

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

PAULO KOTO

ICMS: ASPECTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”

São Paulo  
2013

PAULO KOTO

ICMS: ASPECTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu, Especialização em Direito Tributário, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

São Paulo  
2013

PAULO KOTO

ICMS: ASPECTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu, Especialização em Direito Tributário, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Nota \_\_\_\_\_

São Paulo, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Professor

\_\_\_\_\_  
Professor

Agradeço a todos que de forma direta colaboraram para o meu crescimento intelectual, em especial a professora e monitora do IBET Rosana Oleinik Pasinato, pelo apoio e encorajamento contínuo nos estudos.

## RESUMO

O presente estudo tem por escopo analisar a importância do conhecimento sobre as operações jurídicas tributárias, especificamente sobre substituição tributária “para frente”. Este estudo inicia com noções de direito positivo, ciência do direito e norma jurídica. O capítulo seguinte é dedicado a determinar a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de incidência tributária do ICMS. Este estudo também analisa a competência impositiva dos entes políticos, a definição de princípios e as principais espécies contidas na Constituição Federal. No último capítulo é analisado a sujeição passiva e suas espécies contribuinte e responsável tributário. O trabalho também dedica a conceituar substituição tributária e suas espécies. Por fim, o estudo tem o objetivo de demonstrar que a substituição tributária viola os princípios constitucionais. O objetivo deste trabalho é a transmissão de conhecimentos a respeito da substituição tributária “para frente”, esta operação comumente utilizada e que poucas pessoas conhecem.

Palavra-Chave: ICMS, Princípios, Sujeição Passiva, Substituição Tributária, Inconstitucionalidade.

## ABSTRACT

The present study aims to analyse the importance knowledge about the legal transactions tax, specifically for tax substitution "forward". This study begins with notions of positive law, science of law and legal rules. The next chapter is dedicated to determine the tax incidence matrix rule and Brazilian the Service and Merchandises Circulation Tax (ICMS) incidence matrix rule. This study also examines the power of imposing political entities. This task presents the principles and definition of the main species contained in the Federal Constitution. In the last chapter is analyzed the method known in Brazilian law as passive subjection and its species taxpayer and responsible tax. The work also dedicated to conceptualize tax substitution and its species. Finally, the study aims to demonstrate that the method known in Brazilian law as tax substitution "forward" violates the constitutional principles. The objective of this work is the transfer of knowledge about the tax substitution "forward", this operation commonly used and that few people know.

Keyword: ICMS, Principles, Passive Subjection, Tax Substitution, Unconstitutionality.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	7
CAPITULO I – NOÇÕES DE TEORIA GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO .....	9
1.1 Direito Positivo e Ciência do Direito .....	9
1.2 Norma Jurídica .....	10
CAPITULO II – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	11
2.1 Regra Matriz de Incidência Tributária .....	11
2.2 Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS.....	12
CAPITULO III – CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	14
3.1 Competência Impositiva.....	14
3.2 Princípios.....	14
3.3 Princípios Constitucionais.....	15
3.3.1 Princípio da Igualdade.....	15
3.3.2 Princípio da Capacidade Contributiva.....	16
3.3.3 Princípio da Não Cumulatividade .....	17
3.3.4 Princípio da Legalidade.....	17
3.3.5 Princípio da Estrita Legalidade ou Tipicidade Tributária .....	18
3.3.6 Princípio do Não-Confisco.....	18
3.3.7 Princípio da Segurança Jurídica .....	19
CAPITULO IV – SUJEIÇÃO PASSIVA .....	21
4.1 Sujeição Passiva .....	21
4.2 Contribuinte e Responsável Tributário.....	22
4.3 Substituição Tributária .....	24
4.4 Substituição Tributária “para frente” .....	25
4.5 Tributação por fato futuro .....	26
4.6 Violação aos princípios constitucionais .....	27
CONCLUSÃO .....	32
BIBLIOGRAFIA.....	37

## INTRODUÇÃO

No cotidiano, nos deparamos com diversas operações jurídicas, das quais são utilizadas de maneira corriqueira sem qualquer observação quanto sua relação com a Constituição.

Como se sabe a tributação é meio pelo qual o Estado arrecada recursos indispensáveis para alcançar seus objetivos, prover o estabelecido pelo legislador como fundamental na Constituição.

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é um dos tributos que realiza essa função arrecadativa para o Estado provendo na medida das riquezas de cada contribuinte.

Com o advento da Emenda Constitucional 03/93, criou-se o instituto da substituição tributária “para frente” do ICMS. Nos tempos atuais, é uma das operações mais frequentes realizadas pelas instituições privadas, facilitando a fiscalização e exigência do tributo.

Porém, mesmo sendo uma das operações mais utilizadas, pouco se sabe a respeito da substituição tributária “para frente” no ICMS em relação a Constituição. Assim sendo, tem-se como tema para o presente trabalho: ICMS – aspectos de inconstitucionalidade da substituição tributária “para frente”.

Diante do exposto acima, demonstrado a relevância do tema e aos problemas levantados, mostra-se importante a realização da pesquisa no campo da substituição tributária “para frente” do ICMS.

O objetivo do presente trabalho é transmitir conhecimento, e iniciará noções introdutórias ao direito positivo e a ciência do direito.

Neste primeiro ponto trará a definição de direito positivo e ciência do direito, o seu objeto de estudos e suas diferenças.



Após este estudo passará a abordar a norma jurídica e sua definição. Veremos também a definição de norma jurídica em sentido estrito e norma jurídica em sentido amplo e suas estruturas.

Em seguida, abordará a Regra Matriz de Incidência Tributária e sua definição. Discursaremos a respeito sobre sua estrutura e a respeito do antecedente e consequente. Abordará também os critérios formadores do antecedente da norma e os critérios integrantes do consequente da Regra Matriz de Incidência Tributária.

No tópico seguinte mencionará sobre a Regra Matriz de Incidência Tributária especificamente do ICMS. Versará sobre a construção a partir da Constituição de cada RMIT do ICMS.

