim apenas para aquelas exações que se evidenciam sobre várias fases ou etapas, como, por exemplo, em cada um dos vários momentos em que se verifica circulação de mercadoria.

Desta forma, o industrial, por exemplo, paga pela circulação da mercadoria que ele atende como contribuinte e ainda adianta pelas circulações que presumidamente ocorrerão depois até o consumidor final, agindo desta maneira como substituto tributário.

Por ora, os conceitos aqui expostos bastam e trazem certa propensão a uma indignação, pois por mais que a lei garanta a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato presumido, é necessário parar para pensar quão importante é a garantia de recebimento de um crédito para a Administração Pública diante de sérias afrontas aos princípios norteadores de nosso ordenamento jurídico, com mais clareza tratar-se-á no capítulo seguinte.

---

<sup>82</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva: 2009, p. 208.

<sup>83</sup> CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva no Imposto sobre a renda**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 412.

## **5. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA RESPONSABILIDADE PARA FRENTE**

Ao longo do trabalho foi traçado conceitos e determinado o caminho ao qual finalmente chegou-se. Por todo o já dito, não é difícil imaginar que todo esse estudo levaria a conclusão e talvez a opinião de que a chamada responsabilidade para frente, ou substituição tributária para frente, é inconstitucional.

Já houve na doutrina muita discussão a respeito do tema, se tal instituto era constitucional ou não, uma vez que era apenas fruto de discussões doutrinárias ou mesmo de algumas decisões isoladas dos tribunais.

Acontece que com advento da Emenda Constitucional (EC) nº 03/93, a questão foi aparentemente resolvida e o que antes se discutia a respeito de sua constitucionalidade ou não, sua existência ou não, passou a fazer parte do texto constitucional do artigo 150, acrescentando-se a ele o seu atual parágrafo 7º.

Todavia, não satisfeitos com referido dispositivo achou-se por bem fazer deste tema, o tema do presente trabalho, para deixar claro tal ponto de vista e defender a inconstitucionalidade do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

### **5.1. A introdução da responsabilidade tributária para frente no direito brasileiro**

O instituto da responsabilidade tributária no Brasil passou a ter respaldo legal a partir do Código Tributário Nacional datado de 25 de outubro de 1966, sob a égide da Constituição Federal de 1946, entretanto logo após a promulgação do Código Tributário Nacional em 1966, veio a constituição de 1967 e a Emenda de 1969, até chegar-se na nossa atual Constituição Federal de 1988.

Dentro do Código Tributário Nacional de 1966, o qual vigora até os dias de hoje, o artigo 121 prevê as hipóteses de sujeito passivo da obrigação tributária, prevendo inclusive a figura do responsável tributário, com regras mais específicas no artigo 128 da mesma lei.

Em 1983 foi editada a Lei complementar nº 44 de 07 de dezembro de 1983 a qual previa<sup>84</sup>:

**Art. 6º.**

**§3º A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:**

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores, promovidas como mercadoria ou seus insumos;**
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;**
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista. (g.n)**

E em 1988, juntamente com a nossa atual Constituição Federal, passou a vigorar no país o Convênio ICM nº 66 de 14 de dezembro de 1988 que assim dispunha em seu artigo 25<sup>85</sup>:

**Art. 25 – A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:**

- I- industrial, comerciante ou 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.**

Após este, vierem vários outros Convênios que passaram a vigorar no nosso país dando ensejo a substituição tributária para frente, mas foi somente em 1993, com a Emenda Constitucional nº 03/93 que tal instituto entrou de vez em nosso ordenamento jurídico, passando a fazer parte da redação do artigo 150, § 7º da Constituição Federal de 1988.

Tal Emenda Constitucional nº 03/93 passou a estabelecer o seguinte:

<sup>84</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 173.

<sup>85</sup> *Ibid.*, p. 173.

**Art. 1º - Os dispositivos da Constituição Federal abaixo enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:**

**Art. 150 - ...**

**§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento 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.**

Desta forma a substituição tributária para frente passou a ter verdadeiro respaldo jurídico e as discussões a respeito de sua constitucionalidade também foram esvaziadas.

Contudo, é importante mencionar que uma vez que o instituto entrou definitivamente no nosso ordenamento, através de Emenda Constitucional, significa que o mesmo poderia sim ter sofrido análise a respeito de sua constitucionalidade, pois é fruto de poder constituinte derivado e não originário.

Mesmo após análise, tal dispositivo foi considerado constitucional e incorporou-se a nossa Constituição, não fazendo mais sentido a presente discussão, entretanto continua-se firme a presente opinião e nada mais justo do que demonstrar aqui no que se baseia tal inconformismo.

## **5.2. Código Tributário Nacional e Constituição Federal**

É verdade que no CTN a substituição apareceu primeiramente no já revogado artigo 58, §2º, II, inciso este que foi posteriormente substituído pelo Ato Complementar nº 34<sup>86</sup>.

Todavia, como já bem explanado anteriormente, nosso CTN traz atualmente as figuras do sujeito passivo da obrigação tributária e respectivamente a figura do substituto em seus artigos 121 e 128, não fazendo referência direta ao substituto tributário para frente.

---

<sup>86</sup>MALLMANN, Thais Caroline. Substituição Tributária. Revista Âmbito Jurídico, Rio Grande, nº 100, - Ano XV, Maio/2012. Disponível em: < [http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7232&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7232&revista_caderno=26)>. Acesso em: 17 jul. 2012.

