

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM  
HELDER CÂMARA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**VALCIR GASSEN**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/  
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta,  
Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-095-4 7

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3.  
Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara  
(25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

---



# **XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

---

### **Apresentação**

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 29 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, sob nossa Coordenação, no XXIV Congresso Nacional do CONPEDI/BELO HORIZONTE, realizado na UFMG, na Universidade FUMEC e na Escola Superior Dom Hélder Câmara.

Com o intuito de fazer-se uma organização didática e lógico-sequencial das temáticas, a presente coletânea foi estruturada em quatro partes, cada uma com subdivisões internas (capítulos sequenciais, representando os diversos artigos apresentados).

Assim, a Parte I agrupou artigos sobre Princípios Constitucionais Tributários". Na sequência, a obra traz uma segunda parte, intitulando-se Teoria Geral do Direito Tributário e do Direito Financeiro", Por sua vez, a terceira parte do livro agrupa textos sobre Extrafiscalidade Tributária", encerrando-se com a parte final da obra, que reúne artigos sobre a ampla temática do "Direito Tributário e Direito Privado".

As temáticas colacionadas nesta obra demonstram, com originalidade e ousadia, as dificuldades vicenciadas pela sociedade brasileira quanto à imposição tributária, rotineiramente desmedida e de difícil compreensão mesmo para quem milita na área; e, por que não dizer, sob diferentes enfoques, não só insuficiente - tanto para o gestor público na sua busca contínua em amealhar, receitas mas também ao sujeito passivo que, sabidamente, tem o discurso pronto de que o que paga não retorna sem o conhecimento exato - se é que alguém o teria - do funcionamento e gestão da gigantesca máquina estatal fracionada em 03 (três) esferas de tributação.

Hodiernamente este drama, na relação estado exator e sociedade exaurida, se faz crescente quando convivemos com uma das maiores crise político-econômica de nossa história e a grande parte do que se vê como alternativa de solução proposta pelo Estado se configura, pura e simplesmente, com alternativas agressivas de maior tributação e nítida tiebeza quando à redução de gastos estatais, flagrantemente solapados pelas instâncias legislativas por pressões corporativas, setoriais ou mesmo populistas, mais preocupadas com seu interesse do

que pelo conjunto da sociedade brasileira; demonstrando, assim, o quanto egoísta podemos, enquanto sociedade civil, ser em períodos nebulosos onde a renúncia, abnegação e trabalho conjunto seriam imprescindíveis para sairmos desta letargia econômica.

No mais os organizadores e prefaciadores desta obra registram os cumprimentos a todos os coautores, que souberam, primeiramente, redigir destacados textos em temáticas atrativas e atuais na seara do Direito Tributário e Financeiro brasileiro, e, após tê-los aprovados em rigoroso processo seletivo, os apresentados e os defendidos nos críticos debates que se desenvolveram no âmbito deste Grupo de Trabalho.

Ainda, um agradecimento especial é consignado à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT e, agora, para a organização da obra, bem como um agradecimento especial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, quais sejam, UFMG, FUMEC e DHC. Os leitores, destinatários últimos deste esforço editorial, têm, neste livro, a reunião de vários, atualizados e profundos textos para os servir, resultantes de pesquisa científica de qualidade. Boa leitura!

# **A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NO ÂMBITO DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES MERCANTIS**

## **THE TAX CHANGE TO FRONT UNDER OF TAX INCIDENT ABOUT COMMERCIAL TRANSACTIONS**

**Priscila Luciene Santos De Lima  
Fernanda Adams**

### **Resumo**

O presente artigo busca realizar um estudo sobre a constitucionalidade da realização de substituição tributária para frente, em especial, no âmbito do ICMS, viabilizada a partir da edição da Emenda Constitucional nº. 3, de 1993. Desde o advento da referida emenda, a substituição tributária para frente tem sido alvo de inúmeras discussões e críticas, haja vista o fato de ter modificado, não só a fisionomia do ICMS, mas, também, as diretrizes constitucionais do sistema tributário brasileiro. A partir desta modalidade de responsabilidade tributária, o substituto passou a responder integralmente pelo débito tributário, como se sujeito passivo fosse e antes da ocorrência do fato gerador. Ocorre que, a Constituição Federal veda a tributação de fatos futuros e incertos. Assim, ao se instituir uma cobrança antecipada, está se aumentando a competência tributária e viabilizando uma forma de responsabilização que está em dissonância com a ordem constitucional tributária, e atenta assim, não só contra o contribuinte como a princípios fundamentais a ordem tributária.

