

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA TERÁ FIM COM A REFORMA TRIBUTÁRIA QUE FOI APROVADA?

O regime da substituição tributária tem previsão na Constituição Federal, com o texto dado ao § 7º do art. 150 pela Emenda Constitucional 3/1993, que estabelece o fundamento constitucional para a sua existência:

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

.....

*§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”
(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*



Comumente aplicável ao ICMS, a substituição tributária consiste na cobrança antecipada do imposto em um único momento e por um único contribuinte, consolidando a tributação que seria devida em todas as etapas subsequentes da cadeia comercial do produto sujeito ao regime.

Criado na década de 1990, o mecanismo da substituição tributária continua gerando discussões e inseguranças entre contribuintes e fisco, devido à complexidade das normas aplicáveis. Quando instituída pelo CONFAZ, a sistemática tende a ser um pouco menos complexa, mas quando instituída individualmente pelos Estados, as dificuldades aumentam, pois os contribuintes precisam verificar diversas normas estaduais dos Estados onde estão comercializando seus produtos, muitas vezes normas de difícil acesso e interpretação, para determinar a aplicação correta do regime.

Além da complexidade normativa, a substituição tributária afeta diretamente o fluxo de caixa das empresas, pois antecipa o recolhimento do imposto antes mesmo da concretização da venda ao consumidor final. Isso pode representar um impacto financeiro significativo, especialmente para pequenos e médios empresários que precisam dispor de capital de giro para operar seus negócios. O valor pago antecipadamente pode levar a dificuldades de liquidez e comprometer investimentos e expansão dos negócios.

Com a aprovação da Reforma Tributária pela Emenda Constitucional 132/2023, esperava-se que a substituição tributária fosse extinta, pois, durante a tramitação das propostas de emenda constitucional que culminaram na reforma, não se falava sobre a substituição tributária para os novos tributos IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços).

No entanto, após a sanção da Emenda Constitucional nº 132, que aprovou a reforma tributária, verificou-se que a previsão constitucional que autoriza a substituição tributária permaneceu inalterada. Isso significa que o mecanismo ainda pode ser aplicável ao IBS e à CBS, bastando que o legislador nacional edite lei complementar para regulamentar a sua implementação.

Isso tanto é verdade que, ao votar o texto do Projeto de Lei Complementar 68/2024, que regulamenta o IBS e a CBS, o Senado tentou inserir a previsão para a substituição tributária em relação a alguns produtos, especificamente bebidas e produtos derivados do fumo. Contudo, essa previsão foi retirada do texto quando o projeto retornou à Câmara dos Deputados para votação final, resultando na Lei Complementar 214/2025, considerada a principal norma de regulamentação da Reforma Tributária, pois disciplina o IBS, a CBS e o Imposto Seletivo.

Dessa forma, no momento, há a garantia de que a substituição tributária não será aplicada aos novos tributos criados pela Reforma Tributária. No entanto, isso não impede que, no futuro, o Congresso Nacional edite nova lei complementar restabelecendo a aplicação da substituição tributária para o IBS e a CBS.

