UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS - UNIPAC

LUCIANA FARIAS RIBEIRO

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIAE A BITRIBUTAÇÃO

JUIZ DE FORA

2013

LUCIANA FARIAS RIBEIRO

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A BITRIBUTAÇÃO

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, como requisito à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Luciana de Oliveira Zimmermann

JUIZ DE FORA

2013

FOLHA DE APROVAÇÃO

Luciana Farias Ribeiro

Aluno

A Substituição Tributária e a Bitributação

Tema

Monografia de conclusão de Curso apresentada ao Curso de Direito, da Universidade Presidente Antônio Carlos / Juiz de Fora, como exigência para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

BANCA EXAMINADORA

Luciana de Oliveira Zimmermann

Luciana Maciel Braga

Lana M. Vieira

Aprovada em 29 / 06 / 2013.

Dedico este trabalho aos meus pais Jésus e Eliane, pessoas essenciais que me ajudaram concluir essa etapa. Toda minha gratidão à vocês que não mediram esforços para me amparar todas as noites, todas as manhãs em que eu me levantava cansada e nos momentos de conflito. Vocês são o meu foco, a minha base. Aos amigos Nevito e Eveline que abriram as portas para que eu pudesse adentrar no universo tributário.

"Agradeço todas as dificuldades que enfrentei. Não fosse por elas, eu não teria saído do lugar. As facilidades nos impedem de caminhar. Mesmo as críticas nos auxiliam muito.”

Chico Xavier

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos àDeus pela oportunidade de viver este presente que é a vida, onde com o seu amparo espiritual tenho condições de evoluir ao lado de pessoas tão incríveis que Ele colocou ao meu lado.

Àqueles que sempre ao meu lado, embora os percalços me conduziram para o caminho do bem, da caridade e da perseverança. Lutar pelo que se quer e alcançar um objetivo nunca foi tão emocionante quanto hoje, e ver que tudo aquilo de idealizei enquanto criança hoje eu pude conquistar.

Agradeço aos meus pais Jésus e Eliane e ao meu irmão Fernando que são meu alicerce e é por vocês e para vocês que concluo este ciclo, com todo meu respeito e dedico cada passo dessa caminhada. Juntos, nesses últimos cinco anos, vivemos intensamente cada momento difícil e hoje somente nos resta celebrar essa conquista. Sei que poderia escrever muitas folhas, mas nem milhões delas seriam suficientes para demonstrar minha gratidão.

Agradeço também à "minha flor" Dáurea que durante três anos eu tive o privilégio de conviver, crescer e aprender, intensamente, enquanto ser humano, o verdadeiro valor de uma vida. Todo meu carinho a você que floresce nos jardins da eternidade, e que certamente se orgulha de mim.

À minha querida madrinha Lea, que prematuramente nos deixou, também dedico essa vitória, pois desde criança me incentivava e apoiava nesse projeto.

Meus agradecimentos especiais à orientadora professora Luciana Zimmermann, que tão gentilmente me deu todo suporte para concluir este trabalho. Obrigada por toda dedicação e entendimento diante da minha dificuldade e obrigada ainda por todo aprendizado.

Acreditar que um dia as coisas acontecem, por mais demorado que seja, por mais difícil que seja, é acreditar que o impossível não existe. É acreditar que viver o presente é uma dádiva e cada um de nós podemos ser o que escolhemos e realizar o que desejamos.

Agradeço ao Rogério que sempre comigo acreditava que este dia fosse chegar.

Aos meus amigos e companheiros da UNIPAC, obrigada por vocês fazerem parte da minha vida. Foi um prazer ter convivido com todos durante esses cinco anos de muito aprendizado.

Agradecimentos sinceros ainda, aos mestres queridos que sabiamente compartilharam de seus conhecimentos conosco neste jornada. Vocês foram peças essenciais na construção de todo conhecimento.

A construção de um sonho se faz com amor, perseverança e persistência. Não bastassem as dificuldades, sabemos que somos seres humanos únicos, dotados de muitas capacidades ainda não desenvolvidas. Lutar, aprender, insistir, ir, vir, voltar, refazer e seguir são atitudes diárias que não podemos deixar de lado para concluir.

É preciso persistência e determinação, razão pela qual chegamos onde queremos. “Se não fossem as dificuldades não teria chegado até aqui, pois sem o esforço da busca não há alegria do encontro.”