Com relação a nossa Constituição Federal de 1988, a mesma sofreu alteração quanto ao quesito de substituição tributária com a Emenda nº 03/93, a partir de então o instituto da substituição foi constitucionalizado e de certa forma declarado no nosso sistema legal.

### 5.3. Princípio da Segurança Jurídica

Sob o aspecto constitucional, falar em segurança jurídica sem dúvida nenhuma é falar em direitos e garantias fundamentais. A Constituição Federal em seu artigo 5º elenca uma série de direitos e garantias fundamentais aos cidadãos que dão a eles a essência do que é verdadeiramente ser cidadão e ter seus direitos respeitados, não só pelo seu próximo, mas como também pelo Estado.

Regina Helena Costa fazendo menção ao mesmo artigo 5º da nossa Carta Magna diz<sup>87</sup>:

Da exata compreensão do comando constitucional extrai-se que a segurança jurídica, valor maior do ordenamento, constitui tanto um direito fundamental quanto uma garantia do exercício de outros direitos fundamentais.

Assim, não satisfeita com as garantias do artigo 5º, a Constituição de 1988 definiu tais garantias como cláusula pétreia, nos termos do artigo 60 que discorre:

Art. 60 – A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: ...  
§4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

....

IV – os direitos e garantias individuais.

O objetivo é sempre o de assegurar a maior segurança jurídica possível em relação aos direitos individuais de cada um.

Roque Antônio Carrazza<sup>88</sup> com maestria disserta:

---

<sup>87</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva: 2009, p. 54.

<sup>88</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 389.

Está implícito em nossa Carta Magna que o Estado, por qualquer de seus Poderes, deve não só reconhecer e considerar invioláveis os direitos constitucionalmente previstos, como também garanti-los, fazendo com que sejam por todos respeitados, inclusive pelas empresas e pelos particulares.

Assim, consegue-se perceber que acima de tudo, a constituição se preocupou em proporcionar a cada indivíduo a segurança jurídica necessária para que seus direitos sejam efetivados e respeitados não só pela sociedade como também pelo próprio Estado.

Ainda, essa mesma Constituição que traz como um dos seus princípios basilares a dignidade da pessoa humana e tem por base o respeito e preocupação com cada cidadão, trata também em extenso capítulo, sobre o sistema tributário nacional, momento em que traça diretrizes à tributação, de forma a vincular o direito tributário aos seus princípios constitucionais, dando efetividade ao princípio da unidade da Constituição, contemplado por autores como Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco<sup>89</sup>.

É sabido, que a Constituição Federal em termos de tributação trás apenas a competência de cada ente federativo para criação dos tributos - ela não cria tributo -, fazendo com que seja competente e autorizado para criar determinado tributo somente aquele ente federativo previamente indicado pela Constituição.

Desta forma, seguindo as regras constitucionais e os princípios constitucionais do direito tributário, como o princípio da legalidade, os entes federados só estão autorizados a criar, instituir, revogar ou modificar tributo, na medida de suas atribuições, todas definidas pela Constituição Federal, proporcionando a segurança jurídica necessária a todos os contribuintes, que só se verão tributados por fatos previamente estabelecidos em lei.

Em sábias palavras Roque Antonio Carrazza<sup>90</sup> continua:

---

<sup>89</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 114.

<sup>90</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 406.

Diante de tudo o que ficou consignado, parece certo que o Estado, ao exercer a tributação, deve observar os limites que a ordem constitucional lhe impôs, inclusive no que atina com os direitos subjetivos públicos das pessoas.

E mais adiante complementa:

Em outros termos, a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, ao fazerem uso de suas competências tributárias, são obrigados a respeitar os direitos individuais e suas garantias. O contribuinte tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos.

Com base nisso percebe-se que o legislador do ente tributante, ao colocar em prática os mandamentos constitucionais, deve observar não somente o interesse do Estado de arrecadar o tributo, mas também deve respeitar todos os direitos dos contribuintes, inclusive os constitucionalmente previstos, pois estes contribuintes somente conseguem ver efetivas suas garantias através dos princípios da legalidade e da segurança jurídica presente no nosso sistema jurídico.

Para finalizar esse trecho do trabalho, pede-se vênua para transcrever mais uma vez, um excerto da obra de Roque Antonio Carrazza<sup>91</sup> que vê-se de extrema pertinência ao momento:

O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc..

Em suma, não se encontra tais princípios sendo cumpridos e proporcionando a boa aplicação da lei quando depara-se com o instituto aqui estudado, intitulado de Substituição Tributária para frente, pois tal instituto afronta veementemente importantes princípios constitucionais.

---

<sup>91</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 413.

### 5.3.1 Segurança Jurídica e “Fato Futuro”

Visto tudo isso, chega-se a conclusão e a afirmação que há uma afronta ao princípio da segurança jurídica quando se fala em tributação por fato futuro.

No início do nosso trabalho, tomou-se cuidado em conceituar tudo que fosse necessário para o pleno entendimento do que foi proposto. Pois bem, conceituando obrigação tributária definiu-se que um dos requisitos indispensáveis ao aparecimento da obrigação tributária é a ocorrência do fato gerador, que chamado até de fato imponible, foi visto também que se o fato imponible não acontece no mundo concreto, não há a subsunção tributária e logo não há obrigação tributária, deixando de existir respectivamente o crédito tributário.

Foi visto, além disso, que não basta a ocorrência do fato imponible para o surgimento da obrigação tributária é necessário também uma norma previamente estabelecida, que definirá uma situação hipotética e com esta situação, chamada oportunamente de hipótese de incidência, mais o fato imponible poderá ocorrer a obrigação tributária.