Sequencialmente versará a respeito da competência impositiva instituída pela Constituição Federal e suas delimitações. Discursará sobre princípios, sua definição, hierarquia e função. E finalmente abordará a respeito dos principais princípios constitucionais como princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva, princípio da não cumulatividade, princípio da legalidade, princípio da estrita legalidade (ou tipicidade tributária), princípio do não-confisco e o princípio da segurança jurídica.

Em seguida mencionará a respeito da sujeição passiva e sua definição, bem como sobre o contribuinte e o responsável tributário; definição, diferença e hipóteses. Discursará sobre a substituição tributária, definindo-a e apresentando suas espécies. Abordará a substituição tributária “para frente” do ICMS e a tributação por fato futuro.

Finalmente o estudo será concluído analisando a substituição tributária “para frente” do ICMS e a violação aos princípios constitucionais. Observará a cada um dos princípios constitucionais e como é afrontado em cada um deles.

A necessidade do estudo em questão pode ser considerada na medida em que irá demonstrar a importância da instrumentação da pesquisa científica melhorando a produtividade do aluno e a qualidade de suas produções.

## CAPITULO I – NOÇÕES DE TEORIA GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO

### 1.1 Direito Positivo e Ciência do Direito

Ao estudar o direito, nos deparamos com dois tipos de linguagem: o direito positivo e a ciência do direito. Sendo que cada uma destas linguagens apresenta peculiaridades próprias.

O direito positivo é vertido em linguagem prescritiva. Esta linguagem tem o objetivo de disciplinar o comportamento humano, ou seja, as suas relações intersubjetivas. Enquanto que a Ciência do Direito descreve as proposições que visam ordenar estas relações intersubjetivas, ou seja, utiliza uma linguagem descritiva e tem como objeto de estudo o direito positivo.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Por isso, não é demais enfatizar que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação<sup>1</sup>.

O direito positivo, objeto da ciência do direito, tem proposições estruturadas sob forma de hipótese-condicional. Apresenta um antecedente e um conseqüente e este conseqüente expressa o modal obrigatório, proibido e permitido. Permite contradições devido a suas valências serem validade ou não validade.

Quanto a Ciência do Direito, as proposições relacionam-se na forma “S é P”, onde o modal de P apresenta como necessário e possível. Neste caso não se admite contradições e suas valências são verdade e falsidade.

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. Pg. 02

## 1.2 Norma Jurídica

Nos termos de Paulo de Barros Carvalho “a norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos de direito positivo”<sup>2</sup>.

A partir da leitura acima entendemos que normas são construções mentais criadas pelo interprete a partir da leitura dos textos do direito positivo, podendo designar tanto proposições não estruturadas quanto mensagens deonticamente estruturada.

Para distinguir uma da outra, Paulo de Barros Carvalho utiliza-se das expressões norma jurídica em sentido amplo, designando os textos de lei e seus significados isolados; e normas em sentido estrito, para descrever as significações criadas a partir de uma composição de enunciados do direito positivo, estruturados na forma hipotético-condicional, com sentido completo<sup>3</sup>.

Norma em sentido estrito, como relata Aurora Tomazine de Carvalho, é o mesmo que dizer norma jurídica com significação deonticamente estruturada. Demonstrado pela formula “D(H→C)”, onde (H) é a hipótese que descreve o a situação de possível ocorrência; (C) o conseqüente que descreve a relação entre os sujeitos; “H” e “C” são ligados por um vínculo implicacional (→) deôntico (D)<sup>4</sup>.

Na hipótese temos a descrição de um evento possível de ocorrência no mundo fenomênico. No conseqüente temos critérios para identificar as pessoas envolvidas e o vínculo jurídico instituídos entre elas.

Através do acima exposto, a estrutura nos concede uma significação completa, podendo responder do tipo qual comando foi emitido pelo legislador ou qual a situação fática que a enseja, realizando uma comunicação bem sucedida.

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., pg. 08

<sup>3</sup> CARVALHO Paulo de, Barros. op. cit., pg. 236

<sup>4</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009. Pg. 270

## CAPITULO II – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

### 2.1 Regra Matriz de Incidência Tributária

A norma jurídica em sentido estrito é a construção mental criada a partir dos enunciados do direito positivo, estruturado na forma hipotético-condicional, com sentido completo.

Esta deve estar estruturada por duas proposições (antecedente normativo e consequente ou tese) e um conectivo condicional ou vínculo implicacional. Esta estrutura permite a transmissão de uma mensagem para uma comunicação bem sucedida.

A norma jurídica que delimita a amplitude da incidência tributária é a norma jurídica tributária em sentido estrito, também denominada de regra matriz de incidência tributária.

Como diz Paulo de Barros Carvalho, esta se diferenciam das demais normas por:

incidir em determinada região do social, marcada por acontecimentos economicamente apreciáveis que são atrelados a condutas obrigatórias da parte dos administrado, e que consistem em prestações pecuniárias em favor do Estado-administração<sup>5</sup>.

O antecedente normativo ou hipótese da norma são enunciados em que descrevem um evento que o legislador escolheu como signo presuntivo de riqueza. E para prever este fato do mundo real-social é dado critérios para que possa ser reconhecido na sua concretização. Estes critérios são o núcleo de um evento conjuntamente com o tempo e o espaço em que ocorrem.

Podemos dizer que na hipótese normativa temos o critério material, onde há referência de um comportamento humano condicionado no tempo e espaço. O critério espacial são os indícios do local em que o evento a ser transformado em fato jurídico deverá acontecer. E o critério temporal são as informações que nos permite identificar o momento que ocorre o fato descrito.

---

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. Pg. 604.

Quanto ao conseqüente ou tese, em conseqüência da ocorrência do fato jurídico, tem a função de determinar os critérios do vínculo jurídico oposto entre as pessoas envolvidas.

