UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM PRÁTICA JUDICANTE

GESSYCLEIDE BATISTA DUARTE

ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO PELA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PRESUMIDO:
afronta ao princípio da segurança jurídica

JOÃO PESSOA/PB
2015

GESSYCLEIDE BATISTA DUARTE

ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO PELA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PRESUMIDO:
afronta ao princípio da segurança jurídica

Monografia apresentada à Universidade Estadual da Paraíba – UEPB, como requisito para a obtenção do título de Especialista em Direitos Fundamentais.

ORIENTADOR: Prof. Me. Francisco Leite Duarte.

JOÃO PESSOA/PB
2015

D812a Duarte, Gessycleide Batista.
Antecipação do pagamento pela ocorrência do fato gerador presumido: [manuscrito] : afronta ao princípio da segurança jurídica / Gessycleide Batista Duarte. - 2015.
72 p.

Digitado.
Monografia (Especialização em Prática Judicante) - Universidade Estadual da Paraíba, Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa, 2018.
"Orientação : Prof. Me. Francisco Leite Duarte, Departamento de Direito Privado - CCJ."

1. Substituição Progressiva. 2. Antecipação. 3. Presunção Jurídica. 4. Princípio da Segurança Jurídica.

21. ed. CDD 347

GESSYCLEIDE BATISTA DUARTE

ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO PELA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PRESUMIDO:
afronta ao princípio da segurança jurídica

Monografia apresentada à Universidade Estadual da Paraíba – UEPB, como requisito para a obtenção do título de Especialista em Direitos Fundamentais.

Aprovada em: 24 / 03 / 2015

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Francisco Leite Duarte
Orientador
Escola Superior de Magistratura da Paraíba – ESMA-PB

Profª. Dra. Ângela Maria Cavalcanti Ramalho
Membro Examinador
Instituição Educacional

Profª. Esp. Agamenilde Dias Arruda Dantas
Membro Examinador
Instituição Educacional

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, que está sempre comigo, a quem devo tudo que sou; a minha querida mãe (Geni) que sempre me acompanhou no decorrer da minha jornada, me auxiliando, estimulando e, principalmente, mostrando que os alicerces para grandes conquistas se encontram na força de vontade e na dedicação; e ao meu noivo querido (Jaerson) que tem me apoiado em cada novo desafio, encorajando e me oferecendo seu ombro sempre que necessário. Aos três, amo-os imensamente.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus a quem devo tudo e que me guiou durante essa jornada, me dando percepção para compreender os desafios da vida e agir aos estímulos da melhor forma possível.

Agradeço a minha querida mãe (Geni) que aceitou junto comigo a provação de um mundo desconhecido, abdicando de tudo por mim; agradeço os ensinamentos de cada dia e pelo presente de sua companhia.

Agradeço ao meu noivo (Jaerson) que tem sido um companheiro, um amigo e uma bênção de Deus em minha vida, e que me incentivou na conclusão dessa etapa.

Agradeço ao Prof. Dr. Paulo de Tarso Costa Henriques por todo auxilio na elaboração desse trabalho e pela paciência em transmitir seus conhecimentos.

Por fim, agradeço ao meu orientador, Prof. Me. Francisco Leite Duarte, pela paciência de me atender e auxiliar nesse passo tão importante da vida acadêmica.

Nos últimos anos, a quantidade e a variedade de tributos mascarados de “empréstimos” é tão grande que formam um bloco carnavalesco: “Unidos da Vila Federal”. O Presidente da República e seu Ministro da Fazenda são os “abre-alas”. O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também fornecem a pele para as cuícas. O Presidente e seu Ministro lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as Serpentinas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio: “Fraude contra o Contribuinte”.

Alfredo Augusto Becker.

RESUMO

O principal objetivo do presente estudo monográfico é analisar a antecipação do pagamento pela ocorrência do fato gerador presumido (possibilidade de exigir a cobrança do tributo quando o fato gerador ainda não ocorreu no plano fático, usando para tanto, presunção e arbitragem) em face da nítida afronta ao princípio da segurança jurídica, haja vista que apesar de expressamente previsto no §7º, do art. 150, da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional de nº. 03 de 1993, há um forte indício de incompatibilidade com os preceitos constitucionalmente previstos, perdurando seu debate acerca da constitucionalidade por violação aos preceitos definidos na própria Constituição estabelecidos pelo legislador constituinte originário. Nesse viés, para a investigação, fez-se necessário, no tocante a natureza da vertente metodológica, a utilização do método qualitativo na medida em que foi vislumbrado o reflexo dessa questão para os contribuintes e a possível violação dos direitos e garantias fundamentais quando da aplicação dessa modalidade de tributação. Nessa perspectiva, finaliza-se com uma reavaliação do tema, e, consequentemente, alteração do texto ou modo como se interpreta a Constituição Federal, admitindo, assim, que a antecipação do tributo com base na presunção de sua ocorrência viola os princípios basilares gerais e jurídicos inseridos na Constituição Federal, definidos como garantidores dos direitos e garantias dos cidadãos-contribuintes e limitadores do poder de tributar, em especial o princípio da segurança jurídica.

Palavras-chave: Responsabilidade por Substituição Progressiva. Antecipação. Presunção Jurídica. Princípio da Segurança Jurídica.

ABSTRACT

The main objective of this monographic study is to analyze the advance payment for the occurrence of presumed taxable event (possibility of requiring the cobrance tribute when the triggering event has not yet occurred in the factual background using for both, conceit and arbitration) in the face of clear affront to the principle of legal certainty, given that although expressly provided for in Paragraph 7 of art. 150 of the Federal Constitution, added by the Constitutional Amendment no. 03, 1993, there is strong evidence of incompatibility with the constitutionally provided precepts, your lasting debate about the constitutionality of violation of the principles defined in the Constitution established by the constitutional legislator originating. In this bias, for the investigation, it was necessary, as regards the nature of the methodological aspect, the use of qualitative methods in that it was glimpsed the reflection of this issue for taxpayers and the possible violation of fundamental rights and guarantees when applying that taxation mode. In this perspective, it ends-with a theme of revaluation, and consequently change the text or how one interprets the Constitution, assuming, therefore, that the advance of the tax based on the assumption of its occurrence violates the general basic principles and legal inserted in the Federal Constitution, defined as guarantors of the rights and guarantees of cida-zens-payers and power limiters to tax, in particular the principle of legal up security.

Keywords: Liability for replacement Progressive. Anticipation. Presumption Fiction. Principle of Legal Security.

SUMÁRIO

1	**INTRODUÇÃO**	12
2	**OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**	16
2.1	NOÇÃO DE OBRIGAÇÃO JURÍDICA	16
2.2	OBRIGAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	17
2.2.1	**Norma na definição de obrigação tributária**	19
2.2.2	**A Obrigação Tributária no Código Tributário Nacional**	21
2.2.2.1	Obrigação Principal	21
2.2.2.2	Obrigação Acessória	22
2.2.3	**Regra Matriz de Incidência: hipótese tributária e fato jurídico tributário**	23
2.2.3.1	Hipótese de Incidência e Critérios: material, espacial e temporal	25
2.2.3.2	Fato Gerador do Tributo	27
3	**SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**	30
3.1	ESPÉCIES DE SUJEITO PASSIVO	32
3.1.1	**Contribuinte**	32
3.1.2	**Responsável Tributário**	33
3.2	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	35
3.2.1	**Responsabilidade por Transferência**	36
3.2.2	**Responsabilidade por Substituição**	38
3.2.2.1	Substituição Regressiva	39
3.2.2.2	Substituição Progressiva	41
4	**PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NA OBRIGAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA**	45
4.1	PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E SEUS SUBPRINCÍPIOS	45
4.2	PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	49
4.2.1	**Presunção. Jurídica.**	52
4.2.2	**Substituição Tributária Progressiva**	54
5	**RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA À LUZ DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA**	58
5.1	ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO E O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO	61

5.2 PRESUNÇÃO DO FATO GERADOR NAS OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A AFRONTA À SEGURANÇA JURÍDICA..... 64
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... 68
REFERÊNCIAS..... 71

1 INTRODUÇÃO

O Estado deve atuar respeitando sempre dois princípios básicos: o princípio da indisponibilidade do interesse público e o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, buscando alcançar a finalidade que justifica a sua existência: a consecução do bem comum; para tanto necessita de recursos financeiros para desempenhar suas funções, os quais são obtidos, em sua grande maioria, por meio da arrecadação de tributos - receita derivada (em que o Estado, por meio de lei, determina que o particular entregue valores ao erário, uma vez concretizada uma situação definida em lei).

Contudo, essa atuação estatal (tributação) não pode ser ilimitada. Pensando nisso a Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabeleceu limitações ao poder de tributar, assegurando aos cidadãos que seus direitos fundamentais não sejam violados quando do exercício dessa atividade.

Nesse viés, como forma de limitar a atividade estatal e, ao mesmo tempo, como meio de garantia ao cidadão, a CF/88 estabeleceu, dentre outros, a observância aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da seletividade, e, implicitamente, da segurança jurídica e da proporcionalidade/razoabilidade.

Assim, de modo a legitimar a cobrança, o Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172/1966) preceitua o que é tributo, como identificá-lo, o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação jurídica tributária; bem como, quem são os sujeitos envolvidos na relação jurídica; o objeto da obrigação; e sobre quem recai a responsabilidade tributária, além de outros institutos.

Por conseguinte, sempre que houver a realização de uma situação descrita na norma abstrata (hipótese de incidência ou fato gerador *in abstrato*) no mundo dos fatos, estará concretizado, ocorrido, o fato gerador da obrigação jurídica tributária, que se tornará exigível quando a autoridade administrativa fizer o lançamento - em crédito tributário - ensejando na obrigação do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) a pagar o tributo ao sujeito ativo (Fazenda Pública).

Ocorre que, o CTN e a Constituição Federal preveem, verificando a ocorrência de determinados fatos descritos em lei ou previsão normativa, a possibilidade de mudança do sujeito passivo da relação tributária, podendo a responsabilidade pelo pagamento não recair sobre aquele que efetivamente realizou

o fato gerador, mas sim sobre outro, instituído em lei. Diante disso, pode se observar duas modalidades de responsabilidades: por substituição e por transferência. A primeira ocorre quando a mudança do polo passivo é anterior à ocorrência do fato gerador; em outras palavras, a lei, antecipadamente, determina sobre quem recairá o ônus do pagamento do tributo; já o segundo caso (transferência), é constatado quando há mudança no polo passivo após a ocorrência do fato gerador por uma situação prevista em lei, ou seja, o fato gerador ocorre, surgindo à obrigação para o contribuinte, mas em virtude de um fato superveniente o encargo de satisfazer o crédito tributário é atribuído a outra pessoa.

É dentro da responsabilidade por substituição que se pode destacar a substituição progressiva, também conhecida como substituição 'para frente' ou subsequente - instituto que se efetiva quando a lei atribui a um terceiro a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuições, cujo fato gerador deverá ocorrer posteriormente. Desse modo, com a justificativa de facilitar a fiscalização e a arrecadação, e evitar a evasão fiscal, a Administração Fazendária antecipa o pagamento do tributo pela ocorrência presumida do fato gerador, cabendo ao arbítrio do legislador calcular o *quantum* o terceiro será responsável. A, portanto, lei estatui sobre quem recairá a responsabilidade tributária, que antecipadamente pagará o tributo, tendo em vista a provável ocorrência do fato gerador presumido e futuro.

Embora a Emenda Constitucional (EC) n. 3 de 1993 tenha incluído a substituição tributária progressiva na Constituição, passando desde então a possuir status de norma constitucional, isso não deu fim aos questionamentos, críticas e discussões sobre o tema, quais sejam, constitucionalidade da norma, afronta a segurança jurídica, afronta a princípios constitucionalmente assegurados aos contribuintes, etc.

E apesar de existir entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) de que a substituição não viola a CF/88 (RE 213.396-5, ADI nº 1.851-4/AL de 2002), o assunto gera muita discussão. Por razão que se questiona: o legislador, com o intuito de facilitar a fiscalização e a arrecadação da Administração Fazendária, poderia criar normas que afrontem direitos e garantias já asseguradas ao contribuinte, e estabelecer a antecipação do pagamento do tributo pela ocorrência presumida do fato gerador, mesmo contrariando regras já consumadas no ordenamento jurídico vigente, violando a segurança jurídica?