Roque Antonio Carrazza<sup>92</sup>, na mesma obra já mencionada, não desiste: “A hipótese de incidência tributária – sempre veiculada por meio de lei – deve conter uma exaustiva descrição dos *pressupostos tributários*, apta a permitir que todos eles sejam perfeitamente reconhecidos, quando ocorrerem, no mundo fenomênico.”

Uma coisa está totalmente ligada a outra, é preciso uma hipótese de incidência tornando-se fato imponible, ocorrendo o fenômeno da subsunção tributária para então surgir a obrigação tributária, o lançamento e o crédito tributário passível de cobrança.

Entretanto neste momento parece que tudo que cuidadosamente foi explicado até o momento, se esvai perante o §7º do artigo 150 da Constituição Federal, fazendo com que dissipe junto o princípio da segurança jurídica.

---

<sup>92</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 414.

Regina Helena Costa completa<sup>93</sup>:

Vale dizer: no caso, a lei tributária – ainda que com autorização veiculada por emenda constitucional, é bom lembrar-se – considera ocorrido o fato, apto a gerar obrigação tributária, antes de sua ocorrência, que poderá, aliás, nem se confirmar. Portanto, parece-nos evidente a ofensa aos princípios da verdade ou realidade material, da *segurança jurídica* e da capacidade contributiva, com os quais as presunções, necessariamente, devem afinar-se.

É bem fácil notar tal afronta quando analisada perante a obrigação tributária, que por sua vez só aparece mediante subsunção tributária, ou seja, encaixe perfeito do fato no mundo concreto com a hipótese no mundo abstrato. Como o Fisco pode cobrar por um crédito tributário que não decorreu do surgimento da obrigação tributária, tendo em vista que o fato imponível não ocorreu? É impossível assim, a constituição da obrigação tributária.

Qual é a segurança jurídica de um sistema que regido pelo princípio estrito da legalidade e ainda pior, regido pelo princípio da tipicidade, tributa fatos que se presumem sua ocorrência no futuro?

Abrilantando cada vez mais o trabalho e em consonância com nossas ideias nunca é demais colocar mais um trecho da obra de Roque Antonio Carrazza<sup>94</sup>:

O princípio da tipicidade impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade da lei. Se não se realiza o *fato imponível tributário* (fato gerador *in concreto*), isto é, se não se cumprem integralmente os elementos do *suposto de fato legal* (sempre minucioso, de modo a **permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar**), o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos. (**grifo nosso**)

Assim é claro que não há segurança jurídica nenhuma em relação a este dispositivo da Constituição Federal, vale dizer, o §7º do artigo 150.

<sup>93</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 208.

<sup>94</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 415 e 416.

José Eduardo Soares de Melo<sup>95</sup> diz que: “A Constituição Federal expressa os princípios básicos da sociedade brasileira, as garantias do regime republicano e o respeito à “segurança e certeza do direito”, também postos como elementos estruturadores e balizadores de qualquer tipo de norma.”

Não há como acreditar que um dispositivo permissivo da tributação por fato que ainda nem ocorreu expresse as garantias do regime republicano, ambos pertencentes à mesma norma máxima legal.

O dispositivo é claro ao afirmar que está assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, ou seja, o Estado deve passar por cima de direitos fundamentais dos contribuintes, visando a sua efetiva arrecadação, não bastando as ferramentas adequadas à cobrança no caso de inadimplementos, devolvendo no caso de inoccorrência do fato a quantia paga.

E com relação a restituição do valor Regina Helena Costa nos mostra a real situação<sup>96</sup>:

Acresça-se que, embora o preceito constitucional refira-se à “restituição imediata e preferencial da quantia paga” ao contribuinte que recolheu antecipadamente o imposto, na hipótese do fato não vir a ocorrer – no ICMS, por exemplo, quando há desistência do negócio -, na prática, dificilmente se dá tal desfecho.

Não obstante, é necessário fazer a análise do conceito de tributo encontrado no artigo 3º do CTN, o qual podemos destacar a expressão; *atividade plenamente vinculada*. O Estado, entenda-se o Fisco, somente poderá cobrar tributo neste País mediante atividade plenamente vinculada, ou seja, o tributo só poderá ser cobrado do contribuinte ou do responsável tributário se devidamente lançado e se não pago, só poderá ser cobrado mediante execução fiscal, procedimento específico para cobrança de tributos.

Desta forma, o Estado detém ao seu favor um mecanismo específico para cobrança do tributo, e até entende-se ser extremamente necessário, tendo em vista que os tributos são

---

<sup>95</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 174.

<sup>96</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 209.

um meio importante de arrecadação para o atendimento das necessidades do próprio contribuinte e tal procedimento executório é uma forma de se garantir a prestação do tributo.

Entretanto, mesmo sendo a atividade do Estado plenamente vinculada ao lançamento e para parte da doutrina à execução fiscal, o legislador entendeu que poderia afrontar direitos dos contribuintes em razão do interesse maior do Estado e desta forma garantir antecipadamente o pagamento de um tributo que poderá nem mesmo existir.

Na realidade, passa-se por cima de direitos fundamentais do cidadão enquanto contribuinte ou responsável para garantir o que já está garantido, mesmo que por meio de processo de execução, ou seja, quebra-se a segurança jurídica nacional com o intuito deste responsável tributário, pagar adiantado por um fato que a lei presumiu que irá ocorrer e não quer esperar seu pagamento ou ter trabalho em uma futura execução fiscal.