O conseqüente da regra matriz de incidência tributária possui os critérios pessoal e quantitativo. O critério pessoal identifica os sujeitos da obrigação tributária, instituídos a partir da constituição do fato jurídico. O critério quantitativo é aquele que através do binômio base de cálculo/alíquota, torna possível definir a quantia exata devida a título do tributo.

## 2.2 Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS

Como dispõe a Constituição Federal, em seu art. 155, inciso II:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - 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 partir deste enunciado Constitucional, podemos constriuir três regras matrizes do Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços. Estes enunciados trazem três critérios materiais do antecedente da norma.

- a. Realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b. Prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c. Prestar serviço de comunicação, ainda que a prestação se inicie no exterior.

Na primeira hipótese temos operações sobre circulação de mercadorias. Surge a obrigação de forma que só será tributado após a ocorrência de operação mercantil. Esta deve ser finalizada com a transferência de titularidade da mercadoria.

Com isto se exclui diversas hipóteses como a mera circulação física de mercadorias ou a saída de mercadoria para uma filial ou quando esta retorna ao remetente.

Na prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, seu fato imponible é a prestação, de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, a terceiro, com conteúdo econômico, em caráter negocial.

Assim, o transporte de pessoas, mercadorias e valores, sob regime de direito privado, com conteúdo econômico, estão sujeitos a tributação do ICMS. Exclui-se, no entanto, a prestação de transporte realizada dentro do mesmo município. Sendo este passível de tributação por meio do ISS.

No que refere a prestação de serviços de comunicação, este ocorre a partir de um negócio jurídico, sob regime de direito privado, e quando um serviço de comunicação for prestado de forma efetiva.

A hipótese subsume a norma quando se executa o contrato oneroso de prestação de serviço de comunicação, onde um tomador, utilizando-se de serviços do prestador, troca mensagens com um terceiro identificado.

## CAPITULO III – CONSTITUIÇÃO FEDERAL

### 3.1 Competência Impositiva

Toda manifestação estatal encontra fundamento de validade na Constituição Federal. Na ordem jurídica, em sua estrutura hierarquizada, a Constituição situa-se no nível mais elevado.

Esta ocupação na escala hierárquica faz com que todas as manifestações legislativas estatais sejam com ela compatíveis, sendo que sua desobediência ultrapassa o campo de competência imposta.

A competência tributária é a aptidão de criar tributos conferidos pela Constituição a determinados entes políticos. Esta competência habilita não só às pessoas políticas a tributar como também a majorar, isentar ou não tributar.

A Carta Magna, em matéria tributária, tratou de delimitar de forma exaustiva, as áreas que os entes políticos podem atuar. Estabeleceu limites ao poder de tributar do legislador infra-constitucional para assegurar direitos e garantias fundamentais ao contribuinte.

Assim, o legislador ordinário deve observar os critérios impostos pela Constituição Federal quanto a liberdade de cada ente político para criar normas jurídicas que dizem respeito a tributos de sua competência, pois é no texto Constitucional que encontramos o arquétipo da norma-padrão de incidência.

### 3.2 Princípios

Princípio nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello:

É 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.<sup>6</sup>

Hierarquicamente superiores, os princípios constitucionais assumem grande importância no ordenamento jurídico, pois estes asseguram a observância de direitos fundamentais, sendo fundamento de validade para normas inferiores e onde estas retiram seu alcance, finalidade e conteúdo.

Quando nos referimos a princípios queremos aludir a normas que estabelecem diretrizes valorativas ou a normas com finalidades, ou seja, o conteúdo desejado para atingir o estado ideal das coisas.

A carga valorativa diferencia com a norma com finalidade, uma vez que seu conteúdo é subjetivo e estando no campo da subjetividade cada sujeito tem ideia diferente referente a valores.

Como finalidade ou limites objetivos são postos para atingir o estado ideal das coisas, ou seja, certo fim. Faz com que seja tomado determinado comportamento para almejar determinada meta. Estes são de apreciação imediata.

Para exemplificar os limites objetivos temos o princípio da anterioridade. Basta o confronto entre o evento e o veículo de linguagem que introduziu a norma jurídica no sistema de direito positivo que podemos verificar se houve ou não confronto a este princípio.

### 3.3 Princípios Constitucionais

#### 3.3.1 Princípio da Igualdade

Está esculpido no art. 5º, caput, da Constituição.

---

<sup>6</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. Pg. 966



Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Consubstancia este princípio em uma limitação aos órgãos de atividade legislativa, pois este deve gerir disposições iguais a situações idênticas ao mesmo tempo em que deve gravá-las de acordo com as diversidades. É um princípio com forte carga axiológica, o que torna difícil precisar o seu conceito.

Desta forma pessoas que estão no mesmo nível, mesma situação devem ser tratadas da mesma forma, assim como as pessoas que se encontrem em situações distintas devem ser tratadas de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam.

### 3.3.2 Princípio da Capacidade Contributiva

Como dito anteriormente, princípios são normas que servem de base para o ordenamento jurídico, com alto valor axiológico dada por uma sociedade, que limitam o campo de atuação do legislador ordinário para que se alcance um determinado fim. Neste sentido o princípio da capacidade contributiva em nada difere com o princípio da igualdade.

Com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado, mas ambos não se confunde, uma vez que o ultimo é um princípio é autônomo e encontra guarida no art. 145, §1º da Constituição Federal.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º - 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.

O princípio da capacidade contributiva impõe que seja observado, quando da instituição do tributo, a capacidade de cada pessoa tem para contribuir aos cofres públicos.

O tributo tem como uma de suas funções de arrecadar valores para os cofres públicos para manutenção do Estado para que este possa atingir seus fins. Para sustentar estas

despesas de toda coletividade é repassada ao contribuinte através do tributo e este contribui de acordo com sua capacidade para suporta-lo.