A justificativa para tal indagação é que a cobrança do tributo antes da ocorrência do fato imponível, arbitrando seu valor e antecipando seu recolhimento tão somente baseado em presunção, vai de encontro às regras previstas no Direito Tributário e principalmente na própria Constituição, pois a obrigação jurídica tributária só deve surgir quando se efetivar concretamente o fato gerador *in abstrato*, ou seja, a obrigação nasce quando a hipótese de incidência descrita na norma – tida como suficiente e necessária para fazer surgir à relação tributária – é concretizada no mundo fático (fato da vida se ajustando a norma).

Ao tributar fato não ocorrido como forma de garantir maior comodidade ou agilidade para a Fazenda Pública, está-se violando gritantemente direitos intrínsecos à condição de contribuinte, direitos estes apontados pela própria CF/88 como direitos e garantias fundamentais dos indivíduos e estes, ainda, e principalmente, inseridos no rol das cláusulas pétreas.

Ora, ao realizar suas atividades, o fisco já possui grandes aliados para evitar possíveis fraudes ou evasões fiscais, por exemplo, as normas antielisivas previstas no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, sendo desnecessária e inaceitável a estipulação de presunção da ocorrência do fato gerador, ignorando a regra e direito do contribuinte de somente ser tributado por fato concretizado.

Nesse sentido, adotar o entendimento de que a presunção e a ficção jurídica podem determinar a obrigação do sujeito, viola preceitos e garantias constitucionais, gera insegurança no ordenamento jurídico por afronta a pilares basilares do Direito Tributário e Constitucional.

Com esta perspectiva, realiza-se, nesse estudo, uma análise sobre os principais aspectos jurídicos relacionados à responsabilidade tributária por substituição progressiva especificamente em relação à presunção e a ficção jurídica aplicada na exigibilidade antecipada do pagamento do tributo, examinando os princípios constitucionais tributários que são violados com essa modalidade de responsabilidade, com ênfase no princípio da segurança jurídica.

Busca-se, com isso, verificar se o legislador (constituinte derivado) pode criar normas que afrontem direitos e garantias já asseguradas ao contribuinte (como, por exemplo, a garantia do contribuinte de somente ser tributado quando, de fato, ocorrer a hipótese prevista em lei como hábil a motivar o fator gerador do tributo); bem como, se a substituição progressiva viola a segurança jurídica.

Para os questionamentos, utiliza-se o método qualitativo de natureza bibliográfica e documental, buscando a reflexão sobre a responsabilidade dos contribuintes/responsáveis tributários á luz do princípio da segurança jurídica e da legalidade e sua relação com o fato gerador ficto ou presumido na modalidade de responsabilidade por substituição progressiva; para tanto analisa-se obras e artigos de doutrinadores jurídicos que já trataram do tema.

O trabalho divide-se em cinco seções. A primeira delas é a introdução, ora tratada. A segunda seção traz uma noção geral da obrigação jurídica tributária e seus principais elementos: hipótese de incidência, fato gerador, momento de sua ocorrência, sujeitos envolvidos na relação – sujeito ativo e passivo-, seu objeto – dar dinheiro, fazer ou deixar de fazer algo em prol do tributo-, os tipos de obrigações - principal e acessória-, base de cálculo e alíquota.

A terceira seção trata da sujeição passiva na obrigação tributária, abordando as espécies de sujeitos: contribuinte e responsável; e as modalidades de responsabilidade tributária juntamente com suas subdivisões, dando maior enfoque na responsabilidade por substituição progressiva.

Já a quarta seção versa sobre os princípios violados pela responsabilidade progressiva – princípio da segurança jurídica e princípio da legalidade -, verificando a fundamentação desse tipo de encargo, qual seja, a presunção e a ficção jurídica.

A quinta seção traz uma análise mais detalhada entre a responsabilidade por substituição progressiva e o princípio da segurança jurídica, trabalhando com os conceitos de ficção jurídica e presunção jurídica.

E, por último, as considerações finais encerram o presente trabalho, respondendo a problemática levantada a respeito de a antecipação do pagamento do tributo pela ocorrência presumida do fato gerador violar ou não o princípio implícito da segurança jurídica, atrelado aos direitos e garantias tributárias constitucionalmente previstas.

Desse modo, contribui-se para uma compreensão mais detalhada do tema, identificando a estrutura jurídica da sujeição passiva na responsabilidade por substituição, em sua forma progressiva, mapeando todos os seus elementos constitutivos, em especial o recolhimento antecipado do tributo embasado no fato gerador presumido ou ficto, em face da proteção dos direitos e garantias constitucionais tributárias de todo e qualquer contribuinte.

2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Estado deve sempre buscar o bem comum, ou seja, o conjunto de necessidades indispensáveis ao desenvolvimento do individuo no convívio social; ao passo que também deve possibilitar que os sujeitos alcancem seus fins particulares - observando sempre o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e as ressalvas constitucionais e legais.

Pensando nisso, o direito procura disciplinar o comportamento entre os integrantes da sociedade e ordenar a vida social a fim de proporcionar uma convivência harmoniosa, evitando, desta forma, eventuais conflitos que venham a surgir. A fixação de normas jurídicas e, consequentemente, a estipulação de regramento a cerca das relações jurídicas travada entre as partes, de onde surgem direitos e obrigações, são, portanto, instrumentos essenciais para manter esse equilíbrio entre os indivíduos.

Essas relações jurídicas, ou obrigações jurídicas, constituem o vínculo de caráter transitório estabelecido entre sujeitos (devedores e credores), cujo objeto é a prestação pessoal, lícita, determinada ou determinável, de cunho econômico, positiva ou negativa. Constituem direitos pessoais uma vez que é necessário no mínimo existir duas pessoas – uma que deve cumprir determinada prestação e outra a quem se deve a prestação – vinculando as mesmas.

Da mesma forma como ocorre com os particulares, à relação jurídica também pode ser estabelecida entre o Estado e o indivíduo, desde que este venha a realizar uma hipótese prevista em lei capaz de ensejar o vínculo jurídico. Assim, essa relação jurídico-tributária é uma relação formada por sujeitos (ativo e passivo) ligados por um objeto ou prestação decorrente da verificação de um fato previsto em lei - o fato gerador. Da concretização desse fato nasce a obrigação tributária composta pelo sujeito ativo (titular da capacidade ativa) e pelo sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário), unidos, direta ou indiretamente, ao tributo.

2.1 NOÇÃO DE OBRIGAÇÃO JURÍDICA

A obrigação jurídica é o vínculo pessoal baseado num contrato ou na própria lei, de ordem patrimonial, existente entre devedores e credores, tendo por objeto uma prestação ou contraprestação de conteúdo econômico. Nesse sentido,

para se ter a configuração de uma obrigação será preciso que existam, na relação jurídica, elementos identificadores (presentes em toda relação obrigacional), quais sejam: credor, devedor, relação jurídica e prestação.

Para João Marcelo (2009, p. 289) a obrigação jurídica "é conceito do direito privado e significa uma relação jurídica que se estabelece entre pelo menos duas pessoas. [...] o credor – o sujeito ativo -, detentor do direito de exigir; [...] o devedor – o sujeito passivo -, a pessoa que tem o dever correspondente."

Para assim falar, no direito civil, a obrigação corresponde à relação jurídica que une o credor ao devedor, cabendo a este satisfazer uma pretensão em favor daquele; no polo ativo da obrigação está o credor, detentor do direito de exigir o cumprimento da prestação assumida pelo devedor, já no polo passivo está o devedor, responsável pela satisfação da obrigação.

Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 296-297), ao conceituar obrigação, afirma se tratar de um vínculo abstrato nascido da imputação normativa onde uma pessoa (sujeito ativo, credor, pretensor), tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento de outra pessoa (sujeito passivo, devedor), da prestação de índole patrimonial.

Em outras palavras, a obrigação é o comportamento, seja comissivo ou omissivo, do credor em relação ao devedor, podendo o credor exigir deste o cumprimento de uma prestação: dar/entregar dinheiro, fazer ou não fazer algo relacionado ao tributo; ficando o devedor vinculado ao credor até o adimplemento da obrigação pactuada.

2.2 OBRIGAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O tributo é uma realidade que acompanha o sujeito desde o nascimento e vai até a sua morte; estando intrinsecamente ligado com o desenvolvimento social e econômico de uma sociedade.

Tal fato é visualizado a partir do instante em que o Poder Público, exercendo uma das funções: seja fiscal (com a finalidade de arrecadação de recursos para os cofres públicos), parafiscal (com o objetivo de arrecadação do tributo, no entanto, o produto da arrecadação é destinado a ente diverso daquele que instituiu a cobrança) ou extrafiscal (que busca intervir numa situação social ou econômica), diante da concretização de uma situação definida em lei, vem a

arrecadar dinheiro para os cofres públicos com o objetivo de atender as necessidades essenciais da coletividade, ou estimular, ou desestimular o uso ou consumo de determinando produto ou mercadoria com fulcro em proteger, por exemplo, a manutenção de propriedade produtiva ou a continuidade de uma economia equilibrada.

Nesse contexto, para se alcançar a finalidade precípua do Estado em favor da sociedade é preciso o estabelecimento de uma relação obrigacional de natureza tributária entre aquele e as pessoas integrantes desta.

A obrigação tributária não diverge do conceito conferido ao direito das obrigações em geral; ela se caracteriza, no campo dos tributos, pelo seu objeto ao passo que caberá ao sujeito passivo cumprir com uma prestação de natureza tributária (dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo, por exemplo, apresentar declaração de rendimentos; ou não fazer de conteúdo referente a tributo como, por exemplo, não dificultar a fiscalização). O objeto da obrigação, assim, revela o caráter tributário da obrigação.

Outro ponto que vem a particularizar e diferenciá-la das demais obrigações é quanto ao sujeito da obrigação; o credor é o Estado ou outra entidade a quem tenha sido delegada a condição de sujeito responsável pela arrecadação, execução e fiscalização da obrigação tributária. Já o sujeito passivo - contribuinte ou responsável - é a pessoa física ou jurídica obrigada por lei a realizar o conteúdo da prestação (dar, fazer ou não fazer).

Machado (2010, p. 129) também definiu obrigação tributária como sendo a relação jurídica em razão da qual "[...] o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

Na obrigação tributária, portanto, o Estado atua como sujeito ativo da relação jurídica – obrigação tributária, enquanto o particular fica submetido ao cumprimento de uma obrigação imposta por aquele, atuando como sujeito passivo; tal relação surge dá ocorrência do fato gerador descrito na norma. Uma vez previsto em lei, a situação concretizada dá lugar a obrigação jurídica tributária e, a partir desse momento, é possível identificar quem realizou o fato (sujeito passivo), qual o tributo foi gerado e o *quantum* será pago (elemento ou critério material), além de ser

possível ter conhecimento de onde ocorreu (elemento espacial) e quanto aconteceu (elemento temporal).

2.2.1 Norma na definição de obrigação tributária

Em matéria tributária, o sujeito ativo ou credor não é o administrador fiscal, mas sim o próprio Estado, sendo o crédito indisponível pela autoridade administrativa (princípio da indisponibilidade do interesse público), devendo seguir rigorosamente a previsão normativa, em estreita conformidade a disposição legal. Neste sentido, não pode a autoridade fazer juízo de valoração quanto a realização da cobrança, o que não ocorre nas relações particulares em que o particular pode dispor do crédito.

Desse modo, na obrigação tributária há peculiaridades próprias que a distingue das demais firmadas entre os particulares. A primeira delas se refere ao seu objeto, ou seja, trata-se de uma prestação de natureza tributária (dar, fazer ou deixar de fazer), envolvendo um ente público em um dos polos e um particular do outro; outra particularidade, de extrema importância, é que a obrigação tributária independe da vontade do sujeito passivo, sendo de caráter compulsório, vinculando-o e submetendo-o ao cumprimento da prestação tributária. Por essa razão, a obrigação tributária é chamada de obrigação *ex lege.*

Obrigação *ex lege* é aquela que decorre diretamente da vontade da lei, independentemente da vontade do contribuinte, contrapondo-se a obrigação *ex voluntate*, que decorre da vontade das partes. Em outras palavras, para que haja um elo entre os sujeitos na obrigação tributária e que o Estado possa exigir compulsoriamente um valor em dinheiro do particular é necessário que exista um ato próprio, qual seja, a lei.

Nesse sentido, o nascimento de uma obrigação tributária não depende da manifestação ou aquiescência, ou mesmo do conhecimento, do sujeito passivo para que seja criado ou estabelecido o vínculo jurídico.

Amaro (2009, p. 247), diferenciando obrigações comuns de obrigações tributárias, esclareceu que o surgimento da obrigação tributária independe da vontade da parte que se obrigará – devedor. De igual modo, independe de seu conhecimento, ou seja, de estar o individuo ciente da causa que deu origem à obrigação.