Aliás, tem-se um outro gravame, sendo substituição, quem irá pagar não é quem vai realmente praticar o fato presumido, na realidade a substituição tributária para frente nada mais é do que o adiantamento por um indivíduo da cadeia tributária pelo fato que seus sucessores dentro da mesma cadeia irão praticar, causando cada vez mais nossa indignação diante de tal instituto.

#### **5.4. Presunções, ficções e indícios**

Para começar, imprescindível citar a obra de Roque Antonio Carrazza<sup>97</sup> que ajuda bem a elucidar quais são os objetivos que aqui tenta-se traçar.

Adiantamos que nem a lei nem a Fazenda Pública podem considerar ocorrido um *fato imponible* por mera ficção ou presunção, isto é, independentemente da efetiva verificação, no mundo em que vivemos,

---

<sup>97</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 444.

dos fatos abstratamente descritos na *hipótese de incidência tributária*.(grifo do autor)

Tais palavras remetem à ideia de que meras ficções, presunções e meros indícios, nem a lei, em um sentido amplo, nem mesmo a Fazenda Pública, como ente representante dos interesses do Estado, podem considerar para fins de arrecadação a ocorrência do fato imponível, sem provas reais de sua ocorrência, ou seja, o Estado não pode arrecadar por presunção da ocorrência do fato descrito na lei.

Com essas palavras pode-se traçar brevemente os conceitos de presunções, ficções e indícios, objetivando descobrir a essência do §7º aqui debatido e chegar à conclusão de sua possibilidade ou não.

### **Presunções**

Para Roque Antonio Carrazza<sup>98</sup>, presunção é a suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e provável de outro conhecido, para ele presunção não é prova e sim presunção, probabilidade da ocorrência do fato, sem nenhuma certeza dos reais acontecimentos.

Mencionando Carnelutti, Fabiana Del Padre Tomé conceitua presunção como: “o resultado (do uso) de um argumento que não fornece a plena certeza, senão a inclinação à certeza ou o princípio de certeza de um fato.”<sup>99</sup>

No direito muitas vezes, tal presunção é tomada com mesmo grau de importância de determinadas provas, fazendo com que o provável se torne certeza e desvende o desconhecido.

José Eduardo Soares de Melo<sup>100</sup> conceitua presunção como sendo o resultado de um processo lógico, do qual retira-se do fato conhecido e certo a existência do fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável. Para ele a presunção legal se

---

<sup>98</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 445.

<sup>99</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 132.

<sup>100</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 174.

difere da presunção relativa, enquanto que a primeira estabelece uma verdade jurídica, a segunda constitui mera conjectura.

Presunção nada mais é do que, concordando com as palavras de José Eduardo de Melo<sup>101</sup>, um jogo de raciocínio lógico que resulta na existência de um fato desconhecido e de provável acontecimento, mas que não necessariamente aconteceu e somente se chegou a ele a partir de um fato totalmente conhecido.

No Direito Tributário a presunção não é um instituto muito adequado se não quando tratado em relação aos ilícitos fiscais, tendo em vista que voltando ao princípio da segurança jurídica atrelado ao princípio da legalidade, o contribuinte ou responsável tributário, não pode se ver tributado por mera conjectura legislativa.

Por mais que o fato aconteça, o crédito tributário nasce somente com seu acontecimento, e se este fato não aconteceu no mundo concreto não há que se presumir o seu acontecimento para tributação antecipada.

Neste sentido Regina Helena Costa leciona que<sup>102</sup>:

Para nós, a objeção intransponível ao reconhecimento da legitimidade tributária da substituição progressiva não diz propriamente com o emprego de presunções no âmbito tributário, mas, sim, com os limites dessa utilização, que não podem ser olvidados sob a invocação de praticabilidade.

Todavia, como já muito bem pontuado, a presunção é válida no que diz respeito às irregularidades fiscais, pois uma vez que se tenta burlar o Fisco para não cumprimento de obrigações, o mesmo, diante de fato reais pode presumir e iniciar um processo investigativo para o devido pagamento daquele tributo sonegado.

Muito bem colocado também está o termo processo investigativo em sentido amplo, pois, o contribuinte está protegido constitucionalmente pela presunção de inocência e

---

<sup>101</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 174.

<sup>102</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 209.

neste sentido Roque Antônio Carrazza<sup>103</sup> *prelecciona* que “a partir do momento que as conjecturas da autoridade administrativa começam a materializar-se em atos concretos contra o contribuinte, é mister venham observados alguns pressupostos e requisitos, de modo a não violentar-lhe direitos subjetivos.”

O mesmo autor ainda continua<sup>104</sup>:

O que estamos pretendendo dizer é que no campo tributário a utilização de presunções deve ser feita com parcimônia – quando não com mão avara -, para que não restem desconsiderados os princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade dos tributos e das sanções fiscais. A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fatos para compelir os contribuintes a pagar tributos ou a suportar multas fiscais.

Assim, a presunção quando aplicada no direito tributário, mesmo no sentido de ajudar o Fisco contra as irregularidades fiscais, deve ser restrita ao seu fim sem ultrapassar os direitos dos contribuintes, sujeitos visivelmente inferiores ao Estado.