Esta arrecadação só pode ser investida em fatos que manifestem signo presuntivo de riqueza. Esta manifestação se apresenta como o fato circulação de ativos (serviços, mercadorias, etc.). Na relação intersubjetiva, aquele que manifesta o signo presuntivo de riqueza é quem será escolhido pela norma jurídica como o sujeito de quem se retirará parcela do patrimônio para o Estado.

### 3.3.3 Princípio da Não Cumulatividade

Esculpido no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal, este relata:

Art. 155. (...)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza:

Técnica pela qual o contribuinte *de iure* (i) transfere ao adquirente da mercadoria ou ao fruidor do serviço de transporte transmunicipal e de comunicação o ônus financeiro do imposto que adiantará ao Estado (ou ao Distrito Federal) e (ii) se credita do imposto que suportou em suas aquisições, e que lhe foi transferido por seu fornecedor.<sup>7</sup>

Podemos verificar que a Constituição Federal dá o direito ao contribuinte de abater o montante devido nas operações anteriores.

Institui-se o direito subjetivo em que o contribuinte é credor na relação por ocasião da observância do valor do imposto nas operações ou prestações antecedentes.

### 3.3.4 Princípio da Legalidade

Este contido de forma expressa no art. 5º, II.

---

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. Pg 382

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

O principal objetivo do direito é normatizar condutas através da criação de direitos e impondo obrigações por meio de lei. Apenas assim pode surgir direitos subjetivos como deveres correlatos.

Isto impede que pela força se resolvam as divergências, conflitos e as lides, estabelecendo condutas que são desejadas e tidas como justas, sendo operacionalizadas pela aplicação de sanções pelo descumprimento.

### 3.3.5 Princípio da Estrita Legalidade ou Tipicidade Tributária

Vimos de forma genérica o princípio da legalidade. Especificamente sobre matéria tributária está expresso no art. 150, I, da Constituição Federal.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

A partir do direito positivo podemos dizer que as regras matrizes que instituem tributos devem ser descritas por lei. E é por meio de lei também que as pessoas políticas de direito público aumentam a base de cálculo ou a alíquota das regras matrizes já existentes.

Equivale dizer que o veículo introdutor ou lei, trará o fato impositivo do antecedente da norma jurídica tributária e os elementos que descrevem a relação obrigacional instituída no consequente da norma.

### 3.3.6 Princípio do Não-Confisco

Como já exposto, princípios são normas que servem de fundamento de validade para normas inferiores e estabelecem diretrizes valorativas.

O princípio do não confisco está consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Este dispositivo visa coibir a utilização do tributo com efeito de confisco, ou seja, que a incidência do tributo não seja de forma exagerada, atingindo um considerável montante do patrimônio. Isto geraria uma sensação de verdadeira punição, que é proibido pelo art. 3º do CTN.

Este princípio é carregado de alta carga axiológica, atuando fortemente no campo da subjetividade. Determinar o momento em que os efeitos do tributo entram no âmbito do confisco varia de acordo com as concepções de cada interprete.

Até hoje, doutrinadores e jurisprudência não superaram este obstáculo como diz Paulo de Barros Carvalho:

A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica.<sup>8</sup>

A finalidade implícita do legislador constituinte, acolhendo o princípio do não confisco, que o ente político que a Constituição Federal confere a competência impositiva, realize uma interpretação sistemática de outros princípios, editando normas de forma proporcional e moderada, não impedindo o exercício de atividades lícitas, tão pouco absorvendo parcela considerável do patrimônio, garantindo direitos individuais.

### 3.3.7 Princípio da Segurança Jurídica

Este princípio não está explícito no texto constitucional, mas uma interpretação sistêmica traz uma carga constitucional, para que concretize a justiça e sejam atingidos os objetivos do Estado.

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., pg. 161.

Paulo de Barros Carvalho conceitua segurança jurídica como:

Dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, mas no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta.<sup>9</sup>

Neste mesmo sentido Celso Antônio Bandeira de Mello:

Ora bem, é sabido e ressabido que a ordem jurídica corresponde a um quadro normativo proposto precisamente para que as pessoas possam se orientar, pois, de antemão, o que devem ou o que podem fazer, tendo em vista as ulteriores consequências imputáveis a seus atos. O Direito propõe-se a ensejar uma certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social.<sup>10</sup>

Os autores chegam a mesma definição de que o princípio da segurança jurídica objetiva estabelecer certa estabilidade, prevendo os efeitos jurídicos, através de coordenação de condutas humanas.

Este princípio é de hierarquia superior, e garante direitos individuais e suas garantias. É, pois, uma cláusula pétrea, não podendo ser revogado ou suprimido por Emenda Constitucional.

O princípio da segurança jurídica aplicado garante que apenas após a ocorrência real do evento descrito no fato imponível surja o tributo.

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., pg. 273.

<sup>10</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. op. cit., Pg. 124

## CAPITULO IV – SUJEIÇÃO PASSIVA

### 4.1 Sujeição Passiva

A relação jurídica, instituída no critério pessoal da regra matriz de incidência tributária, onde é definido o polo passivo da obrigação tributária, que realiza a hipótese de incidência do critério material, participando do fato jurídico tributário.

Conforme assevera Geraldo Ataliba:

o sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo.<sup>11</sup>

Em se tratando do Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, a Carta Magna traz as materialidades do antecedente da norma no art. 155.

A Constituição Federal traça apenas as materialidades do ICMS, e a partir desta norma, o legislador infraconstitucional tem a tarefa de compor a estrutura do critério pessoal no que tange ao sujeito passivo.

Como afirma o autor Alfredo Augustus Becker:

O legislador, ao estruturar a regra jurídica tributária, tem liberdade de escolher qualquer pessoa (física ou jurídica ou estatal) para sujeito passivo da relação jurídica tributária.<sup>12</sup>

A Constituição Federal impõe a competência para os entes públicos para definir o sujeito passivo da obrigação tributária, e de forma compatível com ela. Em seu artigo 146, inciso III, determina que a competência é de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária, no que

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

---

<sup>11</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. Pg. 86

<sup>12</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010. Pg. 298

Assim, o sujeição passiva é a relação constituída pela regra matriz, estruturada a partir da Constituição, em que informa através do critério pessoal passivo, o sujeito de direito descrito de forma geral pela Carta Magma e especificado por Leis Complementares, titular da riqueza pessoal delineado pelo critério material do antecedente, sendo que parte desta riqueza será entregue ao Fisco.