**Palavras-chave:** Responsabilidade tributária, Substituição para frente, Emenda constitucional nº. 3 de 1993, Icms

### **Abstract/Resumen/Résumé**

This article seeks to conduct a study on the constitutionality of holding tax substitution "forward", especially under the ICMS, made possible from the enactment of Constitutional Amendment. 3, 1993. Since the advent of such amendment, the tax substitution "forward" has been the subject of numerous discussions and criticisms, given the fact that he changed not only the face of the ICMS, but also the constitutional guidelines the Brazilian tax system. From this tax liability mode, the substitute started to fully account for the tax debt as if it were taxable and before the occurrence of the triggering event. It turns out that the Federal Constitution prohibits the taxation of future and uncertain events. Thus, by establishing an early recovery, it is increasing taxing power and allowing a form of accountability that is at odds with the tax constitutional order, and so attentive, not only against the taxpayer as fundamental principles the tax system.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax liability, Forward substitution, Constitutional amendment nº 3 1993, Icms

## INTRODUÇÃO

A substituição tributária para frente é amplamente utilizada no âmbito do ICMS, condicionando o recolhimento da exação antes mesmo da ocorrência do fato gerador.

Durante muitos anos, com supedâneo apenas em um entendimento do Supremo Tribunal Federal (RE 213.396/SP), a fim de aumentar a arrecadação e obstar a sonegação, o Fisco se valeu desta modalidade de substituição, que só foi consagrada no ordenamento jurídico com o advento da emenda constitucional nº. 3 em 1993, que acrescentou o § 7º ao artigo 150 da Constituição Federal.

Ocorre que, os princípios que pautam o sistema tributário brasileiro e conseqüentemente o poder de tributar, vedam a exigência do pagamento de uma obrigação tributária antes da realização do fato jurídico tributário por violar as garantias constitucionais do contribuinte.

O legislador constituinte originário, ao traçar as diretrizes do sistema jurídico tributário, estabeleceu como direitos fundamentais dos contribuintes, os princípios da legalidade, tipicidade tributária e capacidade contributiva. Tais princípios funcionam como um verdadeiro limite ao poder de tributar.

Dessa forma, para exercitar sua capacidade tributária, o ente federado está adstrito a tais preceitos constitucionais que impõe, entre outras coisas, a necessidade do estabelecimento de uma regra-matriz de incidência que contemple todo o desenho constitucional de uma exação, nisso se inclui, o fato jurídico a ser tributado e o sujeito passivo (aquele que realizou o fato jurídico tributário).

No entanto, muitas vezes, a legislação atribui a um terceiro a responsabilidade pelo pagamento do tributo, é a chamada responsabilidade tributária, que pode se dar de duas maneiras: por transferência e por substituição.

Para o nosso estudo, iremos nos ater na responsabilidade tributária por substituição, mais especificadamente, quando ela ocorre por um fato futuro (para frente), por ser esta o objeto da emenda constitucional nº. 3.

Para o desenvolvimento deste trabalho, tratar-se-á, inicialmente, das diretrizes constitucionais que definem o exercício da competência tributária dos entes públicos, bem como, dos princípios constitucionais que regem a criação e a aplicação da norma jurídica tributária, com

intuito de compreendermos todos os elementos determinantes para a formação do arquétipo constitucional de uma exação.

Posteriormente, estudaremos o critério pessoal da regra-matriz de incidência, em especial a sujeição passiva e as modalidades de substituição tributária, para então, abordarmos a Emenda Constitucional nº. 3 e analisarmos a constitucionalidade da exigibilidade do ICMS, antes da ocorrência do fato gerador.

Tomaremos como base para a realização do presente trabalho, a análise das normas constitucionais e da lei complementar 87/96, bem como, dos estudos realizados por doutrinadores expoentes no assunto.

## 1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

No âmbito do direito tributário, conceitua-se competência como uma autorização constitucional para que as os entes políticos, criem, *in abstracto*, tributos.

Veja-se a lição de Paulo de Barros Carvalho:

“A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos<sup>1</sup>.”

Ou ainda, conforme afirma Roque Antonio Carrazza:

“Competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas<sup>2</sup>.”

De acordo com Roque Antonio Carraza, as normas de competência tributária pertencem à categoria de normas de estrutura que determinam o processo de criação das demais normas, autorizando o legislativo, dos entes federados, a criarem, *in abstracto*, tributos, assim como, a determinarem a forma de arrecadação e de lançamento<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.235

<sup>2</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.471

<sup>3</sup>CARRAZZA, 2006, p.470

Ao tratar da matéria de competência tributária, o legislador constituinte cuidou não só de repartir de forma minuciosa e exaustiva a competência de cada ente federado, mas também, de impor limites ao exercício da mesma.

Tais limites são encontrados no texto constitucional na forma de imunidades e de princípios.