## **Ficções**

Define-se ficção como a afirmação, diferente da presunção que assume um papel de mera suposição, enquanto que a presunção supõe um fato de provável acontecimento, a ficção afirma juridicamente um fato que é impossível sua presunção, uma vez que tal fato é falso, é apenas fruto da imaginação do legislador, é um fato inverídico nas palavras de diz José Eduardo Soares Melo<sup>105</sup>, e ele ainda acrescenta:

A ficção jurídica é a instrumentalização (criação legal) de uma situação inverídica (falsa) de forma a impor uma certeza jurídica, consagrando uma realidade ainda que não guarde consonância com a natureza das coisas, ou mesmo que altere títulos e categorias do direito.

---

<sup>103</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p.445.

<sup>104</sup> *Ibid.*, p. 449.

<sup>105</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 158.

É importante destacar que enquanto afirmação de um fato, a ficção se torna autêntica norma, que deve ser respeitada e deve respeitar na hierarquia legal os preceitos constitucionais.

Para Roque Antônio Carrazza<sup>106</sup>:

Estamos, pois, percebendo que, na ficção, o ato, mais do que improvável ou inverossímil, é falso e, nesta medida, jamais será real. É um artifício do legislador, que transforma uma impossibilidade material numa possibilidade de natureza jurídica. Nesse sentido, é uma criação do legislador, que faz nascer uma verdade jurídica diferente da verdade real.

Neste ponto, começa-se a notar que a substituição tributária por fato futuro, enquanto existente a expressão fato futuro, se aproxima mais da presunção do que da ficção, pois, o responsável, paga pelo tributo cujo fato surge da presunção de sua ocorrência, não havendo que se falar em mera invenção do legislador.

Entretanto não é esse o entendimento de Johnson Barbosa Nogueira que citado por José Eduardo Soares de Melo<sup>107</sup> esclarece:

Somente o processo técnico de ficção pode explicar adequadamente o chamado fenômeno da substituição tributária. Por escolha legislativa é atribuído a uma pessoa a que não se refere o fato-signo em hipótese de incidência, mas com alguma vinculação a este fato, como se tal fato a ela se referisse. Por ficção legal, o substituto passa a ter relação direta com este fato, embora realmente fosse outra pessoa cuja renda ou capital é fato-signo presuntivo a hipótese de incidência.

....

6.12 A utilização da ficção pelo legislador tributário deve ser parcimoniosa, e, no caso da instituição de contribuinte substituto do imposto, há de respeitar o princípio da capacidade contributiva, e, conseqüentemente, a vinculação da pessoa eleita substituto à pessoa que seria o sujeito passivo natural (o substituído), de modo a permitir ao contribuinte repercutir o ônus do imposto até a pessoa do substituído.

Até concorda-se que a substituição em si seja instituto resultante do fenômeno da ficção, mas a ideia de substituição para frente nos remete também a presunção, é como se

---

<sup>106</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 449.

<sup>107</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 171.

enquanto substituição em si, ou substituição para trás, fosse resultado de ficção, mas no momento em que se fala em substituição pra frente tonar-se nesse ponto resultado de presunção.

Quando a substituição para frente, por exemplo, é aplicada somente em tributos como o ICMS e IPI, aplica-se somente nesses tributos porque são tributos plurifásicos e **presumem-se** sua incidência mais de uma vez.

Marçal Justen Filho também concorda que seja ficção observando que se não há fato gerador, não há base de cálculo, logo não há riqueza a ser tributada. Para ele neste momento o Estado cria uma base de cálculo para efeito tributário, distinta daquela realmente praticada.<sup>108</sup>

E mais uma vez neste ponto, também não discorda-se, mas isso não representa total afastamento da presunção em relação a substituição tributária para frente, pois de algum modo há presunção da ocorrência do fato por parte do legislador.

É claro que a ficção dá ensejo à imaginação do legislador, e faz com que o mesmo afirme o Direito no sentido contrário do que realmente o é, e mesmo assim aceita-se como verdade aquilo que foi dito pelo legislador, não podendo desta forma, admitir tal instituto para interferir no direito patrimonial do contribuinte.

Exemplo de ficção no direito tributário seria a hipótese de o estabelecimento comercial ser reconhecido como contribuinte do IPI e do ICMS, apesar de ser apenas um objeto, neste caso, o legislador achou melhor considerar tal objeto como sujeito de direito e garantir o pagamento dos respectivos tributos<sup>109</sup>.

Não há como confundir-se, a definição de ficção é simples: apresenta-se como uma jogada legislativa para tornar possível o impossível, para acreditar ser real aquilo que

---

<sup>108</sup> FILHO, Marçal Justen. **Princípios Constitucionais Tributários**. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18, Resenha Tributária, São Paulo, 1993.

<sup>109</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 354.

evidentemente é falso, Roque Antonio Carrazza<sup>110</sup> exemplifica bem utilizando-se do horário de verão, aceitamos como verdade um horário que sabidamente não o é, mas para aquela situação é permitido e adotado por todos, e neste ponto faz-se verdade ser a substituição em si resultado de ficção, uma vez que o legislador faz acreditar ser responsável pelo crédito tributário, um terceiro que nas condições reais não é.

Todavia, este fato não descaracteriza a ideia de presunção da substituição tributária para frente especificamente, mais uma vez, e por todo o exposto, a ficção assim como a presunção devem ser institutos muito pouco utilizados pelo Direito Tributário, e mesmo que assim sejam utilizados, com a finalidade de otimização da arrecadação, devem ser utilizados com muita cautela, pois são extremamente passíveis de colocarem em risco direitos primordiais dos contribuintes.

## **Indícios**

Para finalizar é importante conceituar indício e Fabiana Del Padre Tomé diz que<sup>111</sup>: “Os indícios e as presunções são considerados modalidade de prova indireta, em que, a partir de um fato provado, chega-se, dedutivamente, ao fato principal, que se deseja demonstrar.”