RESUMO

O presente trabalho tem como intuito demonstrar se na substituição tributária ocorre algum fenômeno da bitributação ou do BIS IN IDEM. Acerca do tema especificamos como ocorre a repartição de competência, quem são os responsáveis tributários, e como ocorre a substituição tributária, os aspectos gerais dessa sistemática e como identificar os responsáveis. A legislação acerca do tema é ainda controversa e confusa, o que traz grandes questionamentos por parte de contribuintes e responsáveis. Analisamos, ainda sobre os encargos sofridos pelos responsáveis pelo recolhimento desses tributos e a real necessidade de entendimento sobre o assunto é o que se pretende nesse trabalho.

Palavras-chave: Repartição de competência. Sujeição passiva tributária. Substituição tributária. BIS IN IDEM. Bitributação.Encargostributaries.

ABSTRACT

Thepresent work isaimedto demonstrate whetherthetax substitutionoccursaphenomenon ofdouble taxationorBISINIDEM. About thethemeoccursspecify howthe distributionof competence, whoare responsible fortaxand howthetax substitutionoccurs, the general aspectsof this systemand how to identifythose responsible. Thelegislationon the subjectisstill controversialand confusing, which bringsgreat questionsbytaxpayers andresponsible. Analyzed, yet onthe chargesincurredby those responsible forpayment of those taxesand theneed forrealunderstanding of the subjectiswhat is intendedin this work.

Keywords: Allocationof competence. Passivesubjectiontax.Tax replacement.BISINIDEM. Double taxation. tax charges

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO ----------11

1 COMPETENCIA TRIBUTÁRIA ----------13

2 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA----------17

2.1 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERENCIA----------19

2.2 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO----------19

2.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ----------20

3 O ENCARGO TRIBUTÁRIO SOFRIDO PELO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO POR SUBSTITUIÇÃO----------22

CONSIDERAÇÕES FINAIS----------25

REFERÊNCIAS----------26

INTRODUÇÃO

A carga tributária das empresas aumenta a cada dia e os empresários se dão conta que muito são prejudicados por alguns procedimentos e excesso de tributos. Muitas indagações são feitas em busca de respostas, e o que se pretende neste trabalhoé falar do problema da substituição tributária e se ocorre a bitributação.

O recolhimento dos tributos por substituição tributária, como por exemplo, o caso do ICMS ou do IPI diminui a carga tributária das empresas? Essa antecipação seria realmente bitributação? Existe uma forma de diminuir o seu impacto na prática? Como entender a responsabilidade tributária? São muitos os questionamentos e às vezes faltam respostas até mesmo por parte do Estado.

Porém, com base em um estudo acadêmico frente à legislação tributária, é possível analisar o processo da substituição, seu desenvolvimento, apontando pontos essenciais para o entendimento sempre estreitando a análise à luz das normas Constitucionais, bem como em relação às normas infraconstitucionais que dão embasamento para esclarecimento do tema.

A lei brasileira estabelece as regras para aplicação e a Constituição Federal de 1988 traz os tributos que são de competência da União, dos Estados, Municípios e do Distrito Federal. Um estudo sobre a competência tributária se faz necessária para esclarecer eventuais dúvidas e direcionar nosso entendimento.

Assim, esse trabalho foi feito em três capítulos, onde será explicado no primeiro como é dada a competência tributária. Baseando-se na Constituição Federal é possível entender as atribuições de cada ente federado, bem como suas limitações diante do poder de tributar que lhes são conferidas.

No segundo capítulo, foi um estudo sobre a sujeição passiva, quem são os sujeitos na relação tributária desaguando na responsabilidade por substituição, o que foi o objetivo desse trabalho. Aqui é possível estabelecer as diferenças entre os sujeitos, bem como aquele terceiro que será definido por lei, na forma de substituição.

No terceiro e último capítulo, foi possível demonstrar o quanto à responsabilidade por substituição onera os responsáveis e o quanto a carga tributária aumenta. Alguns tributos atualmente como é o caso do ICMS e do IPI, são exemplos, o que leva empresários a ficarem preocupados e apontarem com um problema de bitributação.

Partindo da análise desses tópicos é possível entender um pouco mais a responsabilidade da substituição tributária e sanar algumas críticas sobre o tema.

No dia a dia, diante de toda rotina e tendo em vista o cumprimento de tantas obrigações, natural é que se questione sobre a sua constitucionalidade, bem como sobre a regularidade das obrigações acessórias. Daí a necessidade de tecer um estudo sobre quem são de fato os responsáveis e a real necessidade do cumprimento da obrigação.