Dessa forma, as regras de competência se destinam ao legislador ordinário e o impedem de editar leis (*lato sensu*) que desrespeitem os preceitos constitucionais, garantindo dessa forma, os direitos dos contribuintes.

## 2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A Constituição Federal, como Lei Máxima, é o fundamento último de existência e validade das demais normas do ordenamento jurídico, condicionando o agir não só do poder público, mas de toda a sociedade.

Compondo o texto constitucional, há normas que veiculam apenas regras de conduta, enquanto, outras veiculam diretrizes para todo o ordenamento jurídico. Estas são denominadas princípios, e são encontradas no transcorrer de todo o texto constitucional, explícita e implicitamente.

Como já mencionado, o legislador constituinte tratou não só de estabelecer a competência dos entes tributantes, mas também de delimitá-la, assegurando garantias e direitos aos contribuintes.

Uma das formas de delimitação da competência tributária encontrada, expressa e implicitamente, no texto constitucional, são os princípios, que de acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello podem ser conceituados como:

“Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes de todo unitário que há pó nome sistema jurídico positivo.”<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup>MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.



No entendimento de Paulo de Barros Carvalho:

“Os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito exposto, logrando o legislador constitucional enunciá-lo com clareza e determinação. Noutras porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitura indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos.”<sup>5</sup>

Já Roque Antonio Carrazza conceitua princípio nos seguintes termos:

“(...) normas qualificadas, exibindo excepcional valor aglutinante: indicam como devem aplicar-se as normas jurídicas, isto é, que alcance lhes dar, como combiná-las e quando outorgar precedência a algumas delas.”<sup>6</sup>

Assim, princípios são orientações à atuação das demais normas no ordenamento jurídico, de modo que tanto as leis quanto atos normativos devem se submeter a estes preceitos constitucionais.

Na Constituição Federal, são contemplados inúmeros princípios gerais, válidos e aplicados em todo o ordenamento jurídico. No entanto, iremos apenas tratar dos princípios que refletem no direito tributário, dando maior relevância aqueles diretamente ligados à formação da regra-matriz de incidência tributária e a figura do contribuinte e do sujeito passivo da obrigação tributária.

## 2.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade, expresso no art. 5º, II, da Constituição Federal, possui um papel de extrema importância no nosso ordenamento jurídico, projetando-se por todos os ramos do direito.

No âmbito tributário, o princípio da legalidade é encontrado no art. 150, II, da Constituição Federal, e é denominado princípio da legalidade tributária, ou ainda, princípio da reserva legal.

---

<sup>5</sup>CARVALHO, 2009, p.163

<sup>6</sup>CARRAZZA, 2006, p. 46

Conforme afirma Roque Antonio Carrazza, reproduzindo os ensinamentos de Jose Juan Ferreiro Lapatza, o princípio da legalidade tributária:

“Trata de garantir essencialmente a exigência de auto-imposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária e, em consequência, os tributos que, de cada um deles, podem ser exigido.”<sup>7</sup>

No sistema tributário brasileiro, a lei é de extrema importância. Só ela pode disciplinar as questões referentes à criação e extinção de tributo, assim como o aumento e a diminuição de sua alíquota, alcançando inclusive os atos administrativos.

Como desdobrando do princípio da legalidade, expresso no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, se encontra o princípio da estrita legalidade ou tipicidade, que condiciona a atuação de qualquer ente público, a exigência de autorização legal. Quer dizer, os entes públicos só poderão instituir um tributo se houver lei anterior que preveja os elementos descritores do fato jurídico e prescritores da relação obrigacional.

Como se pode observar, o princípio da legalidade, quando aplicado no campo do direito tributário, é concebido de forma mais severa, consubstanciando uma verdade tipicidade tributária.

Desse modo, o patrimônio dos contribuintes só pode ser atingido nos casos e modos previsto em lei.

Vejamos os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza:

“(...) o princípio da legalidade no direito tributário, não exige, apenas, que a atuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência da lei). Mais do que isto, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe na exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por lei.”<sup>8</sup>

Como se vê, todos os elementos essenciais do tributo, que influenciem no *an* e no *quantum* da obrigação tributária, devem constar em lei, para que se considere aplicado o princípio da legalidade.

Assim, um tributo só pode ser criado por lei, está por sua vez deve conter todos os elementos da regra-matriz de incidência (hipótese de incidência e consequente tributário).

---

<sup>7</sup>CARRAZZA, 2006, p. 246

<sup>8</sup>CARRAZZA, 2006, p. 250

A regra-matriz de incidência é a regra que define a incidência de um tributo, descrevendo fatos e estipulando os sujeitos da relação. Quando se fala de incidência de uma norma tributária, está se abordando a subsunção de um fato (fato jurídico tributário) ao desenho normativo da hipótese.