José Eduardo Soares de Melo<sup>112</sup> conceitua como uma circunstância conhecida, um meio, dado ou elemento que, tendo relação com o fato, constitui caminho para apuração da verdade.

É um mecanismo de prova bastante perigoso, uma vez que tendente a levar ao caminho da verdade, se não tirada a conclusão correta daquele indício, o mesmo pode levar ao caminho inverso da verdade.

---

<sup>110</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 450.

<sup>111</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 130.

<sup>112</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 158.

Faz-se importante frisar que para existência e aceitação desse indício como princípio de prova é necessário um nexo causal entre o mesmo e outro fato certo, para que juntos revelem a realidade dos fatos. Situação que mostra a evidente fragilidade de um indício.

Neste contexto, torna-se distante o conceito de indício da substituição tributária para frente, pois o legislador não tem indícios da existência do fato imponible para cobrar o tributo, na verdade o fato não ocorreu e o legislador sabe que não, mas ele presume que vai ocorrer e cobra desde já do sujeito passivo antecessor ao sujeito passivo desse fato com ocorrência no futuro, apenas para garantir o pagamento do crédito tributário.

## 5.5. Hipóteses práticas

É fato que a substituição tributária para frente, como já explicado, apenas pode ocorrer em tributos plurifásicos, ou seja, tributos que incidam mais de uma vez como o ICMS e o IPI. São nestes tributos que encontra-se a substituição tributária para frente, na verdade encontra-se no ICMS, pois apesar de previsto para o IPI, o instituto não é aplicado, até o momento, para este último.

A ideia da substituição progressiva é aplicada no ICMS para diversos tipos de mercadoria, como elenca José Eduardo Soares de Melo<sup>113</sup>:

Esta sistemática tem sido considerada para operações relativas a diversas espécies de mercadorias, tais como combustível, lubrificante, álcool carburante, energia elétrica, fumo, cimento, refrigerante, cerveja, água mineral, sorvete, fruta e veículo novo.

O tema aqui debatido, a substituição por fato futuro, já está solidificado na jurisprudência dos diversos Tribunais, mesmo porque, fruto de emenda constitucional, a posição do STF está clara em nossa Constituição, porém não nos prejudica colocar aqui algumas hipóteses práticas que encontramos no nosso acervo jurisprudencial tributário.

---

<sup>113</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 158.

Conforme menciona Eduardo Sabbag<sup>114</sup>, em trecho da decisão de 26 de junho de 2001, o Tribunal Regional Federal da 4ª região, em apelação em mandado de segurança, assim decidiu:

2. A substituição tributária “para frente” foi reconhecida pela CF/88 através da adição do §7º ao art. 150 da CF/88 pela EC nº 3/93, configurando o ICMS cobrado na condição de substituto tributário em mera antecipação do tributo devido pelo varejista na operação subsequente de venda a consumidor final.

3. Na cobrança de ICMS por substituição, o industrial age como mero intermediário entre o Fisco e seu cliente ostentando ainda condição de depositário do ICMS cobrado na condição de substituto tributário, razão por que essa verba não se confunde com faturamento – ainda que cobrada na nota fiscal – e, por isso mesmo, o ordenamento permite sua exclusão da base de cálculo.

Ora, com a emenda constitucional nº 03/93, realmente não há mais que se questionar processualmente a constitucionalidade da substituição tributária para frente, o peso que carrega tal argumento é o peso da decisão do Supremo e sua Emenda Constitucional o que em relação ao ICMS só serviu para dar força ao dispositivo que antes existia, porém, sem o poder de estar plenamente em consonância com a Constituição Federal como Eduardo Sabbag mais uma vez nos trás<sup>115</sup>:

O Plenário do STF, ao julgar a Adin nº 1851, decidiu pela constitucionalidade da cláusula segunda do convênio ICMS nº 13/1997, em virtude do disposto no § 7º do art. 150 da CF/1988 e considerando ainda a finalidade do instituto da substituição tributária, que, mediante a presunção dos valores, torna viável o sistema de arrecadação do ICMS. Em consequência, ficou estabelecido, no âmbito daquela Corte, que somente nos casos de não realização do fato impositivo presumido é que se permite a repetição dos valores recolhidos, sem relevância o fato de ter sido o tributo pago maior ou a menor por parte do contribuinte substituído. À luz do princípio da efetividade processual, do qual emerge o reclamo da celeridade em todos os graus de jurisdição, impõe que o STJ decida consoante o STF acerca da mesma questão, porquanto, do contrário, em razão de a Corte Suprema emitir a última palavra sobre o tema, decisão desconforme do STJ implicará o ônus de a parte novamente recorrer para obter o resultado que se conhece e que, na sua natureza, tem função uniformizadora e, a *fortiori*, erga omnes. (RMS 17.854-GO, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 16/11/2204).

---

<sup>114</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Repertório de jurisprudência de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006, p. 486.

<sup>115</sup> *Ibid.*, p. 489.

Assim, tem-se mais do que claro que a decisão está tomada e não adianta por hora qualquer outra decisão contrária dos outros órgãos, se assim, o que se estará fazendo é apenas prolatando a decisão última e conhecida que é a do STF. A única esperança para nós retardatários, mas convictos e adotantes dessa posição minoritária é a mudança de pensamento da nossa Suprema Corte.