Após essa análise importante ainda, é a identificação do fato gerador da obrigação tributária para demonstrar como ligá-lo ao responsável. A responsabilidade neste caso, apenas irá facilitar a arrecadação de tributos, pois ele não tem a capacidade contributiva do fato gerador, ficando esta a cargo do contribuinte.

Diante do exposto, é possível ao final demonstrar o quanto o pagamento da substituição tributária onera os responsáveis e contribuintes, identificando sua constitucionalidade pautada nos fundamentos constitucionais.

A substituição tributária está regulada no artigo 128 do CTN onde demonstra a responsabilidade dos contribuintes e de terceiros.

Dá-se importância à esse estudo acadêmico tendo em vista o aumento da responsabilidade por substituição tributária em alguns ramos do comércio e da indústria, razão pela qual surgem mais e mais dúvidas acerca da sua constitucionalidade.

A metodologia utilizada para esse trabalho será com base na pesquisa bibliográfica e leitura de artigos da internet relacionados ao tema. Terá ênfase ainda, na pesquisa através de livros de direito tributário.

1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária é a atribuição constitucional que compreende a competência legislativa plena, salvo algumas limitações impostas pela Constituição Federal, nas constituições dos Estados e nas Leis orgânicas dos municípios e do Distrito federal. A competência legislativa é a autonomia que os entes estatais possuem para editar suas próprias leis e Constituições, sempre à luz da Constituição Federal.

A competência tributária como um poder tributário delimitado e dividido, só pode ser exercido por pessoas jurídicas de direito público dotadas de poder legislativo, cuja competência será determinada através de lei.

A capacidade tributária para tal exercício é aquela em que o sujeito ativo da relação obterá através de lei. É uma capacidade que não poderá ser confundida com a competência, pois esta é atribuída pela Constituição a um ente tributante, com poder legislativo, e a capacidade tributária será atribuída por meio da constituição ou através de leis, sendo exercida por meio de atos administrativos.

Entendido isso, é possível dizer que com a prática de atos administrativos tem a capacidade tributária e com a edição de uma lei um ente exerce a competência tributária.

No sistema tributário brasileiro existem competências privativas da União, dos Estados e dos Municípios, tanto para criação de impostos como para demais tributos. Ademais, existe a competência e tributos vinculados e a competência residual, cujo foco dará para nosso trabalho.

A instituição de impostos não previstos anteriormente na Constituição diz – se competência residual. O art. 153 da Constituição Federal elenca quais são os impostos de competência da União e o art. 153, inciso I estabelece que além desses impostos a Constituição possa através de Lei Complementar instituir impostos que não estão previstos, na condição de não serem cumulativos e que não tenham fatos geradores nem base de cálculo própria dos impostos anteriormente discriminados.

A União tem competência residual para legislar sobre impostos que ainda não foram instituídos.

> “A Constituição Federal concedeu à União, em matéria de competência tributária, a denominada competência residual, consistente na possibilidade

> de criação, mediante lei complementar, de impostos não previstos no texto constitucional (art. 153), desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos determinados na Constituição. Dessa forma, após prever todas as espécies tributárias e dividi-las entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a Constituição – residualmente – autoriza à União a criação de novo imposto." (Alexandre de Moraes, 2010, p. 873)

A competência vem como forma de limitar o poder de tributar o que gera a vedação a bitributação e, muitas vezes permite o bis in idem.

No exercício de sua soberania o Estado tributa, estabelecendo uma relação jurídica em que os contribuintes e ele próprio devem se submeter. A Constituição Federal estabelece princípios jurídicos fundamentais,e rígidos, para essa tributação. O mais universal desses princípios é o da legalidade dos tributos, onde estes só poderão ser decretados através de lei específica.

Assim, a Constituição atribuiu poderes aos entes políticos para que eles pudessem instituir tributos e legislar sobre os mesmos. De acordo com a Carta Magna em seu artigo 146, caberá à Lei complementar esclarecer sobre os limites ao poder de tributar, os quais estão estabelecidos através de princípios tributários e imunidades tributárias.

> O exercício do poder atribuído é uma faculdade não uma imposição constitucional. Cada ente decide, de acordo com seus critérios de oportunidade e conveniência política, e, principalmente, econômica,sobre o exercício da competência tributária.(Ricardo Alexandre, 2010. p. 204)

Com relação ao poder de tributar, deve - se entender que mesmo sendo uma ação estatal,não é uma ação absoluta, sem limites, pois submete - se a uma limitação. Essa existe nas espécies tributárias em geral, e em relação à criação de impostos as restrições são maiores, pois se trata de uma norma geral federal que estabelece todas as particularidades para os entes federados criarem alíquotas. Tudo deve ser feito de maneira a evitar o confisco.