Para o cumprimento da prestação tributária é irrelevante a vontade do sujeito passivo, pois se trata de uma prestação pecuniária compulsória bastando à ocorrência do fato anteriormente previsto na norma para originar a obrigação; contudo, como visto, para que a cobrança possa ser realizada é indispensável prévia instituição da exação/cobrança por lei.

Na lição de Carvalho (2007, p. 166) "[...] qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei."

Essa característica (de exigência de lei para instituição do tributo) decorre do princípio da legalidade estrita, previsto no art. 150, inciso I, da CF que afirma "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."

Sobre o assunto, observa Kiyoshi Harada (2005):

> São unânimes a doutrina e a jurisprudência quanto à natureza *ex lege* da obrigação tributária, contrapondo-se à natureza *ex voluntate* da obrigação de direito comum. **A obrigação tributária só pode resultar de lei, lei em sentido estrito, por força do princípio da legalidade tributária** que remonta à Carta Magna de 1215 e que está cristalizado em todas as Constituições de Estados Democráticos. A nossa Carta Política de 1988 inscreveu-o no art. 150, I, [...]. (grifo nosso).

A manifestação da vontade do sujeito passivo não influencia no nascimento da relação jurídico-tributária, posto que ocorrido no mundo fático à situação definida em lei como apta e suficiente ao surgimento do dever de pagar o tributo forma-se automaticamente o vínculo jurídico que unirá o sujeito ativo e o sujeito passivo.

É, pois, a lei fonte formal para a criação, majoração, redução ou extinção de qualquer espécie de tributo; se a lei não cria o tributo não há obrigação tributária para ser cumprida pelo sujeito passivo.

Há vários dispositivos que determinam a necessidade de lei para o estabelecimento do tributo, por exemplo, os arts. 5º, II, 146, 150, I, da CF e arts. 3º e 97 do CTN, levando à conclusão inquestionável de que não há e nem pode haver tributo sem que uma lei válida venha definir seu fato gerador - da mesma forma que, no direito penal, não há crime sem lei que venha determiná-lo previamente. Esses

dois ramos do direito, tributário e penal, trazem uma característica comum entre si, ambos estão vinculados à **tipicidade cerrada** uma vez que não é permitido o uso de analogia para deduzir um tributo ou um crime, somente cabe a lei essa tarefa.

2.2.2 A Obrigação Tributária no Código Tributário Nacional

Uma vez compreendido o conceito de obrigação tributária e as peculiaridades que a distingue das obrigações em geral é possível partir para o estudo das espécies de obrigações à luz do Código Tributário Nacional (CTN). O CTN trata do tema em seu art. 113, *caput*, onde dispõe que a obrigação tributária tanto pode ser principal como acessória.

Carvalho (2007, p. 301) afirma que interessa ao direito tributário dois tipos de relações: as de caráter patrimonial, encontradas no núcleo da norma que trazem a definição da hipótese de incidência – ou regra-matriz – que seria a obrigação principal; e outras que estão opostas para facilitar a operacionalização da instituição tributária, que são os deveres instrumentais ou formais - a obrigação acessória.

Assim, a relação jurídico-tributária pode, de acordo com a natureza da prestação de seu objeto, assumir cunho pecuniário ou não pecuniário; se tiver caráter pecuniário será **obrigação principal**, do contrário, será **acessória.**

2.2.2.1 Obrigação Principal

Determina o §1º, art. 113, do CTN que a obrigação tributária é dita principal quando envolve o pagamento de um tributo ou de uma penalidade. Em ambos os casos traz um elemento característico – a natureza pecuniária – ou seja, o cumprimento de uma prestação de dar dinheiro.

Como já esclarecido, a obrigação tributária somente surge quando ocorrer o fato gerador ou infração prevista abstratamente na lei. O momento concretizador da obrigação, para Carvalho (2007, p. 305-306), é "[...] o instante em que o evento é relatado no antecedente de uma norma individual e concreta, ou seja, no átimo em que é constituído o fato jurídico tributário."

Em suma, ocorrendo o fato gerador descrito na lei surge a relação jurídica entre os sujeitos: ativo (Estado), que possui o crédito, e o passivo (contribuinte ou responsável), que possui o débito; vinculados por uma obrigação, nesse caso

principal, de cunho patrimonial, envolvendo um ato de pagar, ligada ao tributo: dar (dinheiro), referente ao tributo ou penalidade pecuniária.

2.2.2.2 Obrigação Acessória

Como se sabe, é dever de todos contribuir com o Poder Público para a execução adequada e eficiente das providências necessárias ao atendimento das finalidades assumidas por ele. Assim, deve a sociedade facilitar o conhecimento, controle e arrecadação da importância devida aos cofres públicos, ou seja, facilitar o procedimento fiscalizatório dos tributos.

Nesse sentido destaca Carvalho (2007, p. 302-303):

> [...] no território das imposições tributárias, **são estipulados inúmeros deveres, que possibilitam o controle, pelo Estado-Administração, sobre a observância do cumprimento das obrigações estatuídas com decretação dos tributos**. Esses deveres são, entre muitos, o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, **tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária**. (grifo nosso).

Tais relações são reconhecidas como obrigações acessórias, também conhecidas como deveres formais ou instrumentais. Essa espécie de obrigação está prevista no §2º do art. 113 do CTN que diz: “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações: positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

A finalidade precípua da obrigação acessória é viabilizar o controle e fiscalização dos fatos tidos por relevantes para o surgimento de uma obrigação tributária e sua subsequente arrecadação.

Vale ressaltar que, apesar da denominação utilizada, a obrigação tributária acessória não depende da existência efetiva de uma obrigação principal, podendo subsistir independentemente da principal e ter existência própria e autônoma, diferente do Código Civil que estipulou como regra a acessoriedade da obrigação dita acessória, ou seja, de que o acessório segue o principal. Em matéria tributária esse caráter de acessoriedade é visto com ressalvas, em relação ao sentido usado pelo direito privado, já que apesar da obrigação acessória poder

existir independente da principal e de possuir autonomia, está atrelada a finalidade da obrigação principal.

Destarte, a obrigação acessória não implica em direito para o sujeito ativo de exigir o cumprimento de uma prestação de cunho pecuniário, mas sim, traduzem-se em prestações positivas ou negativas ao contribuinte, instituída pela legislação tributária (lei em sentido estrito – art. 96 do CTN), com o objetivo de auxiliar o cumprimento da obrigação tributária principal, além de comprovar seu cumprimento como, por exemplo, a obrigatoriedade da entrega de declaração de bens e rendimentos à fiscalização, independentemente da existência de tributo a ser pago, a expedição de nota fiscal; escrituração de livros fiscais; dentre outros.

Importante mencionar que quando uma obrigação acessória não é cumprida há uma conversão dessa obrigação em principal, é o que estabelece o §3º, art. 113, do CTN: "A obrigação acessória pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária." Isto é, havendo o descumprimento da obrigação acessória será devida a obrigação principal, passando a ter conteúdo econômico em razão da aplicação de uma sanção administrativa/multa.

2.2.3 Regra Matriz de Incidência: hipótese tributária e fato jurídico tributário

A regra matriz de incidência, ou norma tributária em sentido estrito, é o núcleo do tributo, isto é, o que vem a definir a incidência fiscal, o que gera, cria ou faz surgir a obrigação de pagar o tributo.

Na lição de Carvalho (2007, p. 261), a "regra matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito."

Nesse sentido, o contribuinte só é obrigado a transferir dinheiro ao Estado se tiver um motivo. Os motivos da transferência estão descritos nos critérios apontados na regra-matriz de incidência. Deste modo, a regra matriz de incidência é a representação de uma norma de conduta que leva o contribuinte a entregar dinheiro ao Estado.

Já foi dito que a obrigação jurídica tributária decorre da concretização de um fato, ou de uma hipótese, legalmente qualificado(a); assim a ocorrência da hipótese, descrita na norma, no mundo fático é o fato gerador da obrigação.

Faz-se necessário entender, inicialmente, que há uma distinção importante a ser analisada**: hipótese de incidência e fato gerador são realidades diferentes;** embora, às vezes, essas expressões sejam utilizadas como sinônimas, na verdade, tem significados diversos na medida em que o fato se refere a um acontecimento da vida, verificado no mundo concreto (é a conseqüência ou prescritor); e, a hipótese como uma descrição abstrata de comportamento (por exemplo, previsão normativa de alguém auferir renda) que, uma vez realizada, gera o dever de pagar o tributo, ou seja, traz a descrição de um fato (descritor).

Carvalho (2007, p. 256), ao tratar do tema, fez uma separação entre esses dois momentos dispondo que se tratam de "[...] duas realidades essencialmente distintas: *a)* a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídico-tributária; e *b)* o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação."

Para se ter o surgimento da obrigação tributária, portanto, não basta a simples existência da hipótese de incidência determinada na lei, é preciso, ainda, que essa hipótese deixe de ser hipótese para ser um fato concreto, real, passando o tributo, consequentemente, a ser exigível. Logo, é indispensável a combinação dessas duas realidades, quais sejam: hipótese de incidência mais fato gerador (a concretização do fato descrito na norma ou, ainda, a realização da previsão fática) para que haja o surgimento do liame intersubjetivo tributário.

Em outras palavras, para o aparecimento da obrigação tributária é necessário a **subsunção do fato à norma**; a perfeita adaptação do fato ao paradigma legal, dando ensejo à relação jurídica tributária. **A subsunção ocorre quando o fato jurídico tributário vem a se efetivar no mundo fático (fato gerador *in concreto*), havendo uma identidade absoluta com o preceito normativo** (hipótese de incidência). Para que o tributo nasça, portanto, é indispensável que o fato se ajuste a hipótese de incidência tributária, o que atribui o nome de subsunção (equivalente à tipicidade no direito penal).

2.2.3.1 Hipótese de Incidência e Critérios: material, espacial e temporal.

Sabendo que a descrição legal de um fato é a hipótese de incidência (fato gerador *in abstrato*) e que a efetiva realização da situação descrita é o chamado fato gerador (*in concreto*), é possível identificar o momento da ocorrência da hipótese, o lugar de sua ocorrência, quem praticou e o quanto será pago pelo sujeito a título de tributo.

Nesse sentido, a regra-matriz tem, em sua estrutura, dois elementos: antecedente e consequente; o primeiro possui os seguintes critérios: material, temporal e espacial, e o segundo: o pessoal e o quantitativo, de acordo com a classificação sugerida por Carvalho (2007, p. 270).

Destarte, ao analisar o fato imponível, o legislador optou por adotar propriedades ou características identificadoras que dão plenitude ao fato gerador como acontecimento presente no mundo; nesse sentido, definiu critérios que permitem reconhecer o momento da concretização da hipótese, respondendo as questões de como, onde e quando pode se considerar ocorrido o fato imponível por meio dos elementos: a) material; b) espacial; e, c) temporal.

O **Critério, ou elemento, Material** é caracterizado pela circunstância definida na legislação que faz nascer o vínculo jurídico de pagar o tributo. É a descrição do fato, dado substancial, que serve de suporte para a hipótese de incidência. É o verbo e seu complemento que delimita qual ação (vender mercadoria, auferir renda, etc.) ou estado (ser proprietário, etc.) será exigida para que haja a incidência tributária.

Machado (2010, p. 141) entende que tal critério se refere à materialidade do fato gerador da obrigação tributária principal, devendo ser quantificado e expresso em moeda. Ou seja, “O fato gerador da obrigação tributária principal, [...] e cuja concretização faz nascer o vínculo jurídico, albergando o dever de pagar o tributo, é uma situação de fato geralmente indicada na lei pela referência a seu nuclear ou material.

Nessa linha, o critério material enseja em uma expressão econômica que serve como instrumento para a quantificação do tributo. Está relacionado ao objeto da relação jurídica, que em se tratando de matéria tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota, que ajudarão a dimensionar o quantum será devido pelo sujeito passivo na relação tributária, ou seja, definirá o valor a ser pago a título

de tributo pelo contribuinte. Assim sendo, conta-se com a alíquota e a base de cálculo para atingir essa finalidade.

A base de cálculo é uma grandeza numérica sobre a qual incide a alíquota para se chegar ao *quantum* se deve ao fisco a título de tributo. É de extrema importância, pois é por meio dela que se pode visualizar a espécie de tributo com que se está trabalhando e, ao mesmo tempo, observar se o legislador usou adequadamente sua competência conferida pela CF.

