

# SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR CONVENIÊNCIA NO ICMS À LUZ DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS

Thiago S. B. Buchetti<sup>1</sup>

**Resumo:** O trabalho a seguir busca evidenciar, de maneira sucinta, a Substituição Tributária “Para Frente” na sistemática do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços frente aos princípios constitucionais previstos na Carta Magna brasileira de 1988, no afã de estudar a inconstitucionalidade ou não de tal instituto da maneira como está posta.

**Palavras-chaves:** ICMS. Substituição Tributária. Princípios Constitucionais Tributários

## Introdução

A Tributação é ponto de ebulição das organizações sociais desde seu surgimento, tanto como meio de subjugar povos e grupos inseridos nos limites do poder instituído, está ligada à forma de organização social, sua forma de produção e distribuição de riquezas<sup>2</sup>.

Em um Estado Democrático de Direito, contudo, a tributação não pode ser vista como mera técnica que tem seu fim delimitado no acontecimento lógico de recolher o tributo, mas, desde seu conteúdo à forma que se realizará, deve estar de acordo com a constituição e os princípios e garantias fundamentais que limitam o poder de tributar do Estado. Quer dizer que, embora de caráter de autotributação liberal (povo soberano ‘escolhe’ ser tributado), deve o meio se adequar à forma prevista na Constituição Federal, assim como o seu alcance material, para que de fato exista legitimidade democrática e legalidade no ato de tributar.

## Metodologia

A metodologia aplicada é a bibliográfica. Por meio de uma análise sistemática de todas as estruturas normativas e constitucionais que delimitam os institutos jurídicos aqui debatidos e com fundamento na doutrina buscou-se fundamentar as posições tomadas no presente trabalho.

## Resultados e Discussão

A tributação do consumo no Brasil nasce com o Imposto de Vendas e Consignações (IVC) na Lei 4.625/22 (consolidado na CF/34) quando o Estado começa a emitir papel líquido e certo, com força cambial igual ao da nota promissória e letras de câmbio, buscando tributar as vendas a prazo e a vista de maneira mais prática, sendo de fácil pagamento (0,3% a cada

---

<sup>1</sup> Acadêmico do Curso de Graduação em Direito da Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul (UEMS).

<sup>2</sup> BALTHAZAR, U. C. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p.18.

‘conto de réis’) e destaque em bancos. Não demorou muito para que tal imposto tomasse uma característica clara de tributar o consumo sendo que hoje, sua arrecadação tomou a maior parte do bolo arrecadatório dos estados membros; à época, contudo, era cumulativo. Com a EC 18/65, a conhecida reforma tributária brasileira na Ditadura Militar, o IVC torna-se ICM, buscando a não cumulatividade (desconta-se o valor cobrado nas operações seguintes), e posteriormente se regula com o Convênio 66/88 (após a CF/88, com status de Lei Complementar).

A Constituição de 1988, em seu artigo 155, II, o convênio 66/88 e a Lei Complementar 87/96 (devido ao mandamento constitucional do art. 155, §2, XII, “a”) são a base normativa estruturante do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) atual e definem todas as possibilidades dadas aos estados na sua regulamentação e aplicação.

Um tributo se atenta a cinco critérios básicos de incidência: o material, pessoal, quantitativo, temporal e espacial. Assim, o ICMS incide sobre Operações de Circulação de Mercadorias ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (art. 155, II, CF) e seus sujeitos passivos são tantos os que pratiquem o fato jurídico tributável, quanto os substitutos tributários que a lei instituir (art. 4º, LC 87/96). A base de base de cálculo do tributo podem ser (a) o valor da operação, (b) o preço do serviço e (c) o valor da mercadoria ou bem importado (art. 13, LC 87/96). As alíquotas, por sua vez, são definidas pelo estado membro, conquanto que estejam em alinhamento com as alíquotas internas mínimas e as referentes a operações interestaduais definidas pelo Senado Federal (art. 155, §2, IV e V, CF). Os critérios espaciais e temporais são ditados pelos artigos 11 e 12, também na LC 87/96, e preveem uma gama extensa de situações.

