

## **A INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE**

**Rafael Barbosa Figueiredo\***

### **RESUMO**

A Substituição Tributária para Frente, por fato futuro, fictícia ou progressiva, sempre foi alvo de severas críticas pela doutrina mais tradicional do Direito Tributário, entretanto, estas críticas não foram suficientes para impedir que este instituto continuasse sendo utilizado pelo Fisco, principalmente no âmbito do ICMS, e, posteriormente, fosse consagrado constitucionalmente pela Emenda nº03/93, que acrescentou o § 7º ao artigo 150 da Constituição Federal. Frise-se que a sua utilização antes mesmo do advento da EC 03/93 foi legitimada pelo entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 213.396/SP, no qual foi considerado que a substituição tributária por fato futuro é constitucional antes mesmo do advento da Emenda Constitucional. Há de se ressaltar que o entendimento do egrégio tribunal está longe de ser pacificado, haja vista as vozes discordantes dentro do órgão colegiado, entre elas, a do ministro Marco Aurélio de Mello. Ainda assim, a mudança na composição da suprema corte abre a possibilidade de que, uma vez provocada novamente sobre a matéria, esta possa mudar o posicionamento antes proferido. Diante deste contexto, o presente artigo pretende analisar a constitucionalidade do instituto em comento, antes e após a EC 03/93, analisando a possibilidade de se cobrar tributo antes da ocorrência do fato jurídico tributário. A discussão a respeito do tema translada em torno do princípio da praticidade da fiscalização em contraponto às limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeiras garantias individuais conferidas ao contribuinte.

**PALAVRAS CHAVE:** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE; CAPACIDADE CONTRIBUTIVA; ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA; TIPCIDADE TRIBUTÁRIA; COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

---

\* Advogado formado pela UNIFACS - Universidade Salvador  
e-mail: [rafael@oscarmendonca.com.br](mailto:rafael@oscarmendonca.com.br)

## **ABSTRACT**

The Replacement forward tax, was, always, object of rigorous critiques for the most traditional tributary law doctrine, however, this critiques was not enough to avoid this institute for the public treasury and preferentially on the ICMS (Goods and Services Circulation Tax) ambit, then was constitutionality consecrated by the number 03/93 emend, that increased the § 7º on the 150 article of Federal Constitution. Before the Constitutional Emend 03/93 advent, your use was legitimated by STF (Federal Supreme Court) judgement at Extraordinary appeal number RE 213.396/SP, that was previously considered by the tributary substitution from Constitutional Emend. To Understand that the supreme court is far from peaceful, it's necessary to observe different views there, including the Minister Marco Aurelio de Mello. An alteration on the supremal court body, open the possibility that, once caused again over the subject, it can change the jurisprudence. In this context, this work Evaluates the constitutionality institute to comment, before and after of the EC 03/93, examining the possibility of charging tribute before the occurrence of the juridic tributary fact. The discussion issues around the principle of practicality of surveillance as opposed to constitutional limitations to the power to tax, real guarantees given to the individual taxpayer.

**KEYWORDS:** REPLACEMENT FORWARD TAX; ABILITY TO CONTRIBUTE; STRICT LEGALITY TAX; TYPICAL CHARACTERISTICS TAX; TAX JURISDICTION.

## **INTRODUÇÃO**

A substituição tributária para frente, na verdade, consiste na conjugação de dois institutos jurídicos: a substituição tributária e a antecipação do fato gerador<sup>1</sup>. Assim, em razão desta implementação conjunta, o substituto deverá repassar aos cofres do erário o tributo devido em decorrência do fato jurídico tributário que ainda será praticado pelo contribuinte substituído.

---

<sup>1</sup> Neste sentido, Roque Antonio Carraza, 2005a, p. 437, e Marco Aurélio Greco (GRECO, 2005, p. 14).

A substituição tributária<sup>2</sup> é constitucional desde que seja eleito como substituto uma pessoa que tenha meios suficientes e necessários para se apoderar da riqueza tributada do contribuinte substituído e repassar ao Estado o *quantum* devido a título de tributo, ou seja, o substituto não pode arcar com o tributo devido em razão do fato jurídico tributário praticado pelo contribuinte substituído<sup>3</sup>.

Assim, a análise da constitucionalidade da substituição tributária para frente reside no questionamento quanto à possibilidade de se cobrar tributo antes da ocorrência do fato jurídico tributário (antecipação do fato gerador). Por meio desta, cobra-se o tributo em razão da ocorrência de uma situação preliminar vinculada ao fato jurídico tributário. Tal vínculo deve ter intensidade suficiente para garantir que o fato jurídico tributário presumido irá acontecer futuramente.

A jurisprudência tem admitido esta tributação de fatos de provável ocorrência<sup>4</sup>, sob o argumento de que, na maioria dos casos, o fato presumido realmente acontece. Portanto, seria possível realizar-se esta tributação antecipada com a utilização de uma pauta fiscal que possibilitasse a estimação da base de cálculo do fato tributário presumido. Para esta linha de pensamento, a tributação de fatos de provável ocorrência se justificaria no fato de que é muito dificultosa, para a Administração Tributária, a fiscalização de todos os contribuintes<sup>5</sup>. Ademais, esta corrente entende que tributação antecipada não significaria ofensa alguma às garantias individuais do contribuinte.