Já a alíquota é, normalmente, um vetor aritmético aplicado sobre a base de cálculo para se chegar ao valor exato do tributo, podendo ser específica (levando em consideração a quantidade/unidades do produto tributado - unidade em medida) ou percentual (visualizada em valor, *ad valorem*).

Desse modo, o critério material ou nuclear se apresenta de extrema relevância para encontrar o valor, *quantum* atribuído ao tributo, pois está diretamente relacionado ao fato ou estado de fato descrito na norma, sendo o próprio elemento essencial ou substancial do fato gerador que ajuda a identificar a espécie e a subespécie tributária.

O **Critério Espacial** indica as circunstâncias de lugar implícitas ou explícitas na hipótese de incidência, considerando a validade da lei no território em que deve nascer a obrigação tributária, ou seja, a hipótese de incidência deve ser realizada na área espacial em que se estende a competência tributária. É, por conseguinte, o espaço físico em que a relação jurídica pode passar a existir, à medida que se encontra dentro da área de atuação ou aplicação da competência tributária.

Amaro (2009, p. 267), tratando do assunto, afirmou que “não existem fatos situados fora do espaço; assim também, o fato gerador do tributo é um acontecimento que ocorre em algum lugar.” Continuando explicou que “é importante a definição desse aspecto, pois a mesma situação material no lugar “A” pode ser de fato gerador e não sê-lo no lugar “B”, ou porque esse lugar esteja fora do âmbito espacial de aplicação da lei ou porque nele vigore a isenção regional.” (AMARO, 2009, p. 267)

Pode-se observar, desse modo, a inegável importância desse critério, pois é ele utilizado como instrumento de análise da incidência do fato gerador em determinado território, bem como para solucionar possíveis conflitos de normas que venham a surgir.

Já o **Critério Temporal** indica o momento em que se considera ocorrido o fato gerador, e, desse modo, nascida à obrigação tributária. Em outras palavras, é o instante designado pela hipótese de incidência como hábil para dá origem ao fato gerador, ou seja, a obrigação jurídica tributária, determinando, assim, o exato minuto em que se reportam os efeitos da obrigação e qual lei será aplicada ao caso concreto.

Logo, é necessária a análise desse critério para efeito de identificação, como mencionado, da lei aplicável e a verificação das questões de prazos para o cumprimento da obrigação tributária ou a prática de direitos, pois esse critério visa demonstrar o correto momento em que o fato imponível ocorre.

2.2.3.2 Fato Gerador do Tributo

Visto a diferença entre dois importantes momentos: o primeiro no plano teórico, abstrato - hipótese de incidência; e o segundo no plano da realidade - fato gerador/fato imponível -, pode-se iniciar o estudo, propriamente, do modelo ou situação concreta que gera a obrigação de pagar o tributo.

A lei descreve um comportamento, uma conduta abstrata, como hábil a surgir a obrigação tributária; no momento em que se efetiva essa situação/fato abstrato será devida a cobrança do tributo pela Administração Fazendária.

Para Rocha (2009, p. 292), fato gerador é o "[...] evento concreto, ocorrido no meio social, localizado em certas coordenadas de tempo e de espaço, que gera, contra o sujeito passivo, a obrigação de pagar o tributo." Nessa linha, quando o fato gerador ocorre no plano fático está diante da obrigação de pagar o tributo.

A obrigação tributária, dessa forma, nasce à vista de um fato previamente descrito, cuja ocorrência tem aptidão, dada por lei, de gerar o surgimento da obrigação. Nesse sentido**, tanto a obrigação principal como a acessória dependem da ocorrência do fato gerador (fato legalmente qualificado, previsto na legislação tributária) para surgir o dever jurídico de prestar algo (dar, fazer ou não fazer).**

Compreendido o conceito de fato gerador, é importante também identificá-lo nas obrigações tributárias, ou seja, verificar o momento de sua ocorrência nas obrigações principais e acessórias e, consequentemente, o surgimento do dever de cumprir a exação.

Na **obrigação principal,** que envolve o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, o fato gerador é o determinante para o seu surgimento e sua extinção se dá com o crédito que advém da obrigação (art. 113, §1º do CTN). O fato gerador da obrigação principal é a situação, definida em lei, suficiente e necessária para o nascimento da obrigação jurídica tributária, é o que preceitua o art. 114 do CTN (necessária no sentido de ser a situação indispensável para configurar o fato, e suficiente significando que a situação definida em lei deve ser satisfatória para o surgimento da obrigação jurídica tributária).

Já na **obrigação acessória,** o fato gerador é qualquer situação que implique na imposição de uma ação ou omissão de ato que não configure obrigação principal, é o que dispõe o art. 113, § 2º, do CTN: "a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos." Nos termos do art. 115, o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal, por exemplo, declarações de bens e rendimentos à fiscalização, levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manutenção de dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitação de fiscalização periódica de suas atividades, a expedição ou entrega de nota fiscal; escrituração de livros fiscais; dentre outros.

Além de saber o conceito de fato gerador (diferenciando de hipótese de incidência), bem como sua relação com as espécies de obrigações tributárias, é imperioso conhecer também o instante certo em que o fato gerador pode surgir no mundo, ensejando como resultado a exigência do tributo. Diante disso, analisar o **momento da ocorrência do fato gerador** ajuda a identificar o exato minuto em que se dá o nascimento da obrigação principal, como decorrência da verificação no mundo fático.

Para facilitar a compreensão do assunto, o CTN estabeleceu regras definidoras desse momento. Há, desse modo, uma divisão dos fatos em dois grupos: quando se trata de situação de fato e quando se refere a uma situação jurídica (conforme art. 116 do CTN).

Assim sendo, quando a lei não dispuser de modo diverso, o fato gerador poderá ser considerado efetivado: a) em se tratando **situação de fato**, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que

produzam os efeitos geralmente, ou ordinariamente, delas decorrentes; e b) em se tratando de **situação jurídica**, desde o momento em que tal situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

A situação de fato é visualizada quando se concretiza o fato descrito na norma sem necessidade de auxilio dos institutos jurídicos de outro ramo do direito para lhe completar a existência, sendo suficientes as circunstâncias materiais descritas na norma para fazer surgir o fato gerador. Ou seja, ao definir o momento ensejador do tributo o legislador não toma por base a definição de outro ramo do direito como produtor de efeitos jurídicos.

Já no que tange a situação jurídica, há o enquadramento, com precisão, de uma hipótese de incidência já prevista em outro ramo do direito, como fonte indicadora de conseqüências e efeitos jurídicos. Nesse caso, a situação vai está definida em outra ciência jurídica, tendo o Direito Tributário que fazer uso desse conceito como fonte auxiliadora ou complementar. Por exemplo, quando a hipótese de incidência é a propriedade de um bem imóvel; para entender o alcance deste preceito é necessário recorrer ao Código Civil e buscar o conceito de bem imóvel, considerando nascida a obrigação quando realizado o registro no cartório de título aquisitivo no órgão competente.

A ocorrência do fato gerador, seja de uma situação de fato ou de uma situação jurídica, faz surgir a obrigação tributária. Assim, ao instituir o momento da ocorrência do fato gerador, seja em razão da situação de fato ou da situação jurídica, buscou o legislador trazer uma segurança para o contribuinte, à medida que estabelece o instante em que se verifica a consumação do fato sobre o qual incide a norma de tributação.

3 SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Para identificar o aparecimento de uma relação jurídica é necessário o estudo de um conjunto de elementos obtidos no prescritor da norma auxiliando o reconhecimento dos sujeitos formadores da relação jurídica: o sujeito ativo de um lado (como credor, ou ainda, pretensor) e o sujeito passivo do outro (como devedor).

De tal modo, o critério pessoal aponta os sujeitos da relação jurídica tributária que estão atrelados em razão de um objeto, qual seja, a prestação da obrigação tributária: que se desdobra em sujeito ativo (possuidor de competência para exigir o adimplemento da prestação) e o sujeito passivo (responsável pelo adimplemento da mesma), isto é, as **pessoas que estão vinculadas a uma obrigação**, seja de conteúdo patrimonial ou não.

No polo ativo encontra-se o ente detentor do direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária, seja principal ou acessória. O sujeito ativo tanto pode ser o titular do direito de cobrar o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, como o legitimado para cobrar o cumprimento de um dever formal ou instrumental. O art. 119 do CTN define sujeito ativo prescrevendo ser “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.” Sobre o assunto, Amaro (2009, p. 263) entende que:

> **O sujeito ativo é a pessoa (estatal ou não) que é credora da obrigação tributária; sujeito passivo é o devedor dessa obrigação.** Trata-se de pessoas cuja identificação concreta geralmente é feita em função do aspecto material: se se trata de aquisição de renda (que é fato gerador de certo tributo, instituído pela União), identifica-se como sujeito ativo a União; sujeito passivo, por sua vez, será a pessoa a quem a lei impuser o dever de recolher o tributo, em razão daquele fato (que espelha o modelo legalmente previsto). (grifo nosso).

O sujeito ativo, nesse aspecto, é a pessoa detentora da capacidade tributária ativa (nesse ponto é preciso fazer uma ressalva, a competência tributária não se confunde com a capacidade tributária ativa; a primeira trata-se da competência para legislar/criar tributo conferida pela CF/88, não podendo, por conseguinte, ser delegada; enquanto que a segunda envolve a possibilidade de arrecadação, fiscalização e execução, a qual pode ser delegada pelo ente detentor de competência tributária à outro ente de direito público) com poder de exigir a dívida decorrente da obrigação.

No **polo passivo** encontra-se a pessoa obrigada a efetuar o cumprimento da obrigação tributária (dar dinheiro, fazer ou deixar de fazer algo), por ter realizado a situação definida na norma como suficiente e necessária a ensejar a obrigação.

É importante destacar que as convenções particulares não podem ser impostas ao Fisco na tentativa de alteração do sujeito passivo (princípio da estrita legalidade), é o que preceitua o art. 123 do CTN. Nessa óptica, as convenções particulares são válidas entre os particulares, na órbita do direito privado, mas não são hábeis para modificar o sujeito passivo (contribuinte ou responsável), pois prevalece a regra da inoponibilidade das convenções particulares em face da Fazenda Pública.

A sujeição passiva representa os sujeitos que sofrerão a invasão patrimonial compulsória de valores a título de tributo, sempre que realizar o fato gerador da obrigação jurídica tributária. Esse sujeito, seja pessoa física ou jurídica, tem o dever de prestar o objeto da obrigação tributária, qual seja, transferir (dar) dinheiro aos cofres públicos, fazer ou deixar de fazer algo com o objetivo de assistir o fisco.

Os arts. 121 e 122, ambos do CTN, distinguem a sujeição passiva em razão da espécie de obrigação:

> Art. 121. Sujeito passivo da **obrigação principal** é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
> Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
> I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
> II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.
> Art. 122. Sujeito passivo **da obrigação acessória** é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto. (grifo nosso).

O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa responsável pelo pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, sempre envolvendo a obrigação de dar (dinheiro); já da obrigação acessória, é aquele encarregado de fazer ou não fazer, com a finalidade de auxiliar a atividade de arrecadação e fiscalização.

Roque Carrazza (2011, p. 460) disciplinou a respeito do tema afirmando que o sujeito passivo da obrigação tributária é a "[...] pessoa – física ou jurídica, pública ou privada – compelida pela lei a recolher o tributo, fisco ou quem lhe faça as vezes, após, é claro, a realização do fato imponível, a prática do lançamento e a regular notificação deste ato administrativo.

Nessa linha, o sujeito passivo da obrigação principal abrange duas espécies: o **contribuinte –** quando possui relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN) e o **responsável tributário –** quando, mesmo sem ter relação direta e pessoal com o fato gerador, sua obrigação de pagar existe em razão de dispositivo expresso em lei (art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN).

Analisando o tema, Amaro (2009, p. 298) dispôs que:

> [...] a identificação do sujeito passivo da obrigação principal (gênero) depende apenas de verificar quem é a pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador.

Portanto, o contribuinte (ou sujeito passivo direto) é aquele que possui relação de fato com a situação geradora da obrigação jurídica tributária como, por exemplo, no imposto de renda, em que é devedor aquele que aufere renda. Já o responsável (ou sujeito passivo indireto) está vinculado ao fato em decorrência de preceito normativo - em outros termos, o legislador, por conveniência, como forma de garantir o cumprimento da obrigação tributária, entendeu ser adequado atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa (diferente daquela que realmente realizou o fato gerador) que não tem relação direta e pessoal com a situação definida em lei como fato gerador.