#### 4.2 Contribuinte e Responsável Tributário

Geraldo Ataliba refere-se a sujeito passivo como contribuinte e alude:

É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência.<sup>13</sup>

Contribuinte é o sujeito de direito informado pelo critério pessoal passivo do conseqüente da norma jurídica tributária, figurando no pólo passivo da relação jurídica tributária. Este possui relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário.

O contribuinte participa da relação passível de gerar a obrigação tributária, está ligado intimamente ao fato abstrato no antecedente da norma.

No Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, construímos o arquétipo da regra matriz de incidência tributária através do art. 155 da Constituição Federal e a partir das materialidades descritas podemos falar que o contribuinte de forma genérica será:

- a. A pessoa que pratique operações relativas à circulação de mercadorias;
- b. O prestador de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e;
- c. O prestador de serviço de comunicação.

No tocante ao responsável tributário, também referido como sujeito passivo indireto, é aquela pessoa que não tem relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário (do contrário seria contribuinte), mas que devido a normas jurídicas é trazido para compor a relação jurídica para responder a pretensão.

---

<sup>13</sup> ATALIBA, Geraldo. op. cit., pg. 86.

O instituto da sujeição passiva indireta é utilizado para evitar sonegações e facilitar a fiscalização pelo Estado. Diante disto, ocorrido o fato imponible, a lei coloca sujeito que está indiretamente relacionado ao fato sujeito a incidência para realizar o recolhimento do tributo no lugar do contribuinte.

A responsabilidade tributária admite duas hipóteses: a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição.

Na responsabilidade por transferência, a obrigação de pagar o tributo, após sua instituição contra o sujeito passivo direto (contribuinte), em virtude da ocorrência de fato posterior, prestigiado pela lei, transfere para o sujeito passivo indireto.

As hipóteses de responsabilidade por transferência são três, conforme relatado abaixo:

- a. Solidariedade: espécie de responsabilidade que constitui situação em que duas ou mais pessoas sejam devedoras simultaneamente. Aplicando o caso ao ICMS temos o exemplo do transportador ser solidário em relação à mercadoria negociada durante o transporte, ou à mercadoria aceita para despacho ou transporte sem documento.
- b. Sucessão: situação em que o dever de pagar o tributo é transferido para outro sujeito devido ao desaparecimento do devedor original. No ICMS podemos citar o caso em que a incorporadora assume a dívida relativa ao imposto da pessoa jurídica incorporada.
- c. Responsabilidade: caso em que a lei tributária, em virtude do não pagamento pelo sujeito passivo direto, responsabiliza outra pessoa pelo pagamento. Expondo o caso ao ICMS podemos aludir a hipótese do depositário que se sujeita ao tributo referente às mercadorias depositadas sem nota fiscal.



A responsabilidade por substituição é a hipótese em que, por determinação legal, o dever de pagar o tributo surge na pessoa do sujeito passivo indireto. Explicitaremos mais a frente sobre este instituto.

#### 4.3 Substituição Tributária

Nas Palavras de José Eduardo Soares de Mello “trata-se de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte”.<sup>14</sup>

Assim, como já relatado, a responsabilidade por substituição é aquela que em decorrência de lei, a obrigação de pagar o tributo nasce em nome de terceira pessoa que está juridicamente relacionada com o contribuinte. O substituto tributário é aquele que em virtude de determinação legal, fica no lugar do contribuinte assumindo a responsabilidade pela obrigação tributária.

A terceira pessoa não realizou o fato imponível, pois do contrario seria contribuinte, mas possui alguma vinculação com este fato.

Apenas aquele que realiza o fato imponível deve ter seu patrimônio atingido em decorrência da tributação. Diante disto, o substituto deve ter o direito de reaver o valor pago do substituído de forma ágil e efetiva. Caso não haja ressarcimento, o sujeito passivo indireto estará pagando tributo que pertencente a outra pessoa. Isto afronta princípios como a capacidade contributiva e a segurança jurídica.

A substituição tributária no ICMS, no entanto, é possível a exigência de terceiro não realizador do fato passível de incidência e, muitas vezes é exigido por antes mesmo da ocorrência da hipótese de incidência. Estas situações são realizadas objetivando maior praticidade na fiscalização e exigência do tributo. Contudo realizar tais hipóteses é afrontar princípios constitucionais conforme veremos mais adiante.

---

<sup>14</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 12 ed., São Paulo: Dialética, 2012. pg. 207.

A substituição tributária ainda se subdivide em: a. substituição tributária “para trás” e b. substituição tributária “para frente”.

A substituição tributária “para trás” consiste no procedimento arrecadatário, onde a lei estabelece que haverá uma postergação no pagamento do tributo, sendo recolhido pelo substituto, em nome do substituído, na operação jurídica subsequente. Este substituto recolherá o valor de duas operações: a própria e a que antecedeu.

Isto represente um verdadeiro diferimento no recolhimento do tributo, pois apenas retarda o pagamento para a etapa seguinte da cadeia de operações jurídicas.

A substituição tributária “para frente” parte da suposição de que ocorrerá a operação jurídica seguinte na cadeia e por garantia e comodidade na arrecadação, validaria a cobrança antecipada na operação jurídica antecedente.

#### 4.4 Substituição Tributária “para frente”

Com o advento da Emenda Constitucional 3/93, foi introduzido ao art. 150 da Constituição Federal o seguinte texto:

Art. 1.º Os dispositivos da Constituição Federal abaixo enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

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.