No entanto, esta cobrança antecipada está em dissonância com os limites constitucionais ao poder tributar, mais especificamente a competência tributária, a capacidade contributiva e estrita legalidade tributária.

## **ESTRITA LEGALIDADE/TIPICIDADE**

---

<sup>2</sup> Prevista nos artigos 121, II e 128 do CTN.

<sup>3</sup> Neste sentido Marçal Justen Filho, 1986, p. 275, Luis César Souza de Queiroz, 1998, p. 200 e Geraldo Ataliba e Aires Barreto, 1989, p.76.

<sup>4</sup> RE 213.396

<sup>5</sup> No caso do ICMS, todos os integrantes da cadeia de circulação de mercadorias.

O princípio da legalidade encontra-se esculpido no art. 5º, inciso II da CF/88, ainda assim o diploma constitucional reforçou esta garantia no âmbito tributário, ao instituir no seu art. 150, I, constante no capítulo “Das Limitações ao Poder de Tributar”, que é vedada a exigência ou majoração de tributo sem prévia determinação legal.

Em virtude deste dispositivo, afirma-se que o Direito Tributário deve obediência ao princípio da estrita legalidade, o qual impõe o mandamento de que somente a lei<sup>6</sup> poderá instituir ou majorar tributos e que esta lei deverá prescrever todos os elementos do antecedente e conseqüente tributários. Neste sentido, Clélio Chiesa (1997, p. 50): “A previsão do artigo 150, I, da Constituição Federal, não é mera repetição, fruto do descuido do constituinte, mas um reforço ao princípio da legalidade, que em matéria tributária se transfigura no princípio da estrita legalidade.”.

Segundo Alberto Xavier (1978, p.37), no Direito Tributário o princípio da legalidade é ainda mais intenso, pois este ramo está submetido à “reserva absoluta de lei”:

Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz ou administrador – e, portanto, a prevenir a aplicação de tributos arbitrários, optou-se neste ramo do Direito por uma formulação mais restrita do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão do caso concreto. (XAVIER, 1978, p. 37)

Assim, segundo o autor, o princípio da estrita legalidade impõe que a lei tributária disponha sobre os elementos de sua incidência, não deixando espaço para que se faça alguma valoração na sua aplicação:

Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independente de qualquer livre valoração pessoal. (XAVIER, 1978, p. 37)

---

<sup>6</sup> Não se deve olvidar que, segundo o art. 62 da CF/88, a Medida Provisória tem força de lei e, por conseguinte, pode instituir ou majorar tributos, embora tal possibilidade seja duramente criticada por alguns doutrinadores, dentre eles, Roque Antonio Carraza (2005a, p. 269-289).

Portanto, pelo princípio da estrita legalidade, a lei que institui o tributo, ao prescrever a norma geral e abstrata, denominada hipótese de incidência, deverá descrevê-la minuciosamente. Em decorrência disto, a lei tributária somente poderá ser aplicada quando restar concretizado no plano ontológico um fato que guarde perfeita relação com a descrição fática contida na norma. Logo, somente configurar-se-á o fato jurídico tributário quando forem verificados, no mundo fenomênico, todos os elementos integrantes do antecedente tributário (critérios material, espacial e temporal) e do seu conseqüente (critérios pessoal e quantitativo). 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. (ATALIBA; BARRETO, 1989, p. 91).

Deste modo, verifica-se que esta exigência de que o fato do mundo real encontre perfeita identidade com o suporte fático previsto na norma é uma decorrência do princípio da estrita legalidade. Tal consectário é chamado pela doutrina de tipicidade tributária:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei advéncia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade. (CARVALHO, 2005, p. 158-159) (grifos no original).

A par dos ensinamentos expostos, pode-se concluir que a legalidade impõe que o tributo seja instituído por lei, já a estrita legalidade é o mandamento que determina que esta lei disponha sobre todos os elementos da hipótese a ponto de não deixar nenhum campo aberto à valoração pessoal do aplicador da norma, e, por fim, a tipicidade tributária (decorrência da estrita legalidade) prescreve que o fato jurídico tributário somente se realizará quando o fato real preencher todos os requisitos estabelecidos no suporte fático previsto na regra matriz de incidência tributária.

Neste sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho:

[...] enquanto a legalidade diz respeito ao veículo (lei) a tipicidade entronca com o conteúdo da lei (norma).

O princípio da tipicidade é tema normativo, pois diz respeito ao conteúdo da lei. É, por assim dizer, o lado funcional do princípio da legalidade que originariamente cingia-se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata. (COELHO, 1991, p. 12)

Gerd Willi Rothman (1983, p. 96-97), por sua vez, prefere denominar a tipicidade tributária de “princípio específico da conformidade da tributação com o fato gerador”, entretanto, a diferente denominação não interfere na conceituação do mandamento, pois o autor assevera que este é corolário dos princípios da legalidade da administração, reserva de lei e estrita legalidade tributária e conclui no mesmo sentido da doutrina exposta acima:

[...] encontramos finalmente o **princípio específico da conformidade da tributação com o fato gerador**. Segundo este princípio, os tributos somente podem ser arrecadados depois de ocorrido o fato gerador ao qual a lei vincula a obrigação tributária. O nascimento da obrigação tributária está subordinado ao princípio da legalidade, na forma específica da conformidade com o fato gerador.