> O poder de tributar (iusimperium) não é, assim, absoluto. Encontra regramentos a que vem refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando – o de acordo com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional. De modo reflexo, a Constituição Federal define o modus operandi do exercício desse poder, que deverá se dar de forma justa e equilibrada, sem provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes.(Aliomar Baleeiro, 20l0, 75)

A competência tributária é política em sentido estrito e refere-se à possibilidade de editar leis instituindo tributos e definindo seus elementos essenciais.

Nosistema tributário brasileiro é possível que ocorra conflitos de competência ou invasões de competência, tendo em vista sua rigidez. Caberá à Lei Complementar resguardar a repartição de competência dos componentes da federação, pois caso ocorra alguma interpretação de forma errônea, caberá a ela resolver o conflito.

> "A remoção do conflito pela edição de normas práticas destinada a solvê-lo, mediante Lei Complementar, agiliza, em tese, a resolução do problema, mantendo incólume o sistema de repartição de competências, o que não significa ter a lei complementar in casu a mesma força da decisão judicial, pois o monopólio da jurisdição é atributo do poder Judiciário. Pode ocorrer que as partes não se convençam e continuem a controverter sobre as próprias regras de interpretação dispostas pela lei complementar apropositando a interpretação provocada pelo poder judiciário." (Sacha Calmon, 2010, p.90)

A lei complementar não complementa nem contém dispositivo constitucional, ela apenas resguarda a Constituição com função de tutela. Ela vem para resolver conflitos aparentes de competência e eliminá–los, porém, não de forma absoluta, tendo em vista que deve seguir uma hierarquia vertical das leis. Ela apenas limita-se a esclarecer a Constituição oferecendo critérios.

Poderão ocorrer conflitos de competência quando dois entes políticos legislem ou tratem de tributos de mesma espécie, desrespeitando a competência do outro, onde exigirá o mesmo tributo, baseado no mesmo fato gerador. Caso ocorra o contrário, surgem os fenômenos da bitributação e do bis in idem.

Ocorrerá bis in idem quando a mesma pessoa jurídica de Direito Público tributa mais de uma vez o mesmo fato gerador. Daí a Constituição Federal estipula que sejam instituídos tributos sobre fatos geradores diferentes. Não há, porém, vedação expressa, pois é definido apenas como competência residual, onde um ente tributante exigirá o tributo com base em fatos geradores diferentes.

Ocorrerá bitributação quando dois entes federados exigem tributos do mesmo sujeito passivo, com base no mesmo fato gerador. Ela é proibida no Brasil, por ser um conflito aparente das normas constitucionais. Porém, de acordo com o art. 154 da Constituição Federal/1988, poderão ocorrer bitributação em casos de eminência de guerra externa, impostos extraordinários compreendidos ou não por sua competência tributária.

> "... é importante registrar que não obstante as diferenças formais bitributação e bis in idem bastante se assemelham, o que leva alguns autores a usar a expressão "bitributação jurídica" para se referir ao que foi denominado simplesmente bitributação e bitributação econômica para tratar do que se denominou bis in idem. O raciocínio é que, mesmo nos casos em que a fraseologia jurídica não qualifica como bitributação, economicamente há a dupla oneração tributária, o que justifica a aproximação terminológica." (RicardoAlexandre, 2010, p. 214)

Diante disso é possível perceber que o texto constitucional determinou algumas regras para proteger o contribuinte com a limitação do poder de tributar do Estado. Essa limitação vem no intuito de garantir a segurança jurídica, e os direitos de propriedade, evitando abusos e buscando uma relação equilibrada entre contribuintes e entes tributantes.

Como se pode verificar o poder constituinte ao distribuir competência tributária está preocupando com a sujeição ativa da relação jurídica obrigacional tributária e em contra partida se preocupa em proteger o sujeito passivo, tendo em vista que ele é parte hiposuficiente da relação.

Isso se deve ao fato de que as atribuições de competências são normas originárias de eficácia imediata, sempre à luz da Constituição, e necessário é o estudo da competência tributária a partir do momento em que ela veda a bitributação, pois é o que se questiona com o presente trabalho, se na substituição tributária ocorre bitributação.

Para tanto, é necessário estudar quem são os sujeitos passivos tributários e por fim, o fenômeno da substituição tributária.