Quando se diz “Operações de Circulação der Mercadorias”<sup>3</sup>, busca-se tributar a mudança dos direitos inerentes a propriedade, a titularidade da mercadoria, ou seja, uma operação mercantil (negócio jurídico) que leva à circulação jurídica (transferência dos direitos de dono e não mera movimentação física) de um bem empregado no sentido de mercancia para o consumo (não se confundindo com bens necessários ao ativo permanente, por exemplo).

No tocante a Sujeição Passiva, o ICMS tem também em seu funcionamento a chamada Substituição Tributária. Com base normativa no art. 150, §7º da CF e na LC 87/96, a

---

<sup>3</sup> PALSEN, L. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 353 e ss.

Substituição tributária busca imputar a outrem que não o que realizou o “fato gerador” a responsabilidade por recolher o tributo, podendo ser “Para Trás”, “Para Frente” ou concomitante, a depender do momento em que o fato jurídico tributável ocorrer ou se presumir (no passado, no futuro ou agora). No presente trabalho, contudo, focar-se-á na Substituição Tributária ‘Para Frente’ (ST-F).

De maneira exemplificativa, a ST-F transfere a responsabilidade da obrigação tributária de recolher o ICMS (que nasce com a prática do ato juridicamente tributável) daquele que presumidamente irá praticar o fato gerador no futuro, além do próprio ICMS devido pelo substituto mesmo. Ou seja, quando uma montadora efetua a venda de um carro, deve ele recolher o imposto devido por si mesmo e aquele referente a presumida venda da garagem ao consumidor final sob presumidos preços. Na sistemática da substituição, deve ‘A’ recolher o ICMS-ST da venda que presumidamente irá acontecer com a empresa ‘B’ e outra pessoa. Como a venda do bem é presumida, o poder público arbitra, não sem pesquisa de mercado, certos valores aproximados para que exista assim uma base de cálculo “objetiva”. Assim, o cálculo da BC do ICMS-ST é tanto um valor máximo estipulado ou a soma do preço praticado; seguro e frete; impostos; parcela resultante da aplicação percentual de margem de comercialização definida na legislação.

A Substituição Tributária “Para Frente” surge de uma busca do Estado brasileiro em efetivar a praticidade tributária e evitar a sonegação. O argumento reside em diminuir a concentração do foco da fiscalização e o número de operações que devem ser analisadas buscando cobrar diretamente apenas daqueles que produzem o bem e não dos que vendem, supostamente tornando tudo mais prático e menos ‘sonegável’. Cumpre, a praticabilidade, papel central ao Princípio da Legalidade como hoje pensado; contudo, não pode este se tornar um fim do direito, mas imperativo claro da necessidade de melhor se regular relações sócias

Embora louvável, não é o objeto que se procura efetivar com a constituição, diferentemente da liberdade, dos direitos e garantias fundamentais. Não são os princípios constitucionais voltados para o bel prazer do Estado, mas o contrário: na seara tributária destinam-se a limitar a atuação do Estado frente ao indivíduo e à coletividade.

Assim, quando a constituição resguarda à lei complementar definir acerca dos contribuintes do ICMS e dispor sobre substituição tributária (art. 155, §2, XII, “a” e “b”, CF) e a Lei Complementar 87/96 no art. 6º atribui a lei estadual definir quem ocupará a condição

de substituto tributário, há de se questionar sua adequação à Legalidade<sup>4</sup>. Também nesta seara, questiona-se a constitucionalidade da própria EC 03/93 ao permitir que se presuma fato gerador futuro independentemente de seu acontecimento real (já que a sua não ocorrência só é admitida, para fins de restituição, quando do perecimento), alegando-se que este estaria ferindo a impossibilidade de haver emenda que atente contra direitos e garantias individuais (art. 60, §4, IV, CF) tais como o direito à propriedade, por exemplo. É indubitavelmente questionável que se estabeleça presunção jurídica de tamanho tal que se fuja da realidade fática os fatos jurídicos tributáveis e gere obrigação a outrem sem lastro algum<sup>5</sup>; como se imputasse um crime a alguém por se presumir o acontecimento futuro de fato jurídico relevante ao direito penal.