Assim, por força do princípio da legalidade tributária, exige-se que a lei formal determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do fato gerador. (ROTHMAN, 1983, p. 96-97) (grifo nosso)

Há de se frisar, ainda, que o mandamento extraído da tipicidade tributária não é particularidade do Direito Tributário, este é um princípio geral do Direito que prescreve que a norma jurídica somente poderá incidir quando ocorrer o fato que está nela previsto. Neste ponto, é salutar a referência aos ensinamentos de Pontes de Miranda, que assevera que a norma jurídica incide sobre fatos do mundo real, juridicizando-os.

Assim, os fatos ocorridos no mundo, uma vez acontecidos da forma como estão previstos em uma norma jurídica, passam a fazer parte do mundo jurídico. Ademais, o referido autor ensina que todo o suporte fático previsto na norma deverá acontecer no mundo real, sob pena da norma jurídica não incidir (MIRANDA, 1999, p. 66-72).

Destarte, por força da estrita legalidade e tipicidade tributárias, o fato jurídico tributário só se concretizará se, e somente se, o fato ocorrido no mundo fenomênico encontrar total identidade com o suporte fático constante na norma geral e abstrata.

Não assiste razão, portanto, ao jurista Marco Aurélio Greco quando este assevera que o legislador tem liberdade para eleger uma fase preliminar à ocorrência do fato

gerador para exigir o tributo (2005, p. 49), pois o princípio em comento impõe que este seja exigido apenas quando se verificar a ocorrência do fato gerador.

Corroborando o quanto exposto, Amílcar Falcão (1999, p. 02): “Para o nascimento da obrigação necessário é que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária” (FALCÃO, 1999, p. 02).

Também neste sentido, Dino Jarach (1989, p. 87): “por vontade da lei a obrigação do contribuinte e a pretensão correlativa do fisco se fazem depender da ocorrência de um fato jurídico, o denominado pressuposto legal do tributo, o fato imponível”.

Os ensinamentos de Amílcar Falcão e Dino Jarach refletem a chamada “teoria do fato gerador”<sup>7</sup> – relacionada umbilicalmente ao princípio ora estudado – que foi amplamente adotada pela doutrina e pelos diplomas normativos, como bem asseverou Gerd Willi Rothman:

A teoria do fato gerador, que apresenta pronunciado paralelismo com o conceito da tipicidade que rege o Direito Penal, foi acolhida, pela primeira vez, pelo Código Tributário da Alemanha (“Reichsabgab-enordnung”), em 1919, sendo hoje amplamente adotada pela doutrina e incluída nos diplomas legais. (ROTHMAN, 1983, p. 96-97)

Logo, é forçoso concluir, tanto pelos argumentos doutrinários como pela norma geral emanada do CTN (art. 113), que exigir-se tributo antes da ocorrência do fato imponível é nítida ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária e da tipicidade tributária<sup>8</sup>.

Geraldo Ataliba e Aires Barreto, ao dissertarem sobre a legalidade tributária e antecipação do fato gerador, professoraram:

Do quanto se expôs, conclui-se ser absolutamente inaceitável “presumir” a ocorrência de fatos futuros, no campo estrito do Direito Tributário. Se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera probabilidade de seu acontecimento, importa violação da Constituição. (ATALIBA; BARRETO, 1989, p. 93)

Há de se fazer referência também às palavras de Ives Gandra da Silva Martins (1997, p. 78), para quem a cobrança de imposto por fato gerador que não ocorreu,

---

<sup>7</sup> A teor do disposto no art. 113 do CTN, pode-se perceber claramente que o legislador adotou tal teoria.

<sup>8</sup> No mesmo sentido, (MALERBI, 1991, p. 76).

“fictício”, “inexistente”, confere nítida ofensa à legalidade tributária, pois “só poderia haver tributação sobre fatos geradores reais”<sup>9</sup>.

Deste modo, resta demonstrado que a substituição tributária para frente, ao instituir cobrança de tributo antes de ocorrido o fato gerador, configura ofensa ao princípio constitucional tributário da estrita legalidade (art. 150, I), no seu consectário da tipicidade tributária.

## **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O Estado precisa da receita oriunda da arrecadação de tributos para o exercício de suas funções, por conseguinte, elege algumas situações como causadoras do dever de recolher o tributo. Escolher situações sem relevância econômica não traria a mesma garantia que se tem com a tributação de condutas representativas de riqueza, pois poderia se tributar alguém que não tivesse condição econômica para contribuir com o erário. Ainda assim, a eleição de situações desprovidas de conteúdo econômico acarretaria na inefetividade da norma, pois o tributo não encontraria base de cálculo real.