Quer dizer, só existirá obrigação tributária quando se realizar, no plano concreto, o fato jurídico tributário.

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

“Para que seja tipo como *fato jurídico tributário*, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer todos os critérios identificadores tipificados na hipótese de norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.”<sup>9</sup>

Com efeito, a lei tributária somente poderá ser aplicada quando restar concretizado no plano ontológico o fato jurídico tributário, de modo que, para que seja exigível a obrigação tributária, por força do princípio da legalidade e de seu desdobramento, o princípio da tipicidade, esse enquadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo.

Neste sentido, Geraldo Ataliba e Aires Barreto:

“Não basta, outrossim, que a lei contemple todos os critérios (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo). É imperioso que, nos fatos concretamente ocorridos, seja possível reconhecer cada um desses aspectos ou critérios descritos pela norma. Se, nada obstante a minudência da lei em descrever todos os critérios, não se pode reconhecer todos eles, nos fatos que se pretende alcançar, um só que falte impede o nascimento da obrigação tributária.”<sup>10</sup>

Portanto, só poderá existir uma obrigação tributária se os fatos, descritos na regra-matriz de incidência, ocorrerem no mundo fenomênico.

## 2.2. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

---

<sup>9</sup> CARVALHO, 2009, p. 280

<sup>10</sup> ATALIBA, Geraldo. BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária: **Revista de Direito Tributário** n. 49, jul/set, 1989, p. 73-96

O princípio da capacidade contributiva surge como uma determinação de um nível ideal de tributação, que possibilita ao Estado desenvolver a sua atividade, sem exaurir dos contribuintes recursos além dos devidos.

A Constituição Federal contempla a capacidade contributiva em seu art. 145, § 1º, que estabelece que

“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Dentro de tal contexto, a capacidade contributiva surge como um padrão de referência básico para aferir o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento do tributo, servindo como instrumento de concretização dos direitos fundamentais individuais, como a igualdade, o direito à propriedade e a vedação ao confisco.

Sem dúvida este preceito constitucional é uma aplicação direta do princípio da igualdade, e de todos os demais princípios que se relacionam com ele. Ele surge no ordenamento jurídico para garantir e respeitar o direito de todos os contribuintes, atendendo as peculiaridades de cada um, impedindo que os tributos sejam utilizados de modo confiscatório e criando um modelo de sistema tributário mais justo.

Dentro do ordenamento jurídico tal princípio é uma sistemática de tributação, que garante ao indivíduo, destinatário da norma tributária, não sofra uma retirada exacerbada de parcela de seu patrimônio, sua riqueza.

Portanto, é lógico concluirmos que para que se efetive o princípio da capacidade contributiva é preciso mensurar o patrimônio do contribuinte. Tal mensuração só pode ser realizada, quando ocorrer o fato gerador, afinal é apenas com a subsunção do fato à norma, que estaremos diante da realização de toda a regra-matriz de incidência tributária.

### **3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

O cumprimento da obrigação tributária, via de regra, é exigido do sujeito passivo, ou seja, daquele aquele que tem relação direta e pessoal com a situação que constitui o fato gerador.

Vejamos a lição de Geraldo Ataliba:

“(...) será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo (como inferida da Constituição) ou quem tenha relação pessoal e direta – como diz o art. 121, parágrafo único, I do CTB – com essa materialidade. Efetivamente, por simples comodidade ou por qualquer outra razão, não pode o Estado deixar de colher uma pessoa, como sujeito passivo, para discricionária e arbitrariamente, colher outra.”<sup>11</sup>

Com efeito, é possível notar que o legislador não poderá escolher de forma arbitrária o sujeito passivo da relação, por força de imposição constitucional.

Ocorre que muitas vezes a sujeição passiva também pode ser realizada de uma forma indireta, através dos chamados responsáveis tributários. Os responsáveis tributários são aqueles indivíduos que não realizam o fato jurídico tributado, mas mesmo assim possuem o dever de pagar o imposto, no nome e por conta do contribuinte, mesmo que num primeiro momento.

A responsabilidade tributária é um instituto utilizado pelo legislador para evitar sonegações e facilitar a fiscalização pelo Estado, dando maior eficiência a arrecadação.

Com o intuito de evitar a sonegação, a legislação ordinária tem lançado mão da responsabilidade tributária, exigindo não daquele indivíduo que realizou o fato jurídico tributário, mas de uma terceira pessoa o dever de pagar o tributo.