2 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

Para o cumprimento de uma obrigação tributária principal o sujeito passivo será a pessoa obrigada a pagar tributo ou penalidade pecuniária e para o cumprimento das obrigações acessórias. Ele será aquele obrigado às prestações que constituem o objeto.

Para identificar os sujeitosé necessário analisar os contribuintes de fato e de direito. Como contribuintes de fato se enquadram as pessoas que sofreram sua incidência, mesmo que formalmente não integrem parte das pessoas que ocupam o pólo passivo da relação, mas que são obrigadas a pagar o tributo ou penalidade pecuniária.

Existem duas modalidades de sujeito passivo da obrigação tributária principal: os contribuintes e os responsáveis.

O CTN destaca em seu art. 121 quem são eles:

> "Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária
> Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
> I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
> II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."(BRASIL, 1966)

Caso uma pessoa manifeste riqueza e seja a mesma obrigada a pagar o tributo, ela será sujeito passivo enquanto contribuinte, já que possui uma relação direta com o fato gerador da obrigação.

Outra situação é quando a pessoa obrigada por lei a pagar o tributo é diferente daquela que manifestou riqueza. Embora esteja vinculada ao fato gerador, essa será sujeito passivo enquanto responsável, considerando que não possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação.

Apesar do sujeito responsável não possuir relação com o fato gerador ele não pode ser alheio ao mesmo, devendo ter um vínculo com a situação tipificada pela lei, conforme expresso no art. 128 do CTN.

Porém, poderão ocorrer ainda, convenções particulares relativas à responsabilidade do pagamento que serão feitas sem prejuízo da legislação vigente.

> "Isso significa que as pessoas podem estipular, entre elas, a quem cabe a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, ou em outras palavras, a quem cabe a responsabilidade pelo pagamento de tributos, em certas situações, mas suas estipulações não podem ser opostas à Fazenda Publica para impedir que esta exija o tributo daquele que nos termos da lei é responsável pelo correspondente pagamento. As convenções particulares podem ser feitas e são juridicamente válidas entre as partes contratantes, mas nenhum efeito produz contra a Fazenda Pública, no que diz respeito à responsabilidade tributária. Terá esta, não obstante o estipulado em convenções particulares, o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária daquelas pessoas as quais a lei atribuiu a condição se sujeito passivo." (Hugo de Brito, 2007, p. 172)

Nas obrigações em que concorrem mais de um credor ou mais de um devedor, cada um com direitos ou obrigações em relação à dívida toda, ocorrerá solidariedade. Dessa forma, haverá solidariedade ativa quando estiver mais de um credor com direito de receber a dívida, e solidariedade passiva quando existir mais de um devedor com a obrigação de pagar toda dívida.

> "Em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (Contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (responsável tributário)". (Eduardo Sabbag, 2012, p. 701)

É a sujeição passiva indireta em sentido estrito, desde que tenha vínculo indireto com a situação que corresponda ao fato gerador, de acordo com o artigo 128 do CTN.

> "Contribuinte é a pessoa, física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Assim, o contribuinte é sujeito passivo direto. Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo (e/ou a multa) e a que participou diretamente do fato imponível, dele se beneficiando economicamente. Daí se evidencia a natureza econômica na relação entre o contribuinte e a situaçãoque caracteriza o fato gerador, uma vez que o CTN adotou um critério econômico de incidência: cobrar de quem auferiu vantagem econômica da ocorrênciado fato imponível, desconsiderando os critérios territorial e de cidadania. Dessa forma, constituindo o fato gerador um índice ou medida da capacidade contributiva do cidadão, nada mais normal que seja o contribuinte a pessoa obrigada ao pagamento do tributo (e/ou a multa)". (Eduardo Sabbag, 2012, p.703)

Será atribuída então a responsabilidade aos contribuintes e aos responsáveis, ambos os sujeitos passivos da obrigação tributária vinculados ao fato gerador da obrigação, classificados como por substituição ou por transferência.

> "Responsável é a pessoa que, sem se revestir da condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa em lei. Assim, não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, o responsável é sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada, por decorrer da lei, e não da referida relação (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). A obrigação do pagamento do tributo lhe é cometida pelo legislador, visando facilitar a fiscalização e arrecadação de tributos." (Eduardo Sabbag, 2012, p. 704)

Existem duas espécies de responsabilidade tributária quanto ao fato gerador: por transferência e por substituição. Assim, necessário se faz um estudo sobre esses dois responsáveis que estão presentes no âmbito tributário.