Paulo de Barros Carvalho ensina:

Ao recortar, no plano da realidade social, aqueles fatos que julga de porte adequado para fazerem nascer a obrigação tributária, o político sai à procura de acontecimentos que sabe haverão de ser medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto uma prestação pecuniária. Tem presente que, de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial, jamais conseguirá extrair cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, um valor em dinheiro. (CARVALHO, 2005, p. 339)

Ao tributar condutas que indicam a existência de um patrimônio por parte do contribuinte, o Estado está se apropriando de parcela da riqueza que se apresenta naquela situação. Deste modo, é requisito indispensável à hipótese de incidência tributária a materialização de um poder econômico por parte do contribuinte, assim o

---

<sup>9</sup> Ives Gandra Martins (1997, p. 78), considera, ainda, que a cobrança de tributo sem ocorrência do fato gerador é inconstitucional porque se demonstra confiscatória, contudo tal posicionamento não deve ser adotado porque não existe expropriação dos bens do contribuinte tão grave a ponto de se configurar confisco. Ademais, a previsão da imediata restituição seria suficiente para descaracterizar a violação ao princípio do não confisco (art. 150, IV, da CF).

Estado tem a segurança de que está tributando quem tem condição econômica para contribuir para o erário. Veja-se os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

Lembra-se dos exemplos clássicos que a doutrina relata, acerca da tentativa de exigências fiscais fundadas no pressuposto de um prédio ter mais ou menos janelas, ou das caricaturas inerentes à tributação de pessoas físicas, em virtude da cor dos olhos, da tez ou do tamanho do nariz. Passa, então, a derivar seu interesse para o lado dos eventos que ostentem signos de riqueza, passíveis, por vários ângulos de ser comensurados e, por esse caminho, colhe a substância apropriada para satisfazer os anseios do Estado, que consiste na captação de parcelas do patrimônio de seus súditos, sempre que estes participarem de fatos daquela natureza. Nesse preciso instante, dizemos que a autoridade legislativa cumpriu o processo de seleção de eventos idôneos ao fim precípuo que o Poder Público almejava alcançar, abrindo-se as portas à pretensão de uma parte da riqueza exibida no acontecimento factual. (CARVALHO, 2005, p. 339-340)

Esta exigência de que a hipótese de incidência tributária retrate uma situação com relevância econômica, é conhecida como o aspecto objetivo ou absoluto do princípio da capacidade contributiva,

Aliomar Baleeiro conceitua capacidade contributiva absoluta ou objetiva como uma “Diretriz para a eleição das hipóteses de incidência de impostos” consubstanciada no mandamento de que o “legislador só pode eleger situações com relevância econômica como hipóteses de incidência”. Ainda assim, o autor considera que a capacidade contributiva (objetiva) é o “Pressuposto ou fundamento jurídico do imposto”. (BALEIRO, 1997, p. 691).

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho professor que “o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza”. (2005, p. 340).

Marco Aurélio Greco, por sua vez, considera que a noção de capacidade contributiva vinculada ao pressuposto de fato do tributo representa o conceito moderno do princípio da capacidade contributiva, o qual passa de subjetivo (ligado à pessoa) agora para objetivo. O fato, agora, é que indica a capacidade contributiva e não as características pessoais de alguém (GRECO, 2005, p. 81)<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Marco Aurélio Greco (2005, p. 78-81) chama a atenção para a evolução do conceito de capacidade contributiva ao longo da história, e identifica quatro definições para o princípio: a capacidade financeira, que leva em consideração apenas a disponibilidade financeira; a capacidade individual, que deveria ser aferida em cada caso; a capacidade presumida, pela qual se traçaria o perfil patrimonial do contribuinte por critérios legais; e, por fim, o conceito moderno que é a capacidade contributiva ligada ao pressuposto de fato do tributo.

Dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker<sup>11</sup>, também se infere a obrigatoriedade de que a hipótese de incidência descreva uma circunstância dotada de relevância econômica:

O legislador ordinário está juridicamente obrigado por esta regra constitucional e sua obrigação consiste no seguinte: ele deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente **fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital**. (BECKER, 1998, p. 498) (grifo nosso)

Observe-se que o princípio da capacidade contributiva se encontra consagrado na Constituição no §1º do art. 145. Ainda assim, o inciso II do art. 150 prescreve o tratamento igualitário entre os contribuintes.

Ademais, o mandamento deste princípio não se resume à vinculação do critério material da hipótese de incidência a uma situação com conteúdo econômico, pois, além disso, este mandado de otimização também prescreve que a exação tributária cobrada do sujeito passivo seja proporcional a este conteúdo econômico.

Portanto, a carga tributária imposta ao contribuinte deverá ser calculada com base no exato tamanho da relevância econômica verificada, pois assim a contribuição para o erário estará em perfeita harmonia com a riqueza representada no fato jurídico tributário<sup>12</sup>.

Este segundo mandamento é decorrente do aspecto subjetivo ou relativo do princípio da capacidade contributiva, conforme se pode perceber dos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, que considera que a capacidade contributiva relativa ou subjetiva é a aptidão pessoal para o pagamento de certo imposto, e é aplicada nos critérios de graduação do imposto, configurando-se um limite à tributação. (BALEIRO, 1997, p. 691).