Segundo ensina Roque Antonio Carrazza<sup>12</sup>, a responsabilidade tributária pode se dar de duas formas: por transferência ou por substituição. Na responsabilidade por transferência o dever de pagar o tributo é inicialmente do contribuinte, só que devido a ocorrência de um novo fato, a lei indica um sujeito passivo indireto; é o caso da solidariedade, sucessão e responsabilidade legal. Já na responsabilidade por substituição o dever de pagar a exação já nasce, por força de lei, diretamente para o sujeito passivo indireto.

Vejamos também a diferenciação feita por Luciano Amaro:

“A diferença entre ambas estaria em que, na *substituição*. A lei desde logo põe o "terceiro" no lugar da pessoa que naturalmente sena definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu pólo passivo ocupado por um *substituto legal tributário*. Diversamente, na *transferência*, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento. Por exemplo, incorporada a empresa "A", a obrigação tributária de que ela era sujeito passivo (na condição de contribuinte ou de responsável) é *transferida* para a

---

<sup>11</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros. 1993, p. 78

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007p. 87

incorporadora (que passa a figurar como *responsável*). Pode ocorrer, portanto, que a obrigação tributária de um sujeito passivo que já possua a condição de responsável se transfira para outra pessoa, que também se dirá responsável.”<sup>13</sup>

Dessa forma, substituição tributária para frente permite que o substituto, muito embora não tenha realizado o fato gerador, responda integralmente pelo débito tributário, como se sujeito passivo fosse.

A figura da substituição por si só, não é inconstitucional. No entanto, para que ela seja praticada dentro das garantias e direitos constitucionais dos contribuintes, é preciso de seja pautada nos princípios constitucionais tributários.

De acordo com Geraldo Atalida e Cléber Giardino:

“a) a obrigação é estruturada tendo em consideração as características objetivas do fato imponible implementado pelo contribuinte. O responsável, na verdade, não realiza o fato relevante para determinar o surgimento da obrigação – tão só posto, pela lei, no dever de prover o recolhimento de tributo decorrente de fato provocado ou produzido por outrem; b) os elementos subjetivos que eventualmente concorram na realização do fato, ou na formação da obrigação, são estabelecidos em consideração à pessoa do contribuinte (e não à pessoa do responsável ou substituto). Assim, v.g., os casos de isenção ou imunidades subjetivas, gradação pessoais do imposto de renda na fonte, etc. c) a carga do tributo não pode – e não deve – ser suportada pelo terceiro responsável. Por isso é rigorosamente imperioso que lhe seja objetivamente assegurado o direito de haver (percepção) ou descontar (retenção), do contribuinte, o *quantum* de tributo que deverá pagar.”<sup>14</sup>

Como se pode observar, há uma série de requisitos que precisam ser atendidos para que a substituição tributária seja efetuada em congruência com o sistema jurídico tributário brasileiro.

Atualmente, em nosso sistema jurídico tributário nos deparamos com duas modalidades de substituição tributária: para trás e para frente.

A substituição, na sua modalidade para trás, ocorre quando a lei estabelece que um tributo deverá ser recolhido, pelo substituto, na próxima operação jurídica.

Já a substituição para frente parte da premissa que o fato gerador ainda irá ocorrer no futuro – quer dizer, estabelece uma verdadeira cobrança antecipada do tributo. Esta modalidade de substituição ingressou em nosso ordenamento jurídico com a emenda constitucional n.º. 3, de 1993, e condicionou a realização da substituição tributária pra frente à existência de dois

---

<sup>13</sup>AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 307

<sup>14</sup> ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. **Responsabilidade tributária – ICM – substituição tributária (lei complementar n.º. 44/83)**. Revista dos Tribunais. vol. 34. p. 219

requisitos: o substituto precisa de algum modo estar vinculado ao fato gerador e é preciso assegurar ao substituto o ressarcimento, imediato e preferencial, junto ao substituído.

#### **4. SUBSTITUIÇÃO PARA FRENTE NO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS**

As diretrizes constitucionais do ICMS são encontradas, genericamente, no art. 155, II, da Constituição Federal, que assim estabelece:

“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

A Constituição Federal ao estabelecer o ICMS acabou por aglutinar impostos diferentes, dando-lhes a mesma nomenclatura, ou seja, fatos econômicos distintos passaram a constituir hipóteses de incidência de uma única exação.

Segundo ensina Roque Antonio Carrazza<sup>15</sup>, há pelo menos cinco impostos diferentes albergados na sigla ICMS, são eles: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais<sup>16</sup>.

Ainda, segundo o autor, por mais que tais impostos estejam aglutinados em uma única exação, possuem hipóteses de incidência e bases de cálculo completamente diferentes<sup>17</sup>. Tal aglutinação só se faz possível, porque as referidas hipóteses possuem um núcleo central em comum.