Este artigo permitiu que a realização da modalidade de substituição tributária “para frente”, cujo objetivo é o pagamento do tributo oriundo da hipótese de incidência praticado pelo contribuinte, bem como o pagamento do tributo originado do fato imponible que ocorrerá na próxima operação, ou seja, adianta-se o valor do tributo cuja hipótese de incidência ainda não ocorreu.

Antecipadamente, o legislador define um sujeito passivo de uma obrigação não ocorrida, devendo esta pessoa recolher determinado valor, considerado tributo, relativo a uma operação que se presume que será realizada no futuro, por outros contribuintes.

Assevera Geraldo Ataliba:

Há responsabilidade tributária, sempre que, pela lei, ocorrido o fato imponible, não é posto no polo passivo da obrigação consequente (na qualidade de obrigado tributário, portanto) o promovente ou idealizador do fato que suscitou a incidência (o contribuinte stricto sensu – art. 121, parágrafo único, I, do CTN, o sujeito passivo ‘natural’ ou ‘direito’ como usualmente designado), se não um terceiro, expressamente referido na lei.<sup>15</sup>

Seguindo o entendimento construído a partir do texto do art.150, deve ser garantido, meios ágeis e efetivos, para devolução do valor pago, caso não ocorra a hipótese de incidência, para que não afronte princípios como o da capacidade tributária e do não-confisco.

#### 4.5 Tributação por fato futuro

Conforme já citado, a Emenda Constitucional 3/1993, acrescentou o §7º ao art. 150 da Constituição Federal, possibilitando uma tributação antecipada ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, desde que assegure a restituição da quantia paga no caso de não ocorrência da hipótese de incidência.

Por comodidade para fiscalizar e cobrar o tributo, a referida emenda faz com que o contribuinte seja compelido a pagar tributo antes mesmo ocorrência do fato imponible. Cumpre ressaltar que em análise sistêmica, a Constituição Federal proíbe que seja cobrado tributo antes da ocorrência do evento descrito na norma jurídica tributária.

No entanto, a Emenda Constitucional 3/1993, aparentemente permitiu que a lei criasse presunções de acontecimentos futuros e a partir destas suposições nasça a obrigação tributária de recolher o tributo.

Marçal Justem Filho citado por Roque Antonio Carrazza diz:

---

<sup>15</sup> ATALIBA, Geraldo. op. cit., pg. 91

Tal como se prevê a futura ocorrência de um fato incerto, o Fisco também ‘estima um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato imponible. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que será praticado. O Fisco impõe, como necessário, um preço que pode ou não ser praticado (...) isso se, algum dia, vier a ocorrer o fato imponible’. Tudo isso se configura como uma enorme ficção normativa. Não há ‘fato gerador’, não há base de cálculo, não há ‘riqueza’. Embora seja pacífica a inexistência de fato-signo presuntivo de riqueza, a lei tributária pretende falsificar sua existência e impor aos sujeitos passivos o dever de pagar o tributo. Não é facultado ao Estado criar, de modo arbitrário, uma base imponible para efeito tributário, distinta daquela realmente praticada.<sup>16</sup>

Não podemos conceber, considerando a segurança jurídica, que a cobrança encontre respaldo em presunção. Não há qualquer precisão no evento futuro, sendo duvidoso seu acontecimento.

#### 4.6 Violação aos princípios constitucionais

O princípio da capacidade contributiva garante que a tributação incida sobre fatos presuntivos de riqueza, e que aquele que manifesta tal fato contribua com a manutenção do Estado na medida de sua capacidade para suportá-lo.

Na substituição tributária “para frente” do ICMS a tributação é futura e incerta e não há definição de quem é o sujeito passivo, pois não ocorreu a hipótese de incidência.

O substituto responde com seu patrimônio, não pelo fato tributário a seu cargo, mas por fato que presumidamente ocorrerá futuramente e será realizado por outrem.

Desta forma fere o princípio da capacidade contributiva, pois não só suportará o imposto que lhe cabe, mas também imposto que cabe a outro referente a operação jurídica seguinte da cadeia.

E como o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da igualdade, este também é afrontado ante a substituição tributária “para frente”. O

---

<sup>16</sup> FILHO, Marçal Justen. 1993, apud CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., pg 370

princípio da igualdade nos traz a fim de que pessoas que estão no mesmo nível, mesma situação, devam ser tratadas da mesma forma.

Com a substituição tributária “para frente” do ICMS, o substituto é tratado de forma diversa mesmo estando em situação idêntica do substituído. Este é agravado com o dever de recolher o imposto referente a operação ou prestação futura, respondendo pela realização da hipótese de incidência que será efetuado por outrem.

Da mesma forma que a substituição tributária “para frente” do ICMS afronta o princípio da capacidade contributiva, confronta também o princípio da igualdade que, conforme vimos, são inerentes.

No tocante ao princípio da não cumulatividade, a Constituição Federal o veda em seu art. 155, §2º, I.

O princípio da não cumulatividade determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor do contribuinte, em cada operação que envolva circulação de mercadoria e prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual e de comunicação.

Para que este princípio seja observado, existe a necessidade de se ter conhecimento da base de cálculo de forma precisa, o valor efetivo da operação para que possa ser aplicado o binômio base de calculo/alíquota. Só assim poderá saber com certeza o quanto de tributo deverá ser recolhido.

Na substituição tributária “para frente” do ICMS, presume-se que uma operação futura ocorrerá, não existindo certeza deste evento acontecerá. Como a operação não se realizou, não há como mensurar de forma precisa o valor da operação jurídica.

Por comodidade na cobrança e facilidade na fiscalização, o legislador estimou um preço a ser praticado, pois não aconteceu a hipótese de incidência, tão pouco a riqueza para servir de base de calculo.

Devido a incerteza do acontecimento futuro do evento e da imprecisão nos valores, não tem como as empresas se beneficiarem do seu direito de crédito e neste sentido viola o princípio da não cumulatividade.