Os tribunais tiveram que se pronunciar a respeito de decretos e convênios que passaram a regularizar a situação da substituição para frente, e neste ponto, os tribunais superiores acertaram ao se pronunciar no sentido de que somente lei pode prever tal instituto.

Essa foi a decisão tomada, por exemplo, pela 1ª Turma do STJ em maio de 1995<sup>116</sup> :

Tributário. ICMS. Substituto tributário. Derivados do trigo. Antecipação. Decreto. Ilegalidade. Fato ocorrido antes da Emenda Constitucional 03/93. (...) Mesmo após o advento da EC/93, a antecipação do ICMS não pode ser exigida por decreto, sem prévia autorização legal.(STJ. 1ª T., ROMS 95.0005348/ES, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, maio/95)

E mais:

(...) ICMS SUJEITO PASSIVO. 1. Somente a lei pode criar substituto tributário (art. 150, §7º da CF/88). 2. Ilegalidade da instrução normativa que proclama textualmente a substituição tributária com respaldo em convênio e não em lei – comento/88. 3. Recurso provido. (STJ, 2ª T., ROMS 7.641/GO, Rel. Min. Eliana Calmon, nov/99, DJ, nº 64-E, 03.04.2000, p. 132)<sup>117</sup>

Neste sentido, entende-se pelo acerto da decisão superior, pois se aceito a substituição tributária para frente, mesmo em afronta ao princípio da segurança jurídica, e entre outros princípios, somente a lei poderia permitir os casos de aplicação de tal fenômeno, se não a insegurança jurídica seria absurdamente afrontada.

Assim, da leitura de todos os dispositivos legais postos a respeito do tema, os tribunais superiores como, o STJ e o STF, julgam pela constitucionalidade da substituição

---

<sup>116</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2008, p. 278.

<sup>117</sup> *Ibid.*, p. 278.

tributária para frente, quando derivada de autorização legal para circulação de determinadas mercadorias e serviços previstos em legislação específica.

## 5.6. Análise crítica: inconstitucionalidade do instituto

Vistos todos os tópicos até aqui estudados, enfim consegue-se chegar ao tópico que mais nos interessa, a crítica existente em relação a constitucionalidade da substituição tributária para frente.

É claro que tal posição encontra vasta divergência doutrinária, até pelo o que já mencionado por nós, o grande guardião da Constituição já se pronunciou a respeito e acolheu como tese a constitucionalidade, não deixando dúvidas ao incorporar e constitucionalizar no nosso ordenamento o instituto sobredito.

Neste momento do trabalho é interessante fazer um apontamento de um trecho da obra de Antônio de Pádua Ribeiro, mencionado por Leandro Paulsen<sup>118</sup>, o qual diz:

(...)

o direito tributário não pode passar imune a essa evolução da sociedade, deixando de acolher a figura da substituição tributária para frente, que, numa visão analógica, apresenta certo caráter cautelar: objetiva tornar efetiva a responsabilidade tributária.

(....)

A sua adoção constitui exigência da sociedade moderna, visando a dar aplicação ao princípio da praticabilidade da tributação. Apoiar-se, aqui e alhures, em dois valores básicos: necessidade de evitar a evasão fiscal (segurança fiscal) e necessidade de assegurar recursos com alto grau de previsão e praticabilidade (certeza fiscal) (Sacha Calmon).

Não há que se discordar no que tange a evolução da sociedade, e até concorda-se de alguma forma que a substituição tributária para frente poderia ser um progresso no nosso ordenamento tributário vigente.

---

<sup>118</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2008, p. 278 e 279.

Entretanto, diante do atual sistema jurídico, a figura apresentada no §7º do artigo 150 da Constituição Federal se apresenta de forma inconstitucional, apesar de erroneamente inserido neste contexto constitucional.

Hoje o que se tem é um ordenamento que segue as regras do princípio da legalidade, da anterioridade, da segurança jurídica, da não cumulatividade, da capacidade contributiva, entre outros, que ao se depararem com a substituição tributária para frente encontram-se em um enredo de antítese.

Como é possível um ordenamento jurídico determinar que só haverá obrigação tributária e conseqüentemente crédito tributário, se o fato que resultar nestes deveres, estiver antecipadamente descrito em lei e efetivamente acontecer no plano concreto, e ao mesmo tempo tributar esse fato que ainda não ocorreu e também não gerou a conseqüente obrigação tributária?

Pois bem, se o problema é a legalidade, prevê-se a situação e mesmo antes dela ocorrer, tributa-se no sentido de garantir a arrecadação e proteger o patrimônio do Estado. Volta-se a estaca zero e tudo aquilo já debatido volta como centro de discussões.

Não há que se garantir pagamento por algo que o Estado futuramente tem mecanismos para receber no caso de inadimplemento. Não há que se passar por cima de direitos fundamentais do homem, para proteger os interesses do Estado. Não há que ir contra toda a essência dos princípios e conceitos tributários para recebimento de um tributo antecipadamente.

O Ministro Andrade Martins mesmo após a Emenda de 93 corajosamente deu seu parecer e foi citado por Leandro Paulsen<sup>119</sup>:

À míngua de qualquer traço de riqueza atual em poder do sujeito passivo, não se compadece com o princípio da capacidade contributiva instituído pelo Poder Constituinte Originário a emenda constitucional que introduza autorização ao legislador para cobrar, por antecipação,

---

<sup>119</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2008. Página 279.

impostos em relação a fatos que supostamente, de futuro, virão a ocorrer, evidenciando-se que o permissivo do art. 150, §7º (EC/ nº 03/93) afronta o direito subjetivo do contribuinte de não ser tributado senão em função da concreta e real manifestação de riqueza legalmente tipificada. (...) (TRF3, 4ª T., REO 90.03.023748-4/SP, Rel. Min. Andrade Martins, dez/96).