3.1 ESPÉCIES DE SUJEITO PASSIVO

Conforme demonstrado, o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser o contribuinte ou o responsável tributário, dependendo da relação/proximidade com o fato gerador da obrigação, sendo contribuinte quando tiver relação direta e pessoal com o fato gerador, do contrário, será responsável.

3.1.1 Contribuinte

Como observado, o sujeito passivo direto, ou contribuinte, é aquele que praticou o fato gerador; é a pessoa que concretiza a situação definida em lei e torna palpável a hipótese de incidência.

Amaro (2009, p. 299) destaca que “[...] a figura do contribuinte (como devedor de tributo) é geralmente identificável à vista da simples descrição da materialidade do fato gerador.” Seguindo, Amaro (2009, p. 300) alude que “em regra, o contribuinte é, na situação material descrita como fato gerador, a pessoa que manifesta capacidade contributiva, ou seja, titularidade de riqueza (renda, patrimônio, etc.). Assim, quem aufere renda é o contribuinte do imposto respectivo [...].”

Hoje também se fala em **contribuinte de fato** e **contribuinte de direito**. O primeiro se refere a quem suporta efetivamente o ônus financeiro do tributo e o segundo se reporta a quem juridicamente possui o dever de pagar o tributo. O contribuinte de direito é, por conseguinte, aquele que juridicamente deve o tributo porque assim está definido na lei (art. 121, do CTN) - vale salientar que essa classificação não se aplica as obrigações acessórias.

É importante enfatizar a distinção entre sujeito passivo direto ou indireto com tributo direto ou indireto para evitar confusão. Sujeito passivo direto ou indireto está voltado para a relação, proximidade, com o fato gerador da obrigação, sendo direto se os laços com a situação concretizadora da hipótese de incidência forem diretos e pessoais, e será indireto se não o forem. Por outro lado, o tributo direto ou indireto está relacionado com a transferência do encargo da obrigação para um terceiro, ao passo que não havendo translação será tributo direto, do contrário será indireto (permitem a mudança do compromisso econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida inicialmente em lei como sujeito passivo).

O contribuinte é, pois, a pessoa física ou jurídica que participou da constituição do fato gerador de forma pessoal e direta, ou seja, o sujeito obrigado a pagar o tributo, que realizou a materialização descrita na regra-matriz tributária.

3.1.2 Responsável Tributário

O sujeito passivo indireto, ou responsável, é outra pessoa indicada por lei, diferente daquela que praticou o fato gerador. É aquele que está indiretamente ligado á ocorrência do fato gerador, embora não tenha o concretizado, e que a lei lhe atribuiu a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação, excluindo, ou não, o contribuinte da relação jurídica.

Na verdade, quem deveria cumprir a obrigação seria o contribuinte por ter sido ele a pessoa que realizou o fato gerador, mas tendo em vista o objetivo de facilitar a arrecadação e a fiscalização, a lei escolheu um terceiro para substituir o devedor, colocando-o no polo passivo da relação jurídica.

Apesar do art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN, prescrever que o responsável não se reveste na condição de contribuinte, não trazendo um vínculo direto e pessoal com o fato gerador, não se deve entender que o responsável é um estranho, alheio a situação definida em lei como ensejadora do tributo; pelo contrário, é indispensável que exista um vínculo com o fato gerador, é o que se observa o art. 128, também do CTN:

> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, **a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa**, **vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação,** excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifo nosso).

A toda evidência, deve existir um vínculo entre a terceira pessoa atribuída por lei como responsável e o fato que deu origem ao tributo respectivo; logo, de alguma forma deve estar relacionado ao fato gerador.

Sobre o assunto, dispôs Carrazza (2011, p. 462):

> Como se sabe, **por razões de experiência administrativa**, mas **sempre com base em lei, os tributos,** não raro, vem arrecadados, pelo menos num primeiro momento, de **terceiras pessoas, juridicamente relacionadas com os contribuintes**. **São os sujeitos passivos indiretos, também chamados responsáveis tributários**. [...]
> Assim, é imprescindível, em primeiro lugar, que também **o responsável esteja vinculado, de algum modo, ao fato imponível**. Somente poderá ser onerado quem, de algum modo, participou da realização do tipo do tributo (fato típico tributário). (grifo nosso)

Vale mencionar que pode a lei, ao conferir a responsabilidade, liberar o contribuinte, excluindo-o da obrigação, bem como impor o encargo de forma supletiva, complementar, isto é, sem liberá-lo da relação jurídica tributária (parte final do art. 128 do CTN).

Sobre o tema menciona Alexandre Ávila (2009, p. 248):

> **A substituição tributária não exclui a atribuição de responsabilidade para outras pessoas e muito menos presume exclusão de responsabilidade daquele que foi substituído, a menos que a lei seja**

> **expressa nesse sentido**. Não havendo exclusão, a Fazenda Pública também poderá exigir do substituído o recolhimento do tributo, cujo pagamento competia ao substituto. (grifo nosso)

Desse modo, a definição de responsável tributário é dada por exclusão; sua principal característica é não ser contribuinte, ou seja, o responsável será aquele encarregado de efetuar o pagamento do tributo em decorrência da atribuição de lei e não por se revestir na qualidade de contribuinte.

Sabendo disso, é necessário conhecer as modalidades de responsabilidade tributária e suas subespécies, pois são elas que definirão o momento em que surge o vínculo entre o sujeito ativo e o responsável tributário.

3.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária, em sentido estrito, é a submissão, por expressa previsão legal, de pessoa que não praticou diretamente o fato gerador, mas que estaria vinculada ao fato imponível da obrigação tributária.

Já foi visto que o vínculo entre o responsável e o fato gerador decorre de lei, havendo eleição de um 'terceiro' como responsável para ser colocado no lugar do contribuinte. Isso ocorre em virtude de conveniência ou mesmo necessidade da Administração Fazendária, pois há ocasiões em que a forma mais viável de se ver cumprida a obrigação tributária é por meio da substituição do sujeito passivo direto pelo indireto, para simplificar a arrecadação, garantindo a sua eficácia.

Nesse viés, o CTN estabeleceu limites à definição legal do terceiro como responsável. Destarte, levando-se em consideração o momento em que surge relação jurídica entre a pessoa designada por lei como responsável e o sujeito ativo da relação jurídica tributária, a responsabilidade pode ser classificada em: por substituição ou por transferência.

Ponderando sobre a matéria, Amaro (2009, p. 307) distingue essas espécies:

> A doutrina pátria, já antes do advento do Código Tributário Nacional, costumava identificar duas modalidades básicas: a da substituição e a da transferência. A diferença entre ambas estaria em que, **na substituição, a lei desde logo põe o "terceiro" no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte**, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu pólo passivo ocupado por um substituto legal tributário. Diversamente, **na transferência, a obrigação de um devedor (que pode**

> **ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento**. (grifo nosso).

Assim sendo, tanto na responsabilidade por substituição como na responsabilidade por transferência há um terceiro assumindo a posição do contribuinte (aquele que efetivamente realizou o fato gerador da obrigação).

Na responsabilidade **por transferência,** por razão de um acontecimento determinado em lei há a supressão do contribuinte por outro/responsável, ou seja, a obrigação surge em relação à pessoa que efetivamente realizou a hipótese de incidência, mas que em decorrência da concretização de um evento, preceituado em lei, haverá a transferência da obrigação para um terceiro.

Já no caso da **substituição,** por previsão da própria lei, a obrigação já nasce sob o encargo do terceiro, pois antes da ocorrência do fato descrito na norma a responsabilidade, vindo a ocorrer o fato gerador, já recairá sobre a pessoa definida em lei.

3.2.1 Responsabilidade por Transferência

Nesse tipo de responsabilidade a sujeição passiva do responsável surge em momento posterior à ocorrência da obrigação tributária, à medida que, uma terceira pessoa vem a ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária em razão de algum evento ou acontecimento determinado em lei, por exemplo, morte do contribuinte, aquisição de fundo de comércio, aquisição de bens, etc., capaz de modificar ou transferir o ônus tributário para um sujeito escolhido pela lei, tido como **responsável tributário.**

Na responsabilidade por transferência o responsável responde por débito de outra pessoa, diferente da responsabilidade por substituição onde o substituto responde por débito próprio. Em outros termos, pode-se examinar essa modalidade (responsabilidade por transferência) quando se verificar o surgimento da obrigação tributária contra um sujeito certo e determinado e ela, em decorrência de uma situação definida em lei, ocorrida posteriormente, for transferida a outrem.

Ocorrido o fato gerador, consequentemente, surge a obrigação jurídica tributária estabelecendo a relação entre o sujeito passivo e o Fisco. É o devedor que tem o encargo de pagar o tributo, no entanto, a lei regula mecanismos no sentido de, posteriormente, transferir esse dever legal a outra pessoa.

A responsabilidade, desse modo, surge após o nascimento da obrigação tributária em virtude de um evento legalmente previsto. É importante perceber que a transferência tanto pode ser realizada de um contribuinte para o responsável (art. 131, II, do CTN) como de um responsável para outro responsável (art. 131, III, do CTN), mas em qualquer desses dois casos, a responsabilidade continua sendo por transferência, pois devido a um episódio póstumo à ocorrência do fato gerador, a responsabilidade é transferida para outra pessoa. Pode-se concluir que o marco temporal é o instante em que se verifica a ocorrência dos eventos previstos em lei como aptos a gerar a transferência.

O CTN dividiu as hipóteses de responsabilidade em três modalidades: por sucessão (arts. 129 a 133), de terceiros (arts. 134 e 135) e por infrações (arts. 136 a 138). Alguns doutrinadores como, por exemplo, João Marcelo Rocha, criticam a inclusão da responsabilidade por infração nesse rol por entender que o legislador cometeu um equivoco ao chamar de responsável àquele que cometeu a infração, já que teve relação direta e pessoal com o fato gerador, devendo ser chamado de contribuinte direto e não responsável/indireto. Apenas a título de ressalva, a solidariedade (arts. 124 e 125 do CTN) foi disciplinada em capítulo distinto das demais espécies de responsabilidades porque não se encaixa no conceito de responsável, pois nela há apenas a figura de contribuintes – pessoas ligadas diretamente ao fato gerador.

A **Transferência por Sucessão** está vislumbrada nos arts. 129 a 133 do CTN, ocorre quando há transferência, seja por ato negocial ou por disposição legal, para terceiro não obrigado inicialmente, mas que de alguma forma está vinculado ao contribuinte antecessor na relação; Nela há a prevalência do princípio de que a dívida se transfere para quem se transferiu o patrimônio, pois a dívida tributária passa a ser do sucessor do bem; a responsabilidade passa a ser de quem adquiriu o bem já que o devedor original desaparece da relação, seja por morte, alienação, fusão, etc.

Nessa linha, Amaro (2009, p. 308) destacou que “extinta uma pessoa jurídica ou falecida uma pessoa física, que ocupavam posições passivas numa relação tributária, a pessoa sucessora passa a responder pela obrigação.”

Assim, importa saber a data da ocorrência do fato gerador para ter o momento da sucessão (marco temporal), por exemplo, uma determinada pessoa ‘A’, proprietária de um bem imóvel urbano, é contribuinte do IPTU, se ela deixar de

pagar a obrigação e alienar para ‘B’, este se torna, a partir da aquisição, responsável pelos tributos devidos nos anos anteriores (art. 130 do CTN).

A **Transferência de Terceiros** está tratada nos arts. 134 e 135 do CTN. Em ambos dispositivos os ‘terceiros’ são pessoas que falharam no cumprimento de um dever legal de gestão ou vigilância do patrimônio do contribuinte. Essas pessoas responsáveis têm o dever de gerência e de zelo para com os negócios dos contribuintes, mas em razão de determinadas circunstâncias não desempenharam o papel, o que gera a responsabilidade de pagar a dívida ou multa no lugar dos contribuintes.

Essa modalidade de responsabilidade não se prende a transmissão patrimonial, como na responsabilidade por transferência por sucessão, mas no dever de zelo, legal ou contratual, de gestão, com relação ao patrimônio de outrem. Por exemplo, o pai quanto aos bens de filhos menores; os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; etc.

E por último, a **Transferência por Infração** está abordada nos arts. 136 a 138 do CTN. A transferência por infração, em seu art. 136, tem, em regra, natureza objetiva uma vez que independe da intenção do agente ou do responsável, não precisando demonstrar o nexo psicológico entre o agente e o resultado, além disso, independem da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Em outros termos, independe da Administração Fazendária ter sofrido prejuízos pela infringência da lei, bastando apenas que seja realizado um ato violador da legislação tributária, uma infração e a respectiva autoria, para que ocorra a responsabilidade por parte do agente ou responsável.