---

<sup>15</sup>CARRAZZA, op. cit, p. 36-37

<sup>16</sup> Cabe ressaltar que há divergências doutrinárias a respeito dos impostos aglutinados na sigla ICMS, mas para o presente trabalho adotaremos apenas o fracionamento de Roque Antonio Carrazza.

<sup>17</sup>O que distingue um tributo de outro não é a sua nomenclatura, muito menos a destinação do produto de sua arrecadação, é a sua hipótese de incidência confirmada pela base de cálculo.

Independente das hipóteses de incidência do ICMS, para o desenvolvimento do presente trabalho, vamos restringir nossa análise ao do sujeito passivo da exação e da responsabilidade tributária por substituição para frente.

Ao analisarmos o arquétipo constitucional do ICMS, podemos verificar que Constituição Federal não determinou expressamente quem poderia ser contribuinte da referida exação.

Destacamos a lição de Paulo Lucena De Menezes:

“(...) nota-se que a Constituição Federal, apesar de ter sido minuciosa ao traçar o perfil do ICMS, rompeu com a sistemática adotada no passado, não prevendo expressamente o sujeito passivo do imposto.”<sup>18</sup>

Cabe ressaltar, que isto não significa que qualquer pessoa poderá ser contribuinte direto desta exação. Segundo ensina Roque Antonio Carrazza<sup>19</sup>, apenas aquelas pessoas, físicas ou jurídicas, que estiverem envolvidas com a prática mercantil, em caráter de habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, poderão ser enquadradas como sujeitos passivos da obrigação de pagar o ICMS incidente sobre operações mercantis.

Todavia, muitas vezes a sujeição passiva também pode ocorrer de uma forma indireta, através dos chamados responsáveis tributários, que são aqueles indivíduos que não realizam o fato jurídico tributado, mas mesmo assim possuem o dever de pagar o imposto, no nome e por conta do contribuinte, mesmo que num primeiro momento.

No caso do ICMS sobre operações mercantis, a responsabilidade por substituição é a modalidade que vem sendo amplamente aplicada.

Ocorre que, tal fenômeno tem sido erroneamente utilizado pela legislação ordinária, que exige do responsável tributário por substituição o pagamento do tributo, antes mesmo de ocorrer a operação mercantil.

Nesse sentido destacamos a crítica de Roque Antonio Carrazza:

“Realmente, com fito de estancar a sonegação deste imposto e, também, de facilitar os trabalhos confiscatórios, o ICMS está sendo cada vez mais exigido não do realizador do *fato imponible*, mas de terceira pessoa, antes mesmo da própria ocorrência da operação mercantil.

Esta prática que as autoridades fazendárias aplaudem, não resiste, porém, ao teste da constitucionalidade. Vejamos. Procuramos demonstrar que o ICMS só pode ser exigido

---

<sup>18</sup>MENEZES, Paulo Lucena. *ICMS – Sujeição Passiva*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993, p. 174

<sup>19</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12 ed. São Paulo: Malheiro, p. 41-42



após a prática da operação mercantil. Para que se dê a regular cobrança deste tributo, cada *fato imponible* deve ser isoladamente considerado. Demais disso, sua base de cálculo há de ser, sempre, o valor, certo e determinado da operação mercantil realizada. Qualquer alteração deste quadro desvirtuará o *arquétipo constitucional* do imposto (que deixará, assim, de ser sobre *operações mercantis*). Nestes pontos, são vedadas presunções, antecipações, estimativas etc., sob pena de burla flagrante aos princípios constitucionais que informam também a tributação por via de ICMS.<sup>20</sup>

O ICMS, assim como todas as exações, tem seu arquétipo desenhado pelo texto constitucional, assim como, o sujeito passivo (capacidade tributária passiva) também está delimitada por força de lei constitucional.

Para escolha do sujeito passivo só se pode onerar quem participou da ocorrência do fato gerador.

Em suma, a obrigação de pagar o ICMS deveria ser exigida apenas daquele que realizou a operação mercantil, ou seja, fato jurídico tributário, após a efetivação da referida operação.

A Lei Maior é claro em determinar que a obrigação de pagar o ICMS deveria ser exigida apenas daquele que realizou a operação mercantil ou os outros verbos englobados pela exação.

Todavia, a legislação ordinária insiste em contemplar inúmeras hipóteses de responsabilidade tributária por substituição, nas quais o cumprimento da obrigação é exigido de um terceiro que ainda não realizou a operação mercantil.

Cabe destacar que, por força do princípio da legalidade, ninguém pode ser compelido pela lei a pagar tributo sem que tenha participado, de algum modo, da realização do fato gerador.

No entanto, ao se adotar a modalidade de substituição tributária para frente, está se presumindo um provável sujeito passivo e um futuro fato gerador.