2.1Responsabilidadepor Transferência

Responsabilidade por transferência ocorre quando há expressa previsão legal após a ocorrência do fato gerador, posterior ao surgimento da obrigação, é transferido a um terceiro que ocupará a condição de sujeito passivo da obrigação tributária. Nesse caso haverá a mudança de sujeito passivo em um momento posterior, cuja transferência poderá excluir a responsabilidade do contribuinte de forma supletiva. Poderá ocorrer responsabilidade por solidariedade, dos sucessores e de terceiros.

> "Trata-se de casos em que a obrigação nasce tendo, no pólo passivo, determinado devedor (contribuinte ou responsável), mas em virtude de evento descrito com precisão na lei, há a transferência da sujeição passiva a uma outra pessoa, esta na condição de responsável. Verifica-se, portanto, uma modificação subjetiva (dos sujeitos) na obrigação surgida." (Ricardo Alexandre, 2010, p. 314)

Podem ocorrer casos de sujeição passiva de contribuinte para responsável, mas também hipóteses de transferência de responsável para responsável, onde em ambos os casos ocorrerá responsabilidade por transferência, devido ao evento acontecer posterior à ocorrência do fato gerador, cuja responsabilidade será transferida para um sucessor.

No tocante a sujeição passiva atentar –se – a responsabilidade por substituição, tendo em vista que é este instituto do direito Tributário que gerou inquietude da qual decorreu este trabalho.

2.2 Responsabilidadepor Substituição

Na responsabilidade por substituição, a sujeição passiva recai sobre uma pessoa diferente daquela que possui relação direta com o fato gerador do tributo, excluindo o contribuinte do pagamento do tributo.

> "Responsabilidade por substituição: quando a lei determina que o responsável (substituto) ocupe lugar do contribuinte (substituído), desde a ocorrência do fato gerador, de tal sorte que, desde o nascimento da obrigação tributáriaaquele – o responsável – já é o sujeito passivo. Assim, "o contribuinte é logo esquecido, não sendo ele nem sequer indicado sujeito passivo, pois o legislador já o "substitui" pelo responsável" (Eduardo Sabbag, 2012, p. 701 e 702)

Em se tratando de sujeição por substituição, a responsabilidade deve ocorrer de forma legal, onde o responsável está vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, que possui relação com a obrigação principal.

> "O sujeito passivo da obrigação principal é sempre obrigado a pagar, ou um tributo ou uma penalidade pecuniária, vale dizer multa. Conforme sua relação com o fato gerador da obrigação, pode o sujeito passivo se (a) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 12, parágrafo único, inc. I), e (b) responsável, quando sem ser contribuinte, isto é sem relação pessoal e direta com o fato gerador, as obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso de lei (CTN, art. 12, parágrafo único, inc. II)."

O responsável tributário é aquele que se submete à exigência de um tributo como decorrência do inadimplemento da obrigação pelo contribuinte. Nesse caso ele alcança o conceito de responsabilidade por substituição.

2.3 Substituição Tributária

Regulada no artigo 128 do CTN a substituição tributária traz a categoria de responsabilidade. Ele traz consigo a exclusão da responsabilidade do contribuinte atribuindo-a a uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador.

Existem algumas espécies de substituição tributária como para frente, para trás (diferimento), e a substituição propriamente dita.

No primeiro caso o fato gerador será ocorrido posteriormente e a arrecadação será feita de forma antecipada, calculado sobre a base de cálculo presumida. Geralmente ocorre em situações onde o industrial se responsabiliza pelo recolhimento do tributo devido (ICMS ou IPI) pelo comerciante ao revender determinado produto.

Aqui é preciso que o legislador defina as hipóteses de incidência constitucionalmente pré-estabelecidas.

Na substituição tributária pra frente a obrigação tributária se rege pelo princípio da legalidade encerrando algumas dúvidas e a hipótese de ser definida por lei.

Na segunda hipótese ocorre o contrário, onde o recolhimento será feito pela última pessoa que participa da cadeia tributária, recolhendo desta forma todo o tributo devido, inclusive sobre aqueles praticados anteriormente.

Já na substituição propriamente dita, o contribuinte é substituído por outro que participa do mesmo negócio jurídico. Os valores recolhidos a título de substituição tributária são definitivos, mas caso o fato gerador não se realize o contribuinte poderá solicitar a restituição do valor arrecadado.

Nas hipóteses onde ocorre a substituição tributária, todo o tributo da cadeia é pago, tendo em vista o primeiro fato gerador. Para o seu cálculo é necessário a utilização de margem de valor agregado pré-estabelecido, considerando caso a caso.