3.2.2 Responsabilidade por Substituição

A responsabilidade por substituição ocorre quando a sujeição passiva se verifica contemporaneamente a ocorrência do fato gerador. Dá-se quando o dever de pagar do responsável já estar definido desde a concretização da hipótese de incidência, não dependendo de qualquer evento posterior ao fato, diferentemente da responsabilidade por transferência.

Desde a ocorrência do fato gerador a lei já define o responsável como devedor, não recaindo sobre o contribuinte, em nenhum momento, o dever de pagar o tributo, não havendo nenhuma mudança subjetiva da obrigação tributária. Isso

ocorre em virtude da relação jurídica desenvolver-se, desde o início, entre o sujeito ativo e o responsável tributário (pessoa designada por lei para assumir o lugar do contribuinte na relação).

Dessa forma, explicou Ávila (2009, p. 248) que "Na substituição tributária, a relação tributária forma-se desde logo entre o sujeito ativo e o substituto legal tributário." A obrigação jurídica tributária surge com o polo passivo ocupado pelo substituto legal. Exemplificando, Amaro (2009, p. 308) traz a seguinte situação: "[...] imposto de renda incidente na fonte, em que a figura do beneficiário da renda (que seria naturalmente o contribuinte) seria, desde logo, substituída por terceiro (a fonte pagadora)." No caso, o sujeito passivo é a fonte pagadora, possuidora do dever legal de realizar a retenção e recolher o respectivo imposto; ela, fonte pagadora, substitui o contribuinte.

A responsabilidade por substituição pode ser dividida em: substituição tributária regressiva, antecedente ou 'para trás' ou por diferimento, e substituição tributária progressiva, também conhecida como substituição subseqüente ou 'para frente'. No primeiro caso - **regressiva** - a lei atribui a responsabilidade ao adquirente da mercadoria ou produto, verificando-se o adiamento do pagamento do tributo (diferimento). Já no segundo **– progressiva** - a lei determina que a responsabilidade tributária recairá sobre o responsável legal, que antecipadamente paga o tributo, tendo em vista a provável ocorrência do fato gerador futuro.

3.2.3.1 Substituição Regressiva

A substituição regressiva, 'para trás', antecedente ou por diferimento, se dá quando o fato gerador é realizado em um dado momento, mas somente haverá o recolhimento do tributo devido em momento posterior a sua ocorrência, havendo, pois, um adiamento da exigência do crédito tributário. O fato se concretiza, no entanto, o cumprimento da obrigação só se realizará posteriormente (o pagamento é diferido ou adiado).

Nesse sentido há uma postergação do recolhimento do tributo com relação ao momento pretérito em que se efetiva o fato gerador. Destarte, adia-se o pagamento por conveniência da Administração Fiscal, uma vez que é mais vantajosa e eficaz a arrecadação e a fiscalização de empresas (sabendo que essa modalidade de responsabilidade é mais comum no setor primário, cujos produtos

são fornecidos às indústrias) do que de centenas ou milhares de pequenos produtores rurais. O substituído, em regra, não dispõe de aparato fiscal ou contábil para adimplir a obrigação (não precisa criar uma logística para ter controle do tributo a ser recolhido), recaindo, pois, o ônus tributário sobre o substituto legal.

Apesar de a Fazenda Pública receber o tributo em momento posterior a ocorrência do fato gerador, há a vantagem da otimização da mão-de-obra da entidade tributante, pois no lugar de ficar despendendo esforços na fiscalização e na arrecadação de inúmeros produtores, poderá realizar sua atividade em um número bem menor de empresas (substituto), diminuindo, consequentemente, a evasão fiscal (situação em que o contribuinte utiliza de meios ilícitos para evitar ou desviar da cobrança do tributo, para escapar da tributação), aumentando a arrecadação.

Tratando esse pondo, discorre Ávila (2009, p. 248):

> O fato ocorreu, mas o pagamento é adiado. Nesse caso, **para facilitar a arrecadação e a fiscalização do tributo, a lei atribuiu ao substituto legal tributário o dever de pagar o tributo cujo fato gerador – praticado por outra pessoa – ocorreu no passado**. Quem praticou o fato gerador foi "A", mas a lei atribui ao "B" o dever de pagar o tributo. A pretensão da Fazenda Pública nasce diretamente contra "B", que é o devedor originário e ingressou na relação jurídica substituindo "A". (grifo nosso).

Na substituição regressiva o pagamento adiado recai sobre o responsável tributário devendo este pagar o tributo alheio, mas, para isso, é descontado/abatido o valor do tributo a ser recolhido por substituição do preço pago pelo produto (evitando a oneração excessiva). A título de exemplo, Ávila (2009, p. 248-249) esclarece:

> [...] os produtores de uva vendem seus produtos para uma vinícola, caso em que ocorre o fato gerador do ICMS. O produtor é que naturalmente seria o sujeito passivo do ICMS, já que foi ele quem vendeu o produto. Porém, há apenas uma vinícola e centenas de produtores. É muito mais fácil para o Estado, através de lei, cobrar da vinícola o ICMS que seria devido pelo produtor. A vinícola atua como substituta tributária do produtor.

Logo, a substituição regressiva representa um instrumento proveitoso tanto para o Fisco que passa a não necessitar de tantos esforços para controlar a atividade tributante; como para o substituído, que não tem que se preocupar em desenvolver métodos, seja contábil, financeiro, de controle da sua arrecadação, pois este ônus recai sobre o substituto.

Trazendo um exemplo mais próximo, pode-se indicar a Lei Ordinária Estadual nº. 6.379 de 02.12.1996, atualizada recentemente pela Lei nº 9.976, de 07.03.13, que trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, do Estado da Paraíba, que em seu art. 9º e 10 vem abordando o instituto da responsabilidade por substituição regressiva:

> **Art. 9º** Dar-se-á o **diferimento**, quando o **lançamento e pagamento do imposto** incidente sobre determinada operação ou prestação **forem adiados para uma etapa posterior**, **atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou usuário do serviço, na qualidade de sujeito passivo por substituição, vinculado à etapa posterior**.
> **§ 1º** O regulamento poderá submeter ao regime de diferimento, operações ou prestações, estabelecendo o momento em que devam ocorrer o lançamento e pagamento do imposto e atribuindo a responsabilidade, por substituição, a qualquer contribuinte vinculado ao momento final do diferimento.
> **§ 2º Ocorrido o momento final previsto para o diferimento, será exigido o imposto diferido, independentemente de qualquer circunstância superveniente** e ainda que a operação final do diferimento não esteja sujeita ao pagamento do imposto ou, por qualquer evento, essa operação tenha ficado impossibilitada de se efetivar.
> **Art. 10.** O regulamento poderá estabelecer exigências e condições para autorizar o contribuinte a operar no regime de diferimento. (grifo nosso)

Nesse caso, tem-se o transporte de gado para ser abatido no matadouro ou frigorífico, onde o lançamento e o pagamento do referido imposto é adiado para o momento em que o animal entra no matadouro/frigorífico (art. 3º, §4º, V da Lei 6.379/96), e não quando ele sai do estabelecimento, recaindo a responsabilidade pelo pagamento do tributo sobre o adquirente do gado. Em outros termos, não incide a exigibilidade do tributo no momento em que o gado sai do estabelecimento de origem, mas sim, no instante em que há o abate do gado no matadouro, havendo, desse modo, o diferimento ou adiamento do pagamento para um momento posterior e, incidindo a obrigação sobre o substituto legal.

3.2.3.2 Substituição Progressiva

A responsabilidade por substituição progressiva, 'para frente' ou subseqüente, se dá quando existe a antecipação do tributo cujo fato gerador é presumido, pois ainda não se concretizou, podendo vir, ou não, a ocorrer em um

momento posterior. Para o cálculo do *quantum* que será devido pelo sujeito passivo leva-se em conta uma base de cálculo presumida ou ficta.

Essa situação é aplicável antes da ocorrência do fato gerador *in concreto*, havendo, assim, a antecipação do pagamento antes mesmo de ser efetivada a situação definida em lei, diferentemente da regressiva que havia o diferimento do pagamento. Nessa, é feita a conjugação de dois institutos jurídicos: a substituição progressiva com a antecipação do valor a ser pago ao erário.

Com a CF/88, em seu texto original, a substituição tributária foi autorizada pelo o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea b, que determinava que a lei complementar poderia dispor sobre substituição tributária quando se tratasse do ICMS (frise-se que o artigo não fazia menção específica a espécie da substituição progressiva).

> **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> II- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de
> **§2º** O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> XII- cabe à lei complementar:
> *b)* **dispor sobre substituição tributária;** (grifo nosso)

O art. 34, §§8 º e 9º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), autorizava a substituição progressiva no setor de energia elétrica. Em decorrência do §8º desse artigo, a substituição tributária foi temporariamente regulamentada pelo Convênio ICM (imposto sobre circulação de mercadoria) n. 66/88. Muitos autores questionaram se essa modalidade era constitucional ao STF. Em razão disso foi aprovada a EC n. 3/93 que incluiu o §7°, no art. 150 da CF/88 e autorizou a substituição progressiva:

> § 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.

Com a EC n. 3 de 1993, a substituição tributária progressiva passou a ter *status* de norma constitucional, no entanto, isso não deu fim aos questionamentos, críticas e discussões sobre o tema. O principal ponto de debate reside na flagrante inconstitucionalidade do dispositivo inserido pela emenda (§7º), posto que permite que a lei autorize a cobrança de tributo por fato que ainda não ocorreu no mundo

fático, violando violar o princípio da segurança jurídica, da legalidade, da capacidade contributiva, do não confisco, da não cumulatividade, razoabilidade, entre outros.

Desse modo, após a inclusão do §7º do art. 150 pela EC 3/93, coube ao livre arbítrio do legislador a indicação do responsável pelo pagamento do tributo, relativo a um fato futuro e incerto, presumido e fictício, levando-se em consideração uma situação ainda não concretizada no mundo fático, não possuindo, assim, uma base imponível apta a dimensionar o fato gerador presumido.

O STF se pronunciou sobre o tema no RE 438.486 em 2012:

> [...] 2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. **Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos**. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida **deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficaze**s. (grifo nosso)

A respeito do assunto, destacou Carvalho (2007, p. 332):

> A constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte se reporta a um evento (operações relativas a circulação de mercadorias; transmissão de bens imóveis; importação; exportação; serviços de qualquer natureza etc.) ou a bens (produtos industrializados; propriedade territorial rural; propriedade predial e territorial urbana etc.), **deixando a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá agir em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal**, fazendo as vezes do devedor da prestação tributária. (grifo nosso)

Desse modo, o tributo nasce por uma presunção e se efetiva, em relação ao quantum devido, também com base em uma presunção, trazendo uma obrigação ao sujeito passivo de antecipar o tributo, antes mesmo de ser concretizada a hipótese de incidência expressa na lei como apta a gerar a cobrança.

O art. 150, §7º da CF/88 dispõe que a substituição progressiva incide sobre os impostos e as contribuições, isso decorre do fato de que os demais tributos (taxas e contribuições de melhorias) são atividades vinculadas, ou seja, estão atrelados a uma atividade Estatal específica referida ao contribuinte.

A substituição progressiva está expressamente contida na CF/88 e advém, portanto, de uma antecipação do fato imponível, o chamado **fato gerador presumido**; esse assunto tem sido, como mencionado, alvo de inúmeras discussões. Esse tipo de responsabilidade deve ser vista como uma exceção (assim como a substituição regressiva) a ser usado em casos específicos, já que a regra é a de que o tributo deve ser exigido no momento em que ocorrer o fato gerador. Contudo, atualmente é possível visualizar a deturpação desse instituto, tanto no diz respeito ao aumento exagerado de casos em que estão adotando essa espécie, quanto no aumento de casos de valores cobrados a maior e que não são restituídos pelo Fisco (gerando, de certa forma, o enriquecimento ilícito).

4 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NA OBRIGAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A segurança jurídica está atrelada ao direito fundamental não só do contribuinte, mas de todo e qualquer cidadão. Implica em garantia da normalidade, estabilidade e proteção contra alterações bruscas na realidade fático-jurídica. Nessa conjectura, os direitos e garantias individuais conferidos pela CF/88, principalmente em seu art. 5º, XXXVI, que traz a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada, se apresentam como a maior defesa dos cidadãos em relação ao Estado, que deve adotar comportamentos coerentes, estáveis e não contraditórios. Além de que, a CF/88 tem que primar pela unificação de sua estrutura (princípio da unicidade ou sistematização em sua interpretação), no sentido de que ela possuir um 'corpo' único e harmonioso, de modo que contenha normas contraditórias em seu conteúdo; a CF/88 deve ser um aparelho integrado.