No caso do princípio da estrita legalidade ou tipicidade tributária, como foi dito, a lei nos mostrará os critérios do antecedente da norma jurídica tributária e a partir desde os critérios da relação obrigacional instituídos no seu consequente.

O princípio da tipicidade obriga ao recolhimento do imposto apenas quando se realiza no mundo fenomênico os critérios do antecedente da regra matriz de incidência tributária.

Desta forma, somente é válida a exigência do quando o tributo nasceu por vontade de lei.

Por este motivo, enquanto não cumprido todos os elementos da hipótese de incidência, permitindo que o contribuinte tenha conhecimento antecipado do valor a ser pago de imposto, não poderá ser válida a cobrança.

E como vimos, a substituição tributária “para frente” do ICMS parte da presunção que o evento ocorrerá futuramente no mundo fenomênico. Não se realizou em concreto os elementos da hipótese de incidência e não há certeza que se efetuará futuramente. A obrigação de recolhimento do tributo nasce antes da ocorrência da hipótese de incidência.

Portanto, a substituição tributária “para frente” do ICMS afronta o princípio da tipicidade, visto que exige o pagamento do imposto antes da ocorrência no mundo fenomênico do evento descrito no fato impositivo, não permitindo que o contribuinte tenha conhecimento antecipado da carga tributária a suportar.

Quanto ao princípio do não-confisco, como vimos a Constituição Federal veda a utilização do tributo com o objetivo confiscatório, conforme art. 150, IV.

A substituição “para frente” o sujeito passivo indireto estará pagando imposto que pertence a outra pessoa. No entanto, não é certo que a cadeia posterior irá ocorrer. A tributação tem fundamento na suposição de que eventos futuros e incertos acontecerão, ou seja, se baseia em suposto negócio não existente.

Como diz José Eduardo Soares de Melo, “supor que um fato tributário acontecerá não é jamais o mesmo que tornar concreta sua existência, de modo a conferir segurança e certeza a uma exigência tributária”<sup>17</sup>.

Não existe certeza que o negócio acontecerá futuramente, por diversos motivos como o perecimento do produto ou que incerteza que será objeto de futuras vendas. Esta situação se torna incerta e não confere segurança para exigência do tributo.

Esta situação de incerteza e falta de segurança equivale a utilizar o tributo como forma de confisco.

Falando sobre o princípio da segurança jurídica, estamos diante de um princípio de hierarquia superior, uma cláusula pétrea, que através da coordenação de condutas inter-humanas, enseja certa estabilidade na vida social, prevendo os efeitos jurídicos.

O princípio da segurança jurídica garante que apenas após a ocorrência real do evento descrito no fato imponible surja a obrigação de recolhimento do tributo, atingindo o patrimônio do contribuinte.

Com o advento da Emenda Constitucional 3/1993 foi introduzido ao sistema do direito positivo a substituição tributária “para frente” do ICMS. Esta emenda presume que acontecerá operação jurídica subsequente na cadeia.

O que temos é uma incerteza de que ocorrerá a hipótese de incidência do ICMS futuramente, ou seja, há dúvida que a operação seguinte ocorrerá.

---

<sup>17</sup> MELO, José Eduardo Soares de. op. cit., pg. 213

O princípio da segurança jurídica é afrontado pela substituição tributária “para frente” do ICMS, uma vez que atinge patrimônio não daquele que realizou a hipótese de incidência, mas de outra. Isto, ainda, em decorrência de fatos não realizados efetivamente.

Como, hierarquicamente, é considerada uma cláusula pétrea, não pode ser alterado por emenda constitucional o princípio da segurança jurídica que garante direitos individuais e suas garantias.



## CONCLUSÃO

Uma vez aplicado o instrumento de coleta de dados, processados os mesmos e obtido a informação que disso se gerou conjuntamente com as respectivas análises, obtiveram-se resultados que permitem ao pesquisador apresentar o seguinte conjunto de conclusões:

No tocante ao tema de direito positivo e ciência do direito, pelos dados coletados permitem concluir que o direito positivo é a linguagem que tem o objetivo de disciplinar o comportamento humano, com proposições estruturadas sob forma de hipotético-condicional, apresentando um antecedente e um conseqüente que expressa o modal obrigatório, proibido e permitido. Permite contradições devido suas valências serem validade e não validade. A ciência do direito tem como objeto de estudo o direito positivo e suas proposições se relacionam na forma “S é P”, sendo o modal de P necessário e possível. Não admite contradições e suas valências são verdade e falsidade.

Quanto ao tema norma jurídica podemos concluir que é a construção mental criada pelo interprete a partir da leitura dos textos do direito positivo, podendo ainda ser norma em sentido amplo (designando os textos de lei e seus significados), como também norma em sentido estrito (descreve as significações criadas a partir de uma composição de enunciados do direito positivo, estruturados na forma hipotético-condicional, com sentido completo).

No que se refere ao tópico regra matriz de incidência tributária conclui-se que é a norma jurídica tributária que delimita a incidência no âmbito tributário. É estruturado por antecedente normativo e um conseqüente, o primeiro são enunciados que descrevem um evento que o legislador escolheu como signo presuntivo de riqueza; condicionado a um critério espacial (local em que o evento deverá ocorrer) e um critério temporal (momento em que ocorre o fato descrito). O conseqüente identifica o vínculo instituído entre as partes através do critério pessoal (identifica os sujeitos da obrigação tributária) e do critério quantitativo (permite definir a quantia exata devida a título do tributo).

A respeito da regra matriz de incidência tributária do ICMS, observou-se que a partir do art. 155, inciso II da Constituição Federal, podemos contribuir três regras matrizes. A primeira é relativa à circulação de mercadoria, que obriga ao pagamento do tributo após a ocorrência de operação mercantil com a transferência da titularidade da mercadoria. A segunda é a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, ou seja, o transporte de pessoas, mercadorias e valores, sob o regime de direito privado, com conteúdo econômico. E a terceira é a prestação de serviço de comunicação que torna obrigatório o recolhimento do tributo quando se executa um contrato oneroso de prestação de serviço de comunicação.