Inúmeras críticas são emitidas sobre a responsabilidade por substituição pra frente, tendo em vista que o vínculo da responsabilidade não nasce no momento da ocorrência do fato gerador, mas antes dele, devidoa antecipação do pagamento.

Porém, esses argumentos não são acolhidos pelo STF, pois no momento em que o fato gerador não tenha ocorrido e o recolhimento tenha sido feito, poderá pleitear a restituição do mesmo.

Será a substituição tributária uma forma de facilitação para a administração, o que contribui para sua eficiência.

Embora ela apresente muitas dúvidas e seja criticada, ela vem a ser ainda uma forma de combater a sonegação fiscal, cumprindo um papel importante que é a proteção à livre concorrência.

3 O ENCARGO TRIBUTÁRIO SOFRIDO PELO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO POR SUBSTITUIÇÃO.

O substituto não poderá se opor à eventuais penalidades na relação entre o Estado, pois são responsáveis diretos na relação. Daí a necessidade de um estudo em relação aos efeitos da substituição, sejam eles benéficos ou maléficos para os sujeitos ativos e passivos.

Em relaçãoà arrecadação certamente traz um efeito benéfico, pois baseado no fato gerador, os responsáveis devem cumprir sua obrigação antecipando o recolhimento dos tributos. É um mecanismo de simplificação da arrecadação. Por outro lado, deve – se observar os aspectos patrimoniais dos contribuintes, cujas garantias deverão ser protegidas.

Alguns doutrinadores defendem que o recolhimento da substituição tributária é inconstitucional, em virtude do § 7º do art. 150 da CF/88, pois fere o princípio da legalidade, segundo o inciso I do art. 150 e no inciso I do art. 5º, e da capacidade contributiva, prevista no § 1º do art. 145.

Para análise da base de cálculo da substituição tributária, o art. 8º da LC 87/96 traz alguns ensinamentos:

> "Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
> I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
> II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
> a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
> b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
> c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.
> § 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:
> I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;
> II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;
> III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.
> § 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixada por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.
> § 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

> § 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.
> § 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.
> § 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (BRASIL, 1996)

Atualmente muitas são as atribuições e obrigações acessórias que os contribuintes devem cumprir cotidianamente em relação ao fisco. Certamente é um dos desafios para os empresários se manterem ativos e regulares, ao passo que muitos permanecem na informalidade por não conseguirem cumprir tais obrigações.

Nunca se falou tanto em carga tributária, em repasse de encargos e lucros. A cada dia mais e mais os entes federados trazem novidades e adaptações em sua legislação no intuito de simplificar seu trabalho de fiscalização, e de arrecadar mais e mais.

Quando o cálculo dos tributos por substituição tributária é feito corretamente, não causa nenhum dano aos contribuintes nem ao fisco. Porém, quando por algum motivo o cálculo fica errado, ambos são lesados.

A falta de informação muitas vezes é o maior problema, pois no caso da emissão de notas fiscais informações importantes passam despercebidas e trazem danos em cadeia para os contribuintes. O repasse dos valores recolhidos muitas vezes onera muito o consumidor final e o contribuinte acaba perdendo o mercado.

Nesse momento ocorre grande insatisfação e surgem os questionamentos acerca da sua validade ou constitucionalidade.

Ao longo desse trabalho identificou - se que o legislador atribuiu competências e mesmo assim, restaram dúvidas acerca do recolhimento.

Para alguns se trata de bitributação, mas é possível analisar que este é um tributo que somente um ente federado tem competência para criar ou determinar o responsável, excluindo assim a hipótese de bitributação.

Para outros se trata da ocorrência do *BIS IN IDEM*, mas é sabido que em relação ao seu recolhimento somente um ente tributante poderá cobrar o tributo, não correndo o risco de conflito de competências.

Uma parte da doutrina considera que a antecipação do pagamento, cujo fato gerador ainda não se verificou configura agressão a vários princípios tributários.

> "...apesar das críticas que podem ser feitas ao entendimento... deve-se adotar o posicionamento segundo o qual, na substituição tributária para frente, não ocorre o recolhimento do tributo antes da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, mas não somente o pagamento antecipado. Noutros termos, não há a antecipação da incidência tributária, pois ela somente se verifica com a concretização do fato gerador, apenas se antecipa o pagamento." (Ricardo Alexandre, 2010, p. 320)

Essa problemática muitas vezes, recebe críticas por parte de muitos doutrinadores que acreditam que por ser cobrada antes do início do fato gerador, fere o princípio da legalidade e, portanto, é inconstitucional.