Os direitos fundamentais amparam o contribuinte contra os poderes do Estado (o qual não é absoluto). Nesse sentido, embora a CF/88 tenha conferido competência de criar tributos à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, esses entes devem primar pela observância das garantias constitucionais auferidas aos contribuintes, garantias essas, limitativas ao poder de tributar.

Assim, o princípio constitucional da segurança jurídica está conectado ao princípio da confiança na lei fiscal que alude a possibilidade do contribuinte ter conhecimento (principio da não surpresa) e poder computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei, respeitando as realidades consolidadas e garantindo uma ordem jurídica em que se asseguram importantes instrumentos para a defesa dos particulares em face do Poder do Estado.

4.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E SEUS SUBPRINCÍPIOS

Já se sabe que o Estado possui poder de determinar que os particulares participem na realização de suas obrigações perante a sociedade na consecução do bem comum, determinando, por ato próprio – a lei – que haja uma colaboração de todos mediante a entrega compulsória de valores a título de tributos à Administração Fazendária. Esse poder não é ilimitado, pelo contrário, há barreiras nas principais

diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na CF/88, mais precisamente, e principalmente, no art. 5º, quando estabelece os direitos e garantias individuais do cidadão/contribuinte, e no rol elencado no art. 150 da CF/88.

Desse modo, é necessário, antes de adentrar-se propriamente no estudo das espécies de princípios que vem a limitar a atividade estatal (vale ressaltar que alguns preceitos limitadores ao poder de tributar estão protegidos por cláusulas pétreas, ou seja, são impossíveis de serem abolidos do ordenamento jurídico (art. 60, §6º), tendo em vista que são verdadeiras garantias ao contribuinte contra o arbítrio do legislador), compreender o sentido e alcance do que vem a ser princípio, pois somente entendendo o seu conteúdo é que se pode conhecer os elementos integrantes de um ordenamento jurídico.

Nessa linha, princípio, é por definição, um verdadeiro alicerce ou mandamento essencial de um sistema que viabiliza a compreensão da lógica e da racionalização do instituto jurídico analisado. Entende Ávila (2009, p. 21) que "os princípios constitucionais são mandamentos fundamentais que condicionam a produção e a interpretação de todas as normas jurídicas."

Os princípios constitucionais tributários são normas constitucionais que limitam e regulam o exercício da competência trazendo alguns valores expressos no ordenamento, alguns valores sistêmicos, ou seja, no instante em que impõe um comportamento, o legislador está exercendo sua atividade precípua, voltada ao direito tributário – instituindo ou modificando o tributo - o que implica em utilização de sua competência. Nesse diapasão, deve observar princípios constitucionais básicos que são verdadeiras diretrizes a seu poder. Compartilha desse entendimento Machado (2010, p. 292):

> **Os princípios jurídicos da tributação funcionam como limitações ao poder de tributar.** Como é sabido, o Direito é um sistema de limites. Toda norma jurídica constitui alguma forma de limitação da liberdade humana. Limita sempre, de alguma forma, a conduta de alguém. O pode de tributar, como expressão da soberania estatal, é limitado precisamente pelos denominados princípios jurídicos da tributação, que ditam a forma e as condições para o exercício daquele aspecto da soberania estatal. (grifo nosso)

Dentre os princípios estabelecidos pela CF/88, destacar-se o Princípio da Legalidade, art. 150, inciso I, que traz o comando de que somente a lei pode criar tributos no Brasil; desse modo, somente a lei, em regra, pode criar, alterar ou

extinguir o tributo – fazer surgir a obrigação tributária. Esse princípio é o mais importante inserido na CF/88 que prega que somente a lei pode institui e majorar o tributo, impedido a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de exigirem tributos que não tenham guarida na lei e com observância na Carta Maior; é, ainda, a regra geral no ordenamento, e qualquer exceção somente será válida se estabelecida pela própria CF/88.

Á vista do exposto, observa Carrazza (2011, p. 459):

> [...] **atrelado ao princípio da legalidade tributária, encontra-se o não menos relevante princípio da tipicidade tributária**. Na verdade, o princípio da tipicidade tributária [...] não passa de uma maneira especial de realização da legalidade tributária, que exige definição precisa dos fatos idôneos a, uma vez ocorridos, fazer nascer o dever de recolher tributos.
> **O princípio da tipicidade impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade da lei.** (grifo nosso)

Do princípio da legalidade decorrem vários outros princípios, mas importa destacar aqui os princípios da implicação dupla entre fato gerador e a conseqüência jurídica e do '*numerus clausus'.*

O primeiro, o **princípio da implicação dupla entre fato gerador e a consequência jurídica,** parte do pressuposto que o fato gerador deve estar relacionado com a consequência fática – exigência do tributo - na norma legal, pois somente quando ocorrer o fato gerador *in concreto* é que poderá se verificar a consequência jurídica (subsunção – encaixe perfeito do acontecimento à norma).

Há uma sequência a ser seguida determinada pelo legislador, qual seja, a estipulação em lei da hipótese de incidência, em seguida a realização do fato no mundo e a consequência fática (que gera os efeitos jurídicos prescritos). Em outras palavras, somente quando ocorrer o pressuposto (fato gerador) é que existirá a consequência (exigência do tributo). Não existe, a consequência de um fato jurídico sem a necessária - e anterior - ocorrência deste, e posteriormente a uma hipótese de incidência previamente estabelecida em lei.

Nesse sentido, havendo alteração dessa ordem, haverá alteração do resultado, pelo que qualquer inversão resulta em corromper o sistema jurídico vigente, este mesmo que prevê os direitos e as garantias constitucionais do indivíduo.

Entende Carvalho (2007, p. 260-261) que para que haja a ocorrência do fato jurídico tributário (concretização no plano fático) é preciso a satisfação de todos os critérios identificadores fixados na hipótese de incidência. Desse modo, concretizando-se o fato previsto no descritor da regra de incidência, com o enquadramento exato do fato descrito na norma, inaugura-se a relação jurídica tributária ou obrigação tributária, isto é, ocorrendo à situação definida na norma como apta a originar o fato gerador, tem-se como consequência a configuração do nascimento do vínculo jurídico entre o sujeito passivo e a Administração Fazendária, que implica no surgimento do tributo.

Pelo princípio da implicação dupla entre o fato gerador e a consequência jurídica pode-se compreender que o fato gerador *in concreto* está sobremaneira atrelado a exigência da obrigação tributária, posto que, é imprescindível que o fato gerador seja, além de suficiente, necessário, único e exclusivo para exigibilidade do tributo (consequência).

Nesse viés, qualquer determinação legal, ainda que seja constitucional, instituindo a obrigação tributária sem a ocorrência do fato gerador *in concreto* afronta esse sequência normal e garantista do sistema tributário, até então adotado.

Já **o princípio do *"numerus clausus"*** parte da premissa de que o Estado tem sua atividade tributária limitada àquilo que estiver previsto em lei, assim sendo, evidencia-se que o veículo introdutor de regras tributárias no ordenamento jurídico se dá por intermédio de lei (sentido lato), devendo esta trazer em seu bojo todos os elementos identificadores do fato gerador – característica da tipicidade cerrada, e, sobretudo, obedecendo ao princípio da implicação dupla entre o fato gerador e a consequência jurídica como subprincípio da legalidade tributária.

Em outras palavras, o legislador deve definir mediante lei prévia e claramente todos os elementos que ensejam a obrigação tributária (tipicidade); uma vez realizada o fato gerador o tributo se torna devido. Desse modo, o fato ocorrido no mundo real deve se enquadrar com justeza na hipótese legal de incidência. Sabendo disso fica fácil compreender o sentido desse subprincípio - *numerus clausus.*

Esse princípio determina que a tipificação tributária deve ser taxativa, ou seja, o rol de situações tributáveis deve se limitar as situações definidas em lei e, sobretudo, subjugar-se a implicação dupla entre o fato gerador e a consequência jurídica, não podendo serem elastecidas ou distorcidas da implicação dupla. Dessa

maneira, **não pode existir um rol exemplificativo dos fatos/situações tributáveis que dão ensejo à obrigação.** É o que entende Oliveira (2002, p. 9):

> Todo rol de situações tributáveis compreende somente as definidas em lei, porque não pode existir efeito tributário decorrente de outros pressupostos que não os obrigatoriamente nela fixados, como únicos para verificação de tal efeito. **Admitir a possibilidade de lista exemplificativa de fatos geradores de um tributo importa em reconhecer que este possa decorrer de outros pressupostos que não os definidos em lei**. (grifo do autor)

Entende Oliveira (2002, p. 11) pela taxatividade do rol das situações hábeis a gerar a obrigação, é o que se percebe pela leitura do trecho: "se a lista é taxativa, não comporta integração analógica, porque a analogia importa na criação de norma mais abstrata e geral do que a existência para alcançar a hipótese não disciplinada na lei, o que transformaria a lista em exemplificativa."

Portanto, interessa ao legislador ter o tipo cerrado, fechado, para que tenha o rigor conceitual desejado, do contrário, ficaria a conveniência do intérprete flexibilizar o tipo tributável. Vale ressaltar que os tipos tributários funcionam como conceitos legais, os quais se apresentam como verdadeiros tipos cerrados.

Assim sendo, a criação em lei de um tipo tributário exige, além de que seus aspectos estejam definidos em lei com estrita observância (supostos e consequentes), as definições do princípio da implicação dupla entre o fato gerador e a consequência jurídica, pois a interpretação decorre do sistema exposto pelo CTN, de tal sorte que é taxativa a existência, segundo o art. 114 do CTN, da necessidade de substanciar do fato econômico *in concreto* à norma.

4.2 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio em epígrafe está vinculado à estabilidade jurídica e a realização do direito; do mesmo modo, está relacionado ao Estado Democrático de Direito, pois é essencial para a manutenção da harmonia e equilíbrio do ordenamento jurídico e, também, base de sustentação para estruturas do Estado ao passo que possui laços estreitos com os direitos e garantias constitucionais tributárias dos indivíduos e ligação com os princípios que asseguram o funcionamento do sistema jurídico, tais como: o princípio da legalidade, da

irretroatividade, do direito adquirido, do ato jurídico perfeito, da coisa julgada, entre outros.

Determina, nesse sentido, Carvalho (2007, p. 158) que é "desnecessário encarecer que a **segurança das relações jurídicas é indissociável do valor de justiça**, e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos." (grifo nosso).

O Princípio da Segurança Jurídica está revestido de grande importância para o contexto social à medida que objetiva oferecer confiabilidade e estabilidade nas inovações trazidas ao ordenamento buscando tornar segura a vida das pessoas. Compartilha dessa concepção Carrazza (2011, p. 455) ao estabelecer que esse princípio "**ajuda a promover os valores supremos da sociedade**, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos, etc." (grifo nosso).

A segurança jurídica é, pois, uma garantia ao cidadão, mais precisamente, uma cláusula pétrea implícita; Nesse viés, dispõe Carrazza (2011, p. 494) "é sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. **É, assim, "cláusula pétrea"** e, nessa medida, **não poderia ter sido amesquinhado por emenda constitucional** (cf. art. 60, §4º, da CF)." (grifo nosso).

Na verdade, a segurança só pode ser obtida se houve certeza e igualdade nas relações sociais. Para isso, é necessária a supressão de toda e qualquer forma de arbitramento, seja na atuação do Estado, seja na do particular. Assim, há um inegável entrelaçamento desse princípio com o princípio da confiança.

Importante frisar que no direito tributário o princípio da segurança jurídica tem a mesma finalidade, qual seja, trazer harmonia e estabilidade nas relações sociais firmadas entre os contribuintes e o Estado/Fisco.

Desse modo, destaca-se que o princípio da segurança jurídica está vinculado, além do princípio da boa-fé - relacionada a ambos os sujeitos da relação tributária; e da confiança na lei fiscal - que se refere à previsibilidade dos ônus tributários baseados unicamente na lei, ao princípio da igualdade ou da isonomia, previsto no art. 150, II, da CF/88, ao passo que este proíbe tratamento desigual para os contribuintes que se encontram em situações semelhantes; ou seja, os contribuintes devem ter segurança em suas relações com o fisco, devendo a lei,

instituidora do tributo, ter aplicação igualitária a todos que estejam submetidos a idêntica situação.

