Substituição Tributária

Na responsabilidade tributária por substituição, como vimos anteriormente, a conduta praticada por determinada pessoa faz surgir a obrigação tributária mas o dever de pagamento é atribuído a terceiro por força de lei.

Assim, o dever do substituto tributário surge ao mesmo tempo em que ocorre o fato gerador. Aquele que pratica o fato gerador não se vê obrigado, em nenhum momento, ao pagamento de tributo. Foi exatamente o que ocorreu no exemplo dado anteriormente em que o empregador recolhe os tributos devidos pelo empregado.

Veja que o legislador acaba por ser o responsável por elencar o substituto antes da ocorrência do fato gerador, em respeito ao princípio da legalidade. Diante disso, é possível perceber que a substituição tributária tem o fim de facilitar a arrecadação, fiscalização e coibir a evasão tributária, assegurando a concorrência e tornando mais difícil que o sujeito passivo deixe de pagar seus tributos.

Exemplo 1

Amanda trabalha na empresa XYZ, recebendo a remuneração mensal bruta de R$3.200,00. O fato de Amanda auferir renda configura hipótese de incidência do Imposto de Renda (IR), ou seja, cria-se aqui uma obrigação tributária. Entretanto, é a empresa XYZ que se preocupa em reter o valor correspondente ao IR de Amanda, porque se configura como responsável tributário. Portanto, entende-se que, apesar de Amanda ser a contribuinte (quem pratica o fato gerador), é a empresa XYZ que deve pagar o tributo, por ser a responsável (possui vínculo com o fato gerador, apesar de não realizá-lo).

- Amanda: Contribuinte;
- Empresa XYZ: Responsável Tributário;
- Tributo: Imposto de Renda (IR);
- Fundamentação Legal: Art. 45 e Art. 121 do CTN.

> **Art. 45.** Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
>
> Parágrafo único. A lei pode **atribuir à fonte pagadora da renda** ou dos proventos tributáveis **a condição de responsável** pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Substituição Regressiva e Progressiva

Ato contínuo de estudo, temos por certo que a substituição tributária se divide em dois grandes grupos: (a) substituição regressiva, ou para trás; (b) substituição progressiva, ou para frente.

A substituição regressiva ocorre quando o recolhimento do tributo se dá após a ocorrência do fato gerador. O substituo responsabiliza-se pelo recolhimento do tributo devido pelo substituído, referente ao fato jurídico tributário por este praticado. A título de exemplo, podemos imaginar dez agricultores produtores de cana de açúcar que produzem e vendem cana para uma usina que produz álcool. É muito mais difícil para a Receita Federal cobrar individualmente o valor devido por cada um deles, sendo a solução arrecadar o tributo por meio da usina, que irá compensar esse valor nas compras futuras.

Em via alternativa, temos a substituição progressiva, em que o recolhimento dos tributos se dá antes da ocorrência do fato gerador. O substituto recolhe o tributo referente a fato jurídico tributário a ser realizado no futuro pelo substituído.

Exemplo 2

A Indústria Metalúrgica "W" fornece a matéria-prima para que a Empresa "Q" obtenha o produto final e distribua aos seus consumidores. Ocorre a tributação do Fato Gerador 1 (Indústria - Empresa) e a tributação do Fato Gerador 2 (Empresa - Consumidor), ambos de responsabilidade da Indústria Metalúrgica "W" - substituta tributária progressiva. O cálculo da tributação é feito com base no valor real do Fato Gerador 1 e no valor presumido do Fato Gerador 2.

- Indústria Metalúrgica "W": Contribuinte do Fato Gerador 1 e Responsável Tributário por substituição da obrigação decorrente do Fato Gerador 2;
- Empresa "Q": Contribuinte do Fato Gerador 2 e substituído tributário da obrigação decorrente do mesmo fato;
- Fundamentação Legal: Art. 121 do CTN e Art. 150, §7º, da CF.

Vale dizer que a substituição progressiva é um objeto de grande polêmica, uma vez que para muitas pessoas a tributação com base em fato gerador presumido viola os princípios da estrita legalidade, da capacidade contributiva, da não cumulatividade, entre outros. A polêmica gira em torno das situações em que o substituído tributário (Empresa Q, no exemplo acima) pratica o fato gerador com consistência econômica inferior à presumida, ou seja, o tributo que incide é mais oneroso do que deveria ser em comparação ao valor real do fato praticado. Apesar da previsão constitucional de restituição do valor pago por fato gerador não ocorrido (Art. 150, §7º), não existe dispositivo legal que prevê a restituição parcial em caso de diferença entre o valor real e o valor presumido. Além disso, quando o assunto foi enfrentado pelo STF, o tribunal reconhceu a constitucionalidade da cobrança por substituição progressiva e a impossibilidade de restituição parcial por falta de fundamento legal para tanto.

> **Constituição Federal**
> **Art. 150** [...]

> § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.