Ocorre que, sem a realização do fato jurídico tributário no plano concreto não há como se determinar o sujeito passivo da relação, o que torna esta modalidade de substituição incongruente com o ordenamento jurídico.

Ademais, além de não ser possível identificar o sujeito passivo, a tributação de fato futuro, torna impossível determinar o *quantum* devido da exação.

A antecipação do ICMS utiliza uma base de cálculo fictícia, apurada com base em valores presumidos. Isto porque, a base de cálculo é medida a partir da materialidade da hipótese de incidência da exação, de modo que, ao se tributar um fato que ainda não ocorreu, não podemos

---

<sup>20</sup>CARRAZZA, 2006, p. 88

utilizar a regra-matriz de incidência para determinar a materialidade e assim, resta impossível determinar a base de cálculo e o efetivo valor devido.

Ao se permitir a antecipação do ICMS, não há como mensurar os elementos que irão compor a regra-matriz de incidência da exação. Não se sabe qual é o fato, quem é o substituto ou ainda, a base de cálculo da exação.

Sem a exatidão da base de cálculo, é impossível mensurar a riqueza do contribuinte, de modo que, além de violar a legalidade, está se afrontando o princípio da capacidade contributiva.

O contribuinte possui o direito constitucional a pagar o montante que é exatamente devido. É inconcebível um instrumento que permita que o Fisco se aproprie do patrimônio do contribuinte sem o valor exato do *quantum debeatur* e sem a ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, a substituição tributária para frente é flagrantemente inconstitucional.

A par das dissonâncias da substituição tributária para frente face os preceitos e garantias constitucionais, por mais que aceitássemos a utilização dessa modalidade de responsabilidade tributária como constitucional, cabe destacar que no caso do ICMS há inúmeras irregularidades no comando normativo que impões a substituição para frente.

A substituição tributária para frente, de acordo com o §7º, do art. 150, da Constituição Federal condiciona a exigibilidade da exação em relação a um evento futuro, à previsão de um mecanismo de ressarcimento imediato e eficaz.

Não obstante, ao analisarmos a lei complementar nº. 87/96 é possível verificar que no caso do ICMS não é sequer observada a prerrogativa de restituição imediata do valor pago antecipadamente.

De acordo com o artigo 10, da Lei Complementar 87/96:

“É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar. § 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo. § 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis”.

Note, a lei complementar 87/96 além de obrigar o contribuinte a requerer a restituição, estabelece um prazo de 90 (noventa) dias para apreciação do pedido por parte do Fisco. Apenas

após a fluência do prazo, inexistindo recurso, será permitido ao contribuinte a restituição do valor pago, desde que esse seja creditado em sua escritura fiscal.

Na verdade, a lei complementar criou um sistema de restituição que não é imediato e nem preferencial.

Quer dizer, o contribuinte não irá ser restituído, além de ser imposto um prazo para devolução, quando esta ocorre é por meio de créditos em escritura fiscal.

Portanto, seja pelas inconstitucionalidades consubstanciadas pela incompatibilidade da figura da substituição tributária para frente com os preceitos constitucionais do sistema jurídico tributário brasileiro, ou, pela inobservância por parte da lei complementar dos requisitos de restituição imediata e preferencial, é certo que a tal modalidade de responsabilidade tributária é uma ofensa aos direitos do contribuinte. Dessa forma, o contribuinte não deveria ser compelido a efetuar o pagamento da obrigação tributária antes do acontecimento do fato gerador de ICMS.

## **5. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA Nº. 3 DE 1993**

A emenda constitucional nº. 3 de 1993 acrescentou ao artigo 150 da Constituição Federal o parágrafo 7º, permitindo a tributação antecipada, inclusive por meio do ICMS, desde que seja garantido ao contribuinte a devolução do valor pago, no caso de não ocorrência do fato jurídico tributário.

Assim dispõe o referido parágrafo:

“Art. 150 (...)§ 7.º 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.”

Como se pode observar, a referida emenda criou uma nova modalidade de substituição, permitindo a responsabilização tributária antes mesmo da ocorrência do fato gerador.

Tal modalidade é uma criação incongruente com o nosso sistema jurídico tributário e constitui uma verdade afronta aos princípios constitucionais.

Neste sentido, destacamos a lição de Roque Antonio Carrazza:

“Deveras, a Emenda Constitucional 3/93 “criou” a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. O preceito em tela autoriza a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não correram mas que, ao que tudo indica ocorrerão.”<sup>21</sup>

Dessa forma, o legislador incorreu em uma inconstitucionalidade quando acrescentou o § 7º, ao artigo 150, da Constituição Federal.