É certo que o princípio da segurança jurídica, como já especificado, está atrelado as garantias fundamentais dos contribuintes, por conseguinte, não seria diferente em relação ao lançamento do tributo e o auto de infração que deve ser realizado em sintonia com a Constituição primando por sua certeza e exigibilidade e possibilitando a impugnação do mesmo quando ficar demonstrado ser indevido. Isso decorre do fato de que a segurança almejada no ordenamento jurídico abarca as situações que proporcionem maior estabilidade, tanto no que se refere à instituição da hipótese de incidência, mediante lei; do momento da ocorrência do fato gerador; dos sujeitos da relação jurídica; do lançamento; e dentre tantas outras situações que assegurem o almejado por este princípio objetivo – estabilidade, normalidade, confiabilidade.

Como se vê, no campo do direito tributário, o legislador deve, ao instituir ou majorar o tributo, descriminar detalhadamente, minuciosamente, a hipótese de incidência apta a gerar a obrigação tributária. Deve o fato gerador *in abstrato* ser completo, pois, do contrário, inviabiliza o nascimento da relação jurídica tributária.

Logo, todos os elementos integrantes do tributo, quais sejam, a hipótese de incidência, o fato gerador, o sujeito ativo, o sujeito passivo, as alíquotas e a base de cálculo, além de outros fatores também importantes, devem estar delimitados previamente na lei, bem como, os atos cabíveis a Fazenda Pública (fiscalização, lançamento e arrecadação) devem, também, está previstos em lei de maneira clara e precisa. Dessa forma se busca garantir a segurança jurídica dos contribuintes, ao passo que se evita qualquer apreciação subjetiva por parte do fisco.

De fato, quando os elementos previstos na norma não são observados não se podem considerar como válidos à cobrança do tributo. É o que estabelece Carrazza (2011, p. 459):

> Se não se realiza o fato imponível tributário (fato gerador *in concreto*), isto é, **se não se cumprem integralmente os elementos do suposto de fato legal** (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), **o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos**. [...]
> Enfim**, os tipos tributários devem necessariamente ser minuciosos**, **para que não haja espaço, por parte do Fisco, nem para o emprego da analogia**, **nem da discricionariedade**. Sempre mais notamos, portanto, que o **princípio da tipicidade fechada contribui, de modo decisivo para a segurança jurídica do contribuinte**. Segurança jurídica que se pulveriza

> quando a própria Fazenda Pública elege os critérios que reputa razoáveis para a quantificação do tributo. (grifo nosso)

Portanto, os contribuintes têm direito subjetivo de somente serem tributados quando for verificada a situação definida em lei como suficiente e necessária para fazer nascer a obrigação, não podendo a Administração Fazendária alterar a regra-matriz de cada tributo, determinada pela própria CF ao definir a competência dos entes políticos.

Nesse sentido, os entes políticos não têm liberdade/discricionariedade para modificar os elementos abstratamente estipulados na norma, pelo contrário, devem respeitar todos os componentes dos tributos. Obtempera Carrazza (2011, p. 461) que "deveras, **ou o assunto é assim entendido, ou se estará paradoxalmente admitindo que a Constituição encerra meras recomendações, que poderão ser seguidas, por boas, ou rejeitadas, por inconsistentes**." (grifo nosso).

Destarte, somente haverá a cobrança válida do tributo quando se verificar o enquadramento perfeito do fato na hipótese de incidência prevista em lei, momento em que surge a obrigação jurídica tributária. Nessa linha, não pode a lei ou mesmo a Fazenda Pública considerar ocorrido um fato por mera ficção jurídica ou presunção de sua concretização, violando flagrantemente o princípio da segurança jurídica; o tributo está condicionado a efetiva verificação da hipótese de incidência no mundo fático.

4.2.1 Presunção Jurídica

Presunção significa uma suposição de um evento não conhecido por razoável probabilidade de existência de outro. São estabelecidas pelo legislador em suas normas gerais ou pelos juízes e tribunais, em suas decisões e julgamentos.

Nesse sentido, define Carrazza (2011, p. 498) que a presunção "é a suposição de um fato desconhecido, por conseqüência indireta e provável de outro conhecido." É, portanto, confiar na probabilidade de que determinada relação entre o fato de origem e o presumido se mantenham em constância/frequência, tomando a probabilidade como suficiente para paralisar maiores temores de erros. Ou, é a antecipação de uma verdade provável, tida como razoável, sobre um acontecimento desconhecido baseada em fatos conhecidos e a ele conexos.

As presunções têm sua importância no ordenamento jurídico à medida que traduzem a possibilidade de tornar verdadeiro um fato, visto anteriormente somente como possível, de provável ocorrência.

Determina Carrazza (2011, p. 499-500) que as presunções podem ser legais (ou de direito), quando definidas em lei, e humanas (definidas pelo raciocínio humano). As primeiras podem ser divididas em presunções *iure et de iure* ou absolutas – aquelas que não permitem produção de prova em contrário, ao passo que, diante de um determinado fato, gera certeza -, e em presunções *iuris tantum* ou relativas – aquelas que possibilitam a produção de prova em contrário, tendo como verdadeiro o fato até que seja produzido prova em contrário. Seguindo essa linha, disciplinou Amaro (2009, p. 274):

> **As presunções legais, como as humanas, extraem, de um fato conhecido**, fatos ou conseqüências prováveis, que se reputam verdadeiros, dada a probabilidade de que realmente o sejam. Se, presente "A", "B" geralmente está presente; reputa-se como existente "B" sempre que se verifique a existência de "A", o que não descarta a possibilidade, ainda que pequena, de provar-se que, na realidade, "B" não existe. **A admissão ou não (pela lei) dessa prova em contrário distingue a presunção legal relativa da absoluta**. (grifo nosso)

No direito tributário a presunção também tem sido aplicada. No entanto, do mesmo modo que ocorre na ficção jurídica (quando o legislador constrói uma realidade jurídica diferente da verdade realmente ocorrida), quando aplicada no campo tributário, deve ser utilizada com cautela e prudência, pois não pode haver a cobrança ou exigência da obrigação tributária baseada unicamente com base em suposição do administrador, se isso vier a ocorrer prejudicará os direitos subjetivos fundamentais/constitucionais do contribuinte.

Noutros falares, é imprescindível, como já debatido, a observância dos direitos e garantias constitucionais tributários dos contribuintes. Assim, quando a Fazenda Pública se valer da presunção tem que respeitar os requisitos e os pressupostos necessários de modo a não acarretar abuso aos direitos fundamentais.

É importante frisar que o Estado tem o dever de especificar o que atribui ao contribuinte, tanto por representar maior segurança jurídica como por ser o contribuinte a parte mais fraca na relação tributária estabelecida com a Fazenda Pública. É o que também entende Carrazza (2011, p. 501-502):

> De fato, **não pode haver flexibilização em favor da Fazenda Pública**, parte indubitavelmente **mais forte do que o contribuinte**. [...], **o Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é constitucionalmente presumido inocente**. (grifo nosso)

Nessa vertente, a Fazenda Pública não tem poder ilimitado para fazer uso da presunção - sabendo que esta tem o condão de tornar um determinado fato desconhecido como verdadeiro, partindo do provável conhecimento de fatos conexos a aquele; tornar verdadeiros os fatos apenas possíveis por meio de suposições.

Portanto, deve-se proteger o contribuinte contra a atuação desenfreada do Estado, principalmente quando implicar em violação ao princípio da segurança jurídica e da estrita legalidade dos tributos, pois **não é permitido à Administração Fazendária, a pretexto de combater fraudes ou agilizar a arrecadação, empregar desenfreadamente a presunção com a justificativa de compelir os contribuintes a pagarem os tributos ou a suportarem multas fiscais** (o que não significa que está proibido o uso desse instituto, mas sim que deve ser utilizado como exceção e sempre com muita prudência).

4.2.2 Substituição Tributária Progressiva

Conforme analisado, o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser o contribuinte ou o responsável tributário. Em qualquer deles, exige-se expressa previsão legal. Do mesmo modo, foi visto que ocorre a responsabilidade por substituição sempre que for possível verificar que a responsabilidade pela obrigação tributária recai, desde a ocorrência do fato gerador, sobre pessoa distinta do contribuinte; não havendo alteração, pois, da sujeição passiva.

Existem dois casos de responsabilidade por substituição: regressiva (“para trás”) e progressiva (“para frente”). No primeiro caso, a lei atribui a responsabilidade ao adquirente de um determinado produto, em decorrência de praticidade, ou seja, as pessoas que ficam “para trás” na cadeia produtiva são substituídas pelos adquirentes, havendo o adiamento do pagamento do tributo. Já o segundo caso, o objetivo é o mesmo, facilitar a fiscalização e arrecadação; ocorre quando as pessoas que se encontram numa situação posterior na cadeia produtiva são substituídas por aqueles que ocupam posições anteriores na cadeia. Ou seja, o

substituto é chamado a efetuar o pagamento de um tributo em que seu fato gerador ainda não ocorreu, em razão disso, tanto a base de cálculo quanto a alíquota são presumidas.

O objetivo ao estabelecer a substituição progressiva foi facilitar a fiscalização e a arrecadação dos tributos para a Fazenda Pública, concentrando seus esforços em um número reduzido de contribuintes ao invés de dispensar seus esforços com um grande número de pequenos contribuintes – uma vez sabendo que esse tipo de responsabilidade incide, principalmente, sobre os impostos em que é possível a transferência do encargo tributário, isto é, em uma cadeia produtiva, como, por exemplo, o ICMS e o IPI.

A CF/88 disciplinou em seu §7º do art. 150, incluído pela EC 03/93, a responsabilidade por substituição progressiva, que possibilita à lei "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."

A responsabilidade por substituição progressiva, já abordada, é a modalidade de responsabilidade em que ocorre a antecipação do pagamento do tributo antes mesmo de se ter realizada a hipótese de incidência, limitando-se às contribuições e aos impostos; ou seja, não há o enquadramento prévio do fato na norma para ensejar a exigibilidade do tributo, que é a regra geral.

O que se percebe é que o fato gerador *in concreto* (fato imponível) só irá ocorrer em momento posterior à cobrança do respectivo tributo, tendo por base de cálculo o fato gerador presumido, ficto ou, ainda, estimado. Na verdade, não se verifica a ocorrência do fato gerador quando do recolhimento do tributo, há uma presunção legal de que o fato imponível venha a se concretizar e, desse modo, permite-se a antecipação da exigência do tributo. A respeito, preceitua Ávila (2009, p. 249) que "há uma presunção legal de que o fato gerador irá ocorrer e, portanto, desde logo, antecipadamente, é exigido o valor do tributo."

Ciente disso e dos pressupostos caracterizadores da substituição progressiva, Carrazza (2011, p. 491) faz uma crítica em relação à inclusão dessa responsabilidade na CF pela EC 3/93:

> Percebemos que a referida **Emenda Constitucional "criou" a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro**, ou, como querem alguns, da substituição tributária "para frente". Deveras, o supracitado **preceito "autoriza" a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram**, mas **que, ao que tudo indica, ocorrerão**. Noutros termos, **permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias**. (grifo nosso).

É possível compreender seu posicionamento ao observar que o tributo é exigido do contribuinte com base em presunções de que o fato gerador venha a ocorrer em momento posterior. Nesse sentido, já se sabe que as presunções ou as ficções não são suficientes para fazerem gerar a obrigação tributária impondo aos contribuintes encargos baseados em fatos não ocorridos, não visualizados no mundo concreto, e admitir que a Fazenda Pública efetive a cobrança utilizando esses métodos seria o mesmo que permitir a transposição dos preceitos estabelecidos na própria constituição, prejudicando a fruição dos direitos fundamentais do contribuinte.

Nesse viés, Carrazza (2011, p. 493) destaca que "[...] **a denominação substituição progressiva "para frente" é um falso problema de substituição, pois nela**, **o legislador exige tributo sobre fato que ainda não ocorreu.**" (grifo nosso).

De fato, exigir o tributo baseado unicamente em presunções ou estimativas é uma prática flagrantemente abusiva ao 'Estatuto do Contribuinte' (expressão utilizada por Carrazza), fixado pela CF/88, ao disciplinar os direitos fundamentais do contribuinte.

É de se notar, desse modo, que essas garantias constitucionais dos contribuintes são protegidas por cláusulas pétreas (incluindo o princípio da segurança jurídica), não podendo o constituinte derivado abolí-las da Carta Maior, nem tão pouco ir de encontro aos seus preceitos e pressupostos, mesmo que o instrumento utilizado seja uma Emenda Constitucional, pois o constituinte derivado, ao exercer a função precípua de emendar a constituição adequando-a ao momento social atual (caráter programático), encontra limites – limitações implícitas - na própria Carta Maior.

A