Desta futurologia, que supostamente se científica por uma ‘pesquisa de mercado’ atravessamos de morte outro princípio importantíssimo, já no pensamento liberal clássico de Adam Smith, a capacidade contributiva. Atualmente, traz os sentidos básicos de justiça e igualdade: de primeiro plano estabelece a tributação como meio e não fim, colocando o indivíduo a frente do poder do Estado; por outro lado, coloca-se como imperativo à igualdade e a justiça que cada um seja tributado à medida de sua possibilidade e à manutenção da dignidade.

No campo do ICMS e da ST, atenta-se contra a capacidade contributiva quando o tributo tem sua base de cálculo arbitrariamente posta, longe do conjunto fático que daria ensejo ao tributo. Com isso, o valor a ser tributado deixa de ser orgânico ao mercado a ele referente e passa a trabalhar com uma margem muito restrita: ou seja, o que compra um produto em lugar mais caro e o que o compra em lugar mais barato suportam o mesmo peso econômico. Se não há lastro real da riqueza para que o tributo se adeque à realidade do seu surgimento, este está incapacitado de ser adequado à capacidade contributiva do indivíduo. Aqui não se busca defender algum dogma acerca do Mercado, mas, apenas esclarecer que a capacidade contributiva é cardeal desde a racionalização de um direito tributário e continua hoje como farol de igualdade (onde se insere como espécie) e justiça.

Não há como construir um sistema para o ICMS que siga tal mandamento quando o valor a ser tributado não surge de maneira orgânica das relações de consumo, mas é delimitado pelo Estado. Além disso, o uso de base de cálculo fictícia gera pagamento de

---

<sup>4</sup> JUNIOR, J. J. M. ICMS, substituição tributária - Uma Visão Crítica. Curitiba: Juruá, 2001.

<sup>5</sup> FILHO, M. J. Princípios Constitucionais Tributários. In: Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenhas Tributárias, 1993. p. 141-170.

tributos acima do que o devidamente praticado quando a operação presumida ocorre de fato; sendo, contudo, negado o direito a restituição, alegando que tal situação não se encontra previsto no §7º do art. 150, CF, demonstrando-se um verdadeiro confisco por parte do Estado.

### **Conclusões**

Devidamente abordado, conclui-se que, embora não sejam todas as formas de substituição tributárias inconstitucionais: a ‘Para Frente’ ao presumir fato tributável e gerar uma obrigação a partir desta; por “arbitrar” valor para a base de cálculo que foge a ‘organicidade’ das relações de consumo; por não restituir valor pago com base de cálculo maior do que o efetivamente praticado na operação real; revela um instituto que muito atenta contra os direitos e garantias fundamentais pujantes na constituição brasileira. Assim, em sua origem, sendo vedado à proposta de emenda constitucional que se trate de objeto tendente a abolir ou dirimir direitos e garantias, é inconstitucional o mandamento do art. 150, §7, acrescido pela EC 3/93 ao instituir a Substituição Tributária ‘Para Frente’<sup>6</sup> 167). Mesmo que não o fosse, a sistemática também afronta aos princípios da Legalidade a LC 86/97 quando deixa aos estados matérias próprias<sup>7</sup> da Igualdade e Capacidade Contributiva quando não há lastro real para adequação à justiça e realidade que cerca o fato gerador; da Vedação ao Confisco ao não restituir o valor pago a maior; e de outros como a Segurança Jurídica de não ser tributado sobre fatos efetivamente realizados e o desrespeito a propriedade privada dos indivíduos.

### **Referências Bibliográficas**

- BALTHAZAR, U. C. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BENÍCIO, S. G. ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária. São Paulo: Saraiva, 2010.
- FILHO, M. J. Princípios Constitucionais Tributários. In: Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenhas Tributárias, 1993.
- JUNIOR, J. J. M. ICMS, substituição tributária - Uma Visão Crítica. Curitiba: Juruá, 2001.
- PALSEN, L. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

---

<sup>6</sup> BENÍCIO, S. G. ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 167

<sup>7</sup> BENÍCIO, S. G. ICMS: apontamentos teóricos e práticos sobre a substituição tributária. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 165