---

<sup>11</sup> Becker entende que o princípio da capacidade contributiva é a constitucionalização de um equívoco, porquanto se trata de um princípio de Direito Natural e que, portanto, oferece uma “ripugnanza” a sua jurisprudência, configurada na deformação constritoria decorrente da sua consagração pelo Direito Positivo. Nada obstante isso, o referido autor admite que, uma vez consagrado constitucionalmente, tal princípio assume eficácia jurídica (BECKER, 1998, p. 484-498).

<sup>12</sup> Observe-se que a capacidade contributiva absoluta ou objetiva tem relação com o critério material da hipótese de incidência (fato signo presuntivo de riqueza), já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva relaciona-se com a importância verificada no fato gerador. Nesta linha, os ensinamentos de A. R. Sampaio Dória: O “pressuposto de incidência” é um campo econômico apto a receber tributação. E o “fato gerador”? O fato gerador já entra no campo jurídico, pois é um fato que exterioriza aquela realidade econômica. (DÓRIA, 1983, p. 44)

Já Paulo de Barros Carvalho assevera que “o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento” (CARVALHO, 2005, p. 340-341).

Neste passo, há de se observar a proximidade do princípio da capacidade contributiva com o da igualdade material<sup>13</sup>, previsto no art. 5º da Constituição, uma vez que as duas normas de otimização orientam no sentido de que se deve levar em consideração a situação particular da pessoa, a sua singularidade.

Logo, instituir tributo sobre uma situação que não tenha relevância econômica significaria tratar de maneira idêntica aquele que não está nas mesmas condições de quem é titular de riqueza, ou seja, seria o mesmo do que tratar isonomicamente os desiguais.

Segundo Roque Antonio Carraza “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos” (CARRAZA, 2005a, p. 85).

Outrossim, Aliomar Baleeiro ensina:

O critério básico, fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial a merecer o mesmo tratamento, é o critério da capacidade contributiva.

Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade. (BALEIRO, 1997, p. 696-697)

Diante de todo o exposto, conclui-se que a tributação de situações fáticas que não fossem dotadas de relevância econômica configuraria nítida ofensa ao princípio da

---

<sup>13</sup> Ressalte-se a importância do princípio da igualdade, o qual serve de fundamento para a interpretação sistemática do direito. Claus-Wilhelm Canaris (2002, p. 18-23) ao dissertar sobre a unicidade do sistema jurídico, asseverou que esta pressupõe a ordenação de alguns princípios gerais e abstratos – capazes de superar as particularidades dos casos concretos e configurar a tendência generalizadora da justiça – orientados pela adequação valorativa da idéia de justiça e igualdade: “Assim, a exigência de ordem resulta directamente do reconhecido postulado da justiça, de **tratar o igual de modo igual e o diferente de forma diferente**, de acordo com a medida da sua diferença: tanto o legislador como o juiz estão adstritos a retomar conseqüentemente os valores encontrados, pensando-os, até ao fim, em todas as conseqüências singulares e afastando-os apenas justificadamente, isto é, por razões materiais – ou por outras palavras: estão adstritos a proceder com **adequação**.” (CANARIS, 2002, p. 18) (grifos nossos)

capacidade contributiva<sup>14</sup>. Tal princípio determina que a condição econômica do contribuinte deva ser analisada na criação da lei que institui o tributo, obrigando o legislador a escolher fatos signos presuntivos de riqueza, logo só poderá ser obrigado a entregar dinheiro aos cofres do erário, aquele que estiver em condições econômicas para contribuir.

Ainda assim, a igualdade material também deverá ser obedecida no momento da aplicação da exação devida e seu respectivo *quantum*, uma vez que a carga tributária está vinculada à proporção da riqueza representada no fato jurídico tributário, devendo ser considerada a capacidade contributiva subjetiva ou relativa.

Observe-se que não basta a eleição de fatos signos presuntivos de riqueza para se respeitar a igualdade e a capacidade contributiva, também é necessário que no caso concreto, quando ocorrido o fato gerador, seja mensurado qual foi a intensidade da riqueza apresentada, sob pena de se tributar isonomicamente aqueles que estejam em situações que tenham diferentes relevâncias econômicas.

Assim, por exemplo, o comerciante que realiza uma operação de circulação de mercadoria (fato signo presuntivo de riqueza) e recebe R\$ 500,00, não pode pagar a título de ICMS o mesmo valor que um outro que tenha vendido outra mercadoria ao preço de R\$ 5.000,00.

O mecanismo pelo qual é garantido que o ônus suportado seja proporcional à riqueza apresentada no fato gerador é a base de cálculo, pois através desta poder-se-á medir exatamente o conteúdo econômico do fato gerador. O critério quantitativo do conseqüente tributário é composto por base de cálculo e alíquota, assim, encontra-se o *quantum* devido aplicando-se uma alíquota sobre a base de cálculo. Esta última deverá ser verificada caso a caso para que se determine a capacidade contributiva relativa ou subjetiva do contribuinte<sup>15</sup>.