Estudos acerca da responsabilidade tributária demonstram o contrário, pois a lei ao estabelecer ou determinar os responsáveis, encerra essa crítica.

Há quem afirme que seu recolhimento agride os princípios da capacidade contributiva e do não confisco, mas analisando as hipóteses de recolhimento é possível perceber que não ocorre, tendo em vista que a antecipação do imposto apenas configura uma situação provisória, que futuramente é recuperada.

Assim, é possível entender o caminho da responsabilidade por substituição que se dá de forma determinada por lei e que se assim bem entendida, qualifica os responsáveis eximindo – os da bitributação.

4CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o presente trabalho foi possível entender quem são os sujeitos na relação tributária e quem de fato são os responsáveis. As obrigações aumentam a cada dia e no cenário tributário nos deparamos mais e mais com situações complexas diante da vasta legislação.

Isso explica porque surgem dúvidas e críticas acerca do tema da Substituição tributária. A falta de conhecimento sobre a legislação e até mesmo a dificuldade de identificar quem são os responsáveis, geram muitas indagações.

Com o intuito de sanar algumas dúvidas, esse trabalho foi traçado partindo da competência tributária onde foi possível estudar como são atribuídas. Foi possível entender como a cada ente federado são atribuídas competências específicas e que todos podem legislar dentro de um limite sempre à luz da constituição.

Dianteda competência tributária e após o estudodos fenômenos da bitributação e do bis in idem, foi possível entender que na prática não ocorre.Quando o assunto é responsabilidade por substituição, é de suma importância esse estudo, pois daí nasce a obrigação tributária, onde o sujeito passivo deve cumprir.Aqui foi possível identificá-los e entender que contribuintes e responsáveis são diferentes onde exercem funções também diferenciadas no cenário tributário.

Identificando os responsáveis por transferência e por substituição foi importante para entender como ocorre, no caso desse trabalho a responsabilidade por substituição.

Trata-se de um tema complexo que atualmente vem onerando os responsáveis e gerando muitas dúvidas quanto à sua constitucionalidade, principalmente quanto ao cálculo e repasse desses valores.

Na prática para os empresários existe muita dificuldade em seu recolhimento, pois aumenta muito a carga tributária. É uma análise contraditória, pois a substituição é uma obrigação determinada por lei, muito embora seja uma antecipação.

Após identificar os contribuintes e os responsáveis é importante saber o fato gerador atrelado a cada um deles. Às vezes esses fatos geradores confrontantes podem ocorrer, mas não se trata de conflitos aparentes de normas, pois o princípio da discriminação dos impostos impede a bitributação.

A insegurança na identificação do fato gerador de cada imposto está na confusão de conceitos dos tributos bem como na identificação de qual ente tributante é responsável por sua cobrança.

É inegável que a substituição tributária traz alguns efeitos nocivos aos responsáveis, mas não se trata de um problema de cunho constitucional. Mesmo assim é importante que se entenda que ela trouxe um aumento significativo para a arrecadação e o fomento à livre concorrência.

Assim, não se pode dizer que recolher imposto à partir de substituição tributária é inconstitucional ou que ocorre bitributação, pois partindo desse estudo entende-se quem são de fato os responsáveis.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado.** São Paulo – SP:Editora Método, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro - RJ: Forense, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiroRevista e atualizada.** Rio de Janeiro - RJ: Forense, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** São Paulo - SP: Atlas, 2010.

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário.** São Paulo - SP: Saraiva, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo – SP: Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo – SP: Malheiros, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** São Paulo - SP: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo – SP: Saraiva, 2011.

Código Tributário Nacional

Constituição Federal 1988

Lei complementar 87/96

Disponível em:<http://www.sebrae-rs.com.br>. Acesso em 14 de maio 2013.

Disponível em: <http://www.fiesp.com.br>. Acesso em 14 de maio de 2013.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS. Bruno Rodrigues Motta. Disponível em: <http://www.mottamendes.com.br/admin/arquivos/arquivo8.pdf>- Acesso em 17 de maio de 2013.

ACERCA DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/2032/acerca-da-sujeicao-passiva-tributaria>. Acesso em 17 de maio 2013.

A inconstitucionalidade da bitributação do ICMS no e-commerce Ramon Henrique Santos Fávero. Disponível em <http://www.amorimassociados.com.br>. Acesso em 16 de junho de 2013.