Conclui-se, portanto, que a Emenda Constitucional nº. 3 está em completa dissonância com a ordem legal e conseqüentemente com o todo sistema tributário nacional, sendo um flagrante de inconstitucionalidade.

Ao modificar significativamente as diretrizes constitucionais do ICMS, alargando o campo de abrangência da sujeição passiva e impondo a exigência do pagamento de uma exação sem a realização do fato jurídico tributário, a Emenda Constitucional nº. 3 está violando princípios e garantias intocáveis do contribuinte.

## **CONCLUSÃO**

Para que o mecanismo da substituição seja utilizado dentro dos preceitos constitucionais, assegurando as garantias dos contribuintes, é preciso que ele só seja utilizado nos casos em que já ocorreu o fato concreto descrito da regra-matriz de incidência. A exigibilidade da ocorrência do fato gerado é uma obrigação de cunho constitucional, fundada nos direitos e garantias que a Lei Maior assegura aos contribuintes.

A partir da adoção da substituição tributária para frente, está se exigindo um crédito tributário sem que tenham ocorrido os pressupostos necessários para o surgimento da obrigação tributária. Sem a ocorrência da obrigação tributária não há como se falar na exigência ou existência de um tributo.

Sem a completa subsunção do fato a norma é incompatível com o nosso sistema tributário conceber a substituição de um sujeito passivo que ainda não existe.

Destaca-se, sem o nascimento da obrigação tributária não há como se determinar o sujeito da relação.

---

<sup>21</sup> CARRAZZA, 2007, p. 2013

A presunção da existência futura da obrigação e de um possível sujeito ativo é uma afronta aos direitos e garantias do contribuinte. Uma deturpação do nosso sistema tributário e dos preceitos constitucionais em prol do interesse fazendário.

Ao analisarmos o princípio da legalidade, é claro notarmos que a exigibilidade de uma obrigação tributária está fundada na necessidade da subsunção do fato a norma. A ciência do Direito não pode partir de presunções e ficções jurídicas para impor a exigência do tributo, sem que haja autorização constitucional para tanto.

Analisando todos os preceitos constitucionais que pautam a atividade de tributação, é possível notar que a Constituição veda qualquer forma de tributação sem a ocorrência do fato gerado, por ser flagrantemente um atentado aos direitos e garantias constitucionais dos contribuintes.

Na medida em que a Constituição Federal determina que não há obrigação tributária sem a lei, bem como, que não há como se exigir um tributo sem se mensurar a riqueza e patrimônio do contribuinte, a modalidade de substituição tributária para frente é uma verdadeira turbação da fruição dos direitos dos contribuintes.

O princípio da legalidade tributária, mas especificamente seu desdobramento, o princípio da tipicidade, impõe que o tributo só pode ser exigido quando se concretizar no mundo fenomênico o dato cuja ocorrência a lei vincula uma obrigação tributária.

Tal garantia é um direito do contribuinte.

Ao se permitir a antecipação do ICMS, não há como mensurar os elementos que irão compor a regra-matriz de incidência da exação. Não se sabe qual é o fato, quem é o substituto ou ainda, a base de cálculo da exação.

Sem a exatidão da base de cálculo, é impossível mensurar a riqueza do contribuinte, de modo que, além de violar a legalidade, está se afrontando o princípio da capacidade contributiva.

O contribuinte possui o direito constitucional a pagar o montante que é exatamente devido. É inconcebível um instrumento que permita que o Fisco se aproprie do patrimônio do contribuinte sem o valor exato do *quantum debeatur* e sem a ocorrência do fato gerador.

Se não bastasse isso, por mais que se permitisse que tal figura você utilizada em nosso ordenamento jurídico, no caso do ICMS há um nítido desrespeito aos requisitos autorizadores da realização de substituição tributária para frente.

Ao confrontarmos a lei 86/97 com o texto constitucional, notamos que não há a previsão de um mecanismo de ressarcimento imediato e preferencial. Muito pelo contrário, o que é encontramos é um mecanismo burocrático que, além de demandar tempo do contribuinte, não assegura a restituição e cria um sistema de compensações através de créditos em escritura fiscal.

Neste contexto, a emenda constitucional n.º. 3 de 1993, é um flagrante de inconstitucionalidade, isto porque, modifica significativamente as diretrizes constitucionais do ICMS e violando princípios e garantias intocáveis do contribuinte.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária *in* **Revista de Direito Tributário** n. 49, jul/set, 1989.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência Tributária**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros. 1993.

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. **Responsabilidade tributária – ICM – substituição tributária (lei complementar n.º. 44/83)**. Revista dos Tribunais. vol. 34. p. 219.

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

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MENEZES, Paulo Lucena. ICMS – Sujeição Passiva. In: Ives Gandra da Silva Martins

(Coordenador). **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993.