Nesta linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho:

No terreno do direito tributário, a igualdade impositiva está irremediavelmente ligada ao conteúdo econômico dos fatos escolhidos pela lei, que são comeditos pela entidade que conhecemos por base de cálculo. A simples contingência de um êxito do mundo físico não ter qualquer atributo

---

<sup>14</sup> Consectário, no âmbito do Direito Tributário, do princípio da igualdade material.

<sup>15</sup> Ressalte-se que há na doutrina quem defenda que a adoção de alíquotas fixas aplicadas às diferentes bases de cálculo não seria suficiente para se respeitar a capacidade contributiva, devendo a alíquota ser progressiva em razão da base cálculo. Ver Roque Antonio Carraza, (2005a; p. 84-88)

apto para quantificá-lo já diz de sua imprestabilidade para fins impositivos, visto que o cânone da igualdade é um imperativo constitucional, que ficará tolhido à minguada da possibilidade de seleção de um dado capaz de avaliá-lo na sua intensidade (CARVALHO, 2005, p. 341)

Demonstrada a necessidade de que a hipótese de incidência eleja fatos com conteúdo econômico e que este conteúdo econômico deve ser analisado na quantificação do valor devido a título de tributo, não se pode obter outra conclusão que não seja a de que a tributação de fato ainda por existir ofende, nitidamente, o princípio da capacidade contributiva, tanto no aspecto objetivo como no relativo.

Ofende a capacidade contributiva objetiva ou absoluta porque a vantagem patrimonial ainda não resta caracterizada. A tributação do “fato gerador presumido” é a tributação do vazio, a fase preliminar eleita como “fato tributável” não apresenta conteúdo econômico sobre qual o Estado possa cobrar o tributo.

Assim, por exemplo, no âmbito do ICMS, o conteúdo econômico apresentado pela hipótese de incidência é a ocorrência da transferência mercantil, pois, neste momento, há o recebimento, pelo alienante da mercadoria, do preço pago pelo adquirente. Somente a operação de circulação de mercadoria apresenta relevância econômica capaz de fundamentar a cobrança do tributo, portanto apenas no momento em que esta é concretizada é que o contribuinte possui a capacidade contributiva.

Por conseguinte, antes de ocorrido o fato signo presuntivo de riqueza que fundamenta a exigência do tributo, no caso do ICMS a operação de circulação de mercadoria, não está verificada a capacidade contributiva objetiva ou absoluta.

Neste sentido, Luis Cesar Souza de Queiroz:

**O Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva** (que é um complemento do aspecto *declaração prescritiva* descrito no antecedente da norma constitucional de produção normativa que dispõe sobre a criação da norma impositiva de imposto) **exige** (condiciona, limita, restringe, o conteúdo da referida declaração) **que**: a **norma impositiva de imposto** descreva, no aspecto material do **antecedente**, um comportamento de um sujeito de direito que denote sinal (signo) de riqueza pessoal (que tenha um sujeito de direito como titular desta riqueza) e prescreva, em seu **conseqüente**, uma relação jurídico-formal, onde o sujeito de direito (sujeito passivo, contribuinte) que for titular da riqueza pessoal descrita pelo critério material do antecedente (somente ele) será obrigado a entregar (“Op”) parte (alíquota) daquela riqueza (base de cálculo) ao Estado (sujeito ativo).

Portanto, a *norma impositiva de imposto* só pode prescrever que um sujeito de direito (contribuinte) terá a obrigação de entregar dinheiro (parte da riqueza pessoal), **se e quando** (condição) o comportamento deste mesmo sujeito de direito (que ostente sinal de riqueza) ocorrer, efetivamente, no mundo fenomênico. (QUEIROZ, 1998, p. 243) (grifos no original).

No VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em setembro de 1993, em São Paulo, concluiu-se, de forma unânime, no mesmo sentido:

Alguém somente manifesta capacidade de contribuir para os gastos públicos quando realizar o fato gerador do tributo. O parágrafo 7º, do artigo 150 da C.F., fere, pois, o princípio da capacidade contributiva, ao presumir como gerador um fato que ainda não ocorreu. (IDEPE, p. 176)

Ainda assim, a substituição tributária para frente também não observa a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, pois se o fato não se realizou não há, ainda, base de cálculo que possibilite a sua aferição. Frise-se que, na substituição tributária para frente, a base de cálculo é estimada através da pauta fiscal.

Entretanto, não se pode exigir um tributo com fundamento em uma base de cálculo que não seja real e sim presumida ou arbitrada, sob pena de se negar a materialidade da hipótese de incidência. No caso do ICMS, por exemplo, a base de cálculo é o valor cobrado pela transferência da mercadoria, logo, utilizar-se outra base de cálculo que não seja o valor da operação de circulação de mercadoria seria, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho<sup>16</sup>, infirmar a materialidade da hipótese de incidência<sup>17</sup>.

Deve-se zigar que a capacidade contributiva que se está referindo aqui é a do contribuinte substituído, pois é ele quem suporta o encargo financeiro do tributo, devendo o substituto apenas repassar o tributo para o Estado.

Nada obstante o exposto, há quem sustente que a substituição tributária para frente, no âmbito do ICMS, não ofende a capacidade contributiva porque este imposto é suportado pelo consumidor final, contribuinte de fato.