No que pertine ao tópico competência impositiva conclui-se que toda manifestação estatal encontra fundamento de validade na Constituição. A competência tributária é a aptidão de criar, majorar, isentar ou não tributar, conferidos pela Constituição a determinado ente político.

Quanto a princípios, chegou-se a conclusão que asseguram a observância de direito fundamentais, sendo fundamento de validade para normas inferiores e onde estas retiram seu alcance, finalidade e conteúdo. As diretrizes valorativas estão no campo da subjetividade, pois cada sujeito tem ideia diferente referente a valores. Como limites objetivos, os princípios são postos a atingir o estado ideal das coisas. O princípio da igualdade esculpido no art. 5º da CF, sendo uma limitação aos órgãos de atividade legislativa, pois as pessoas que estão no mesmo nível, mesma situação devem ser tratadas da mesma forma. O princípio da capacidade contributiva garante que seja observado a capacidade de cada pessoa tem para contribuir aos cofres públicos. Princípio da não cumulatividade assegura o direito do contribuinte de abater o montante devido nas operações anteriores. Princípio da legalidade e da estrita legalidade, o primeiro serve para normatizar condutas através da criação de direitos e impondo obrigações por meio de lei, e o segundo que as regras matrizes que instituem tributos deve ser descritas por lei. O princípio do não-confisco assegura que a incidência do tributo não seja de forma exagerada, atingindo um considerável montante do patrimônio. O princípio da segurança jurídica objetiva estabelecer certa estabilidade, prevendo os efeitos jurídicos, através de coordenação de condutas humanas.

No tocante a sujeição passiva, permite concluir-se que é a relação constituída pela regra matriz, estruturada a partir da Constituição, em que informa através do critério pessoal passivo, o sujeito passivo direto descrito de forma geral pela Carta Magna e especificado por leis complementares, titular de riqueza pessoal delineado pelo critério material do antecedente, sendo que parte desta riqueza será entregue ao Fisco.

Quanto ao contribuinte e responsável tributário, conclui-se que contribuinte é o sujeito de direito informado pelo critério pessoal do conseqüente da norma jurídica tributária, figurando no pólo passivo da relação jurídico tributária e tendo relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário. O responsável tributário é o que não tem relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, mas que devido a normas jurídicas é trazido para compor a relação jurídica para responder a pretensão. Existem três hipóteses de responsável tributário: por transferência (que ainda se divide em por solidariedade, por sucessão e por responsabilidade) e por substituição.

No que pertine a substituição tributária, observou-se que a responsabilidade por substituição é aquela que em decorrência de lei, a obrigação de pagar o tributo nasce em nome de terceira pessoa que esta juridicamente relacionada com o contribuinte. O substituto tem o direito de reaver o valor pago pelo substituído de forma ágil e efetiva. A substituição tributária ainda pode ser dividida em substituição tributária “para trás” e substituição tributária “para frente”. Na substituição tributária “para trás” o recolhimento do tributo será na operação seguinte, havendo postergação no pagamento do imposto.

Quanto a substituição tributária “para frente”, conclui-se que foi introduzido ao art. 150, com advento da Emenda Constitucional 3/93, cujo o objetivo é o pagamento do tributo originado do fato impositivo que ocorrerá na próxima operação, ou seja, adianta-se o valor do tributo cujo hipótese de incidência presume-se que ocorrerá.

No tocante a tributação por fato futuro, observa-se que a Emenda Constitucional 3/1993 possibilitou a tributação antecipada do ICMS, desde que assegure a restituição da quantia paga no caso de não ocorrência da hipótese de incidência. Não se pode conceber que a cobrança encontre respaldo em presunção, considerando a segurança jurídica, pois não há qualquer precisão no evento futuro.

No que tange a violação aos princípios constitucionais, objeto de estudo da presente monografia, pôde-se identificar que a substituição tributária “para frente” afronta o princípio da capacidade contributiva, pois o substituto responde com seu patrimônio, o imposto que lhe cabe, como também o tributo que cabe a outro referente à operação jurídica seguinte. Por ser intimamente ligado a este, afronta também o princípio da igualdade, visto que os substituto é agravado com o dever de recolher o imposto referente à operação ou prestação futura, respondendo pela realização da hipótese de incidência que será efetuado por outrem.

Na substituição tributária “para frente” do ICMS afronta o princípio da não cumulatividade, pois há necessidade de se ter conhecimento do valor efetivo da operação para que possa ser aplicado o binômio base de calculo/alíquota; e como presume-se a operação seguinte não existe precisão no valor.

O instituto da substituição tributária “para frente” do ICMS também afronta o princípio da tipicidade, visto que a obrigação de recolhimento do tributo nasce antes da realização em concreto dos elementos da hipótese de incidência.

Afronta também o princípio do não-confisco, pois como vimos não há certeza de que o fato imponível ocorrerá futuramente. A incerteza não confere segurança para recolhimento do tributo e esta dubiedade equivale a utilizar o tributo como forma de confisco.

Por fim, a substituição tributária “para frente” do ICMS, confronta o princípio da segurança jurídica, uma vez que atinge patrimônio não daquele que realizou a hipótese de incidência, mas de outra. Isto, ainda, em decorrência de fatos não realizados efetivamente.

A presente monografia mostrou-se importante sendo que a instrumentação pela pesquisa é vital para vida acadêmica. A atividade científica é resultado de trabalho duro e faz com que adquira hábitos e posturas que só tem a beneficiar a vida profissional quanto social.

A pesquisa científica, pelo tema aplicado, auxiliará no ingresso de estudantes no mundo acadêmico-científico, assessorando no desenvolvimento de hábitos que o acompanharão por toda a vida.

## BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 12 ed., São Paulo: Dialética, 2012.