O legislador não pode querer presumir fatos que não ocorreram para ferir garantias e direitos individuais inclusive previstos no artigo 60 da Constituição Federal.

Roque Antônio Carrazza<sup>120</sup>, no mesmo sentido ainda disserta:

“A denominada ‘substituição para frente’ é um falso problema de substituição, pois, nela, o legislador exige tributo sobre fato que ainda não ocorreu.

Em nenhum momento a Constituição abre espaço a criação de tributo sobre *fato presumido*. Reporta-se tão somente, a fatos concretamente realizados, até para dar efetividade, no campo tributário, ao *magno princípio da segurança jurídica*.

Em suma, os argumentos estão postos e o fato de ter sido dado ao instituto da substituição tributária para frente sua constitucionalização, não significa que em sua essência ela seja constitucional.

Mesmo que presente na Constituição Federal, por vontade do Poder Constituinte Derivado, não quer dizer que está de acordo, com os preceitos originais dados pelo Poder Constituinte Originário, restando uma discussão válida para o enriquecimento doutrinário tributário.

---

<sup>120</sup> [s.d] apud CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva no Imposto sobre a renda**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 412.

## 6 – CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, conclue-se que a substituição tributária para frente apesar de inserida na nossa Constituição Federal, não faz jus de tal posto, pois afronta diretamente a própria Constituição, ao Código Tributário Nacional, e ao sistema jurídico como um todo.

É fato que o Supremo Tribunal Federal, enquanto guardião da nossa Constituição tem a palavra para dizer o que está em conformidade com a mesma ou não, entretanto, neste ponto, discordamos dos respeitáveis ministros, pois é de grande abalo a Segurança Jurídica a permissão de se tributar antes da ocorrência do fato imponível.

Como demonstrado durante a monografia, o sistema tributário nacional já se encontra protegido pela execução fiscal, a garantia antecipada, por outrem diferente da pessoa do contribuinte, para recebimento do tributo é desnecessária diante da garantia estatal em executar aquele que não cumpre com seus deveres tributários.

O contribuinte e seu responsável tributário de qualquer forma deverão pagar por aqueles atos praticados passíveis de tributação, no entanto pagarão no exato valor de sua capacidade contributiva, o que não há como medir por ato futuro.

Por mais que esteja garantida a imediata e preferencial restituição da quantia paga, no caso de não ocorrência do fato imponível, sabe-se que o sistema não está apto a esta imediata restituição, e nem mesmo o contribuinte ou o substituto tributário, muitas vezes não tem o conhecimento deste direito.

Sabe-se que o interesse do Estado é de suma importância para a manutenção da sociedade, entretanto, não é correto deixar que os direitos e garantias individuais sejam explicitamente colocados em caráter subsidiário, para garantia do que já está garantido.

## 7 – REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA:

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. 542 p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. 182 p.

BORGES, Arnaldo. **O sujeito passivo da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. 128 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. (Vade Mecum)

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993**. Altera os artigos 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160 e 167 da Constituição Federal. Brasília. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm). Acesso em: 15 ago. 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. 1041 p.

CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva no Imposto sobre a renda**. São Paulo: Saraiva, 2004. 464 p.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009. 472 p.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação tributária**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. 160 p.

FILHO, Marçal Justen. **Princípios Constitucionais Tributários**. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18, Resenha Tributária, São Paulo, 1993.

GIUSTI, Miriam Petri Lima de Jesus. **Sumário de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Rideel, 2004. 160 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**.- 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. 560 p.

MALLMANN, Thais Caroline. Substituição Tributária. Revista Âmbito Jurídico, Rio Grande, nº 100, - Ano XV, Maio/2012. Disponível em: < [http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7232&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7232&revista_caderno=26)>. Acesso em: 17 jul. 2012.

MARIANO, Antonio Paulo; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra Regina. **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: aspectos jurídicos e práticos**. São Paulo: IOB, 2008. 264 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva - coordenador. **Curso de direito tributário**. – 8. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2001. 897 p.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6ª. Ed. rev. e atual. de conformidade com as Emendas Constitucionais nº 45/04 e 47/05, Lei complementar nº 118/05 e medida provisória nº 258/05. São Paulo: Dialética, 2005. Página 243.

\_\_\_\_\_. **ICMS: teoria e prática**. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2006. 415 p.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. 1432 p.

OLIVEIRA, Marcelo Marcos. **Substituição tributária: Reflexões sobre a sua eficácia para o cumprimento da obrigação tributária**. 2005: 50 f. Monografia (especialização 'lato sensu' em Direito do Estado) – Centro Universitário Salesiano de São Paulo, Lorena, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, 1420 p.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: Parte Geral das obrigações**. 30ª ed. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2002. 289 p.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Repertório de jurisprudência de direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006. 536 p.

\_\_\_\_\_. **Elementos do Direito Tributário**. 10ª. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009. 479 p.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. 344 p.

ZAPATERO, José Alexandre. **Teoria e prática de direito tributário e execução fiscal**. 3ª ed. São Paulo: J.H. Mizuno, 2008. 705 p.

FRIEDE, Reis (coord.). **1000 Perguntas de direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Thes Ed.: Biblioteca da Universidade Estácio de Sá, 2000. 433 p. – (Coleção 1000 perguntas)