Neste sentido, Marco Aurélio Greco:

**Não** há ofensa à capacidade contributiva na cobrança antecipada do ICMS porque o valor arbitrado é fixado mediante levantamentos específicos em

---

<sup>16</sup> Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 335): “Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.”

<sup>17</sup> Em razão disso, há na doutrina quem defenda que o instituto da substituição tributária para frente, na realidade atribui competência para o legislador criar novas de hipóteses de incidência tributária, Eurico Santi (2005 p. 579-552).

relação a cada produto que vier a ser submetido ao regime de antecipação. Outrossim, o ICMS vai onerar, em última análise o consumidor final da mercadoria (GRECO, 2005, p. 83-84) (grifo nosso)

Seguindo a mesma linha, o trecho do voto (vencedor) proferido pelo Ministro Ilmar Galvão no RE 213.396:

Não há falar-se, portanto, em violação da capacidade contributiva, visto que nos impostos indiretos, como no ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor que é considerada. (STF, RE 213.396, Min Rel. Ilmar Galvão, voto do relator)

Contudo, tais argumentos não devem ser acolhidos, porquanto fundados em considerações de caráter eminentemente econômico. Contribuinte de fato é categoria estranha ao universo jurídico e a repercussão econômica não interessa para a Ciência do Direito<sup>18</sup>.

Não se pode alegar que a capacidade contributiva está preservada pelo simples fato de que o ônus do tributo é repassado para o consumidor final, pois a repercussão econômica é mecanismo que atende às oscilações do mercado e, por conta disto, não pode ser invocado para justificar uma ofensa a uma garantia individual do contribuinte que é o respeito à capacidade contributiva.

Outrossim, a pauta fiscal também não pode servir de fundamento para a legitimação do instituto em comento, pois é garantido ao contribuinte ser tributado na exata medida da relevância econômica do fato gerador praticado.

Por todo o exposto, resta claro que a tributação com antecipação do fato gerador ofende ao princípio da capacidade contributiva, tanto por tributar situação sem relevância econômica (aspecto objetivo ou absoluto), como por calcular o *quantum* devido mediante valores estranhos à efetiva base de cálculo do fato jurídico tributário (aspecto relativo ou subjetivo).

## **COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Ainda assim, há de se perceber que a utilização da substituição tributária para frente no âmbito dos impostos acaba por violar a competência outorgada aos entes

---

<sup>18</sup> Vide Alfredo Augusto Becker (1989, p. 533-535).

tributantes, pois permite a instituição de tributo com critério material diferente do que é estabelecido no arquétipo constitucional.

Assim, por exemplo, no caso do ICMS (tributo em que o instituto sob análise é mais utilizado), a competência outorgada aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS, encontra-se prevista no art. 155, inciso II, da Constituição.

Observe-se que o dispositivo constitucional abarca mais de um critério material, todavia, é pertinente ao presente estudo tão somente a primeira materialidade: “operações relativas à circulação de mercadorias”. Estas correspondem às vendas mercantis, assim, em regra, toda vez que for realizado uma transação comercial em que se transfira uma mercadoria, é cabível a cobrança do ICMS.

Neste sentido, Roque Antonio Carraza (2005b, p.36): “Assim, este ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade”.

Observe-se que as normas de competência tributária dos impostos são estabelecidas em razão da materialidade, de modo que o constituinte estabeleceu sobre quais supostos fáticos é possível instituir a exação. Ao fazer isso, o constituinte cingiu o legislador ordinário na eleição das hipóteses de incidência tributária.

Isto se depreende dos ensinamentos de Roque Antonio Carraza:

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, a lei apontou a hipótese de incidência possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional. (CARRAZA, 2005a, p. 479-480)

Logo, há de se observar que, no caso do ICMS, a competência outorgada é exclusivamente sobre as operações de circulação de mercadoria, assim, o legislador ordinário está cingido a instituir o imposto apenas sobre a transação mercantil.

A par do exposto, pode-se concluir que não assiste razão ao jurista Marco Aurélio Greco quando este assevera que a competência tributária é sobre o “ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias, até seu consumo final” (2005, p. 82), e que, por conseguinte, o § 7º do art. 150 da Constituição é uma limitação

constitucional ao poder de tributar (2005, p. 44), pois a faculdade, dada ao legislador, de instituir a cobrança do ICMS antes da ocorrência da operação de circulação de mercadoria é autêntica ampliação da competência tributária.

Corroborando com a tese esposada, a doutrina de Aires Barreto e Geraldo Ataliba:

É que, nesse aspecto, as referências constitucionais aos fatos tributáveis (arts. 153, 155 e 156) são **absolutamente insuperáveis**. Não é consentida nenhuma forma de apropriação pelo Poder Público, quanto ao patrimônio particular, se não diante da concreta, objetiva e material ocorrência do(s) acontecimento(s) mencionado(s) pela Constituição. (ATALIBA; BARRETO, 1989, p. 93) (grifos no original).

Destarte, verifica-se que a cobrança antecipada fere também a norma de competência tributária, pois não se outorgou ao ente tributante o poder de exigir o imposto antes da ocorrência do fato jurídico tributário.

### **CONSIDERAÇÕES FINAIS:**

1. O §7º no art. 150 da Constituição, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 3/93, tentou constitucionalizar a substituição tributária para frente, estabelecendo a possibilidade de se cobrar tributo sobre fato gerador ainda por ocorrer, desde que garantido a imediata restituição acaso o fato presumido não se configurasse.

2. O §7º do art. 150 da Constituição não configura uma limitação ao poder de tributar, pois antes dele não existia a possibilidade constitucional de se instituir tributos sobre fatos ainda por ocorrer. Portanto, este dispositivo aumentou o âmbito da competência tributária.

3. A antecipação do fato gerador ofende o princípio da estrita legalidade no seu consectário da tipicidade tributária, pois institui cobrança de tributo antes de configurado o fato jurídico tributário.

4. A cobrança de tributo por fato tributário presumido não respeita ao postulado da capacidade contributiva, no seu aspecto objetivo, pois a situação eleita como ensejadora da exação não representa relevância econômica.

5. A cobrança antecipada não tem como encontrar base de cálculo real e, por conseguinte, não observa a capacidade contributiva no seu aspecto subjetivo, pois não há como dimensionar a exata riqueza possuída pelo contribuinte.

6. A substituição tributária para frente proporciona ao Fisco, e somente a ele, extrema praticidade na fiscalização e arrecadação tributária, pois permite que este concentre sua fiscalização sobre certos e determinados contribuintes específicos. Por outro lado, o contribuinte se vê na desvantajosa situação de ter que arcar com a carga tributária de um fato que ainda não ocorreu, e que pode não ocorrer, calculada mediante estimativas que não têm como refletir a base de cálculo real do fato presumido.

7. O argumento de que, na substituição tributária para frente aplicada no âmbito do ICMS, a capacidade contributiva é preservada em razão de que o tributo é indireto e, portanto, o seu ônus é transferido ao contribuinte de fato (consumidor final), deve ser descartada porque está fundamentado em conceitos exclusivamente econômicos. Para a ciência do Direito não interessa a repercussão econômica do tributo, a qual tem variação de acordo com as leis do mercado, só interessa ao mundo forense a repercussão jurídica do tributo (que está relacionada com a retenção ou percepção realizada pelo substituto). Ademais esta repercussão jurídica não tem como garantir a obediência ao postulado da capacidade contributiva na tributação com antecipação do fato gerador, pois não existirá, ainda, riqueza sobre o qual o substituto possa ter influência para se apoderar de uma parcela e repassar o tributo ao Fisco.

8. O art. 1º da Emenda Constitucional nº 3/93, que inclui o §7º no art. 150 da Constituição, é inconstitucional porque implica na abolição de direitos e garantias fundamentais do contribuinte (art. 60, § 4º, IV, da Constituição) quais sejam, legalidade e tipicidade tributárias e respeito à capacidade contributiva. Logo, mesmo depois da adição do § 7º do art. 150 da Constituição, a substituição tributária para frente continua sendo inconstitucional.

9. A decisão do STF pela constitucionalidade da substituição tributária para frente reflete nítida decisão política decorrente da praticidade na fiscalização e arrecadação tributárias que o instituto proporciona.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1992
- \_\_\_\_\_. Emenda 3/93 (À Constituição de 1988): **Revista Trimestral de Direito Público** n. 4, 1993, p. 172-175
- \_\_\_\_\_; BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária: **Revista de Direito Tributário** n. 49, jul/set, 1989, p. 73-96
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Cejus, 1998
- CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 3. ed. trad. por A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005a
- \_\_\_\_\_. **ICMS**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005b
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 2 ed. São Paulo: Saraiva: 1999
- CHIESA, Clélio. **ICMS Sistema Constitucional Tributário – Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTR, 1997
- COELHO, Sacha Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005
- \_\_\_\_\_. Princípio da Legalidade como Princípio Fundante dos demais Princípios Tributários: ATALIBA, Geraldo; DÓRIA, A. R. Sampaio. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 09-26
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMAN, Gerd Willi. **Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual**. Belém: CEJUP, 1983, p. 43-75
- FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999

- \_\_\_\_\_. **Introdução ao Direito Tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993
- GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2005
- IDEPE, Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial. VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário (Setembro de 1993 - São Paulo). **Revista de Direito Tributário** n. 62, p. 169-177
- JARACH, Dino. **O Fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo**. trad. por Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986
- MALERBI, Diva Prestes Marcondes. Legalidade: ATALIBA, Geraldo; DÓRIA, A. R. Sampaio. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 68-77
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária sem Fato Gerador Real – Imposição Confiscatória – Lei Complementar nº 87/96 – Inconstitucionalidades: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 22, jul/1997, p. 77-85
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, Tomo I. 1 ed. atual. por Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 1999
- QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998
- ROTHMAN, Gerd Willi., O Princípio da Legalidade Tributária: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMAN, Gerd Willi: **Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual**. Belém: CEJUP, 1983, p. 77-120
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS – Mercadorias: Direito ao Crédito – Importação e Substituição: **Curso de Especialização em Direito Tributário**. (coord.) SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 535-552
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1975
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2000
- VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributário**. trad. por Roque Antonio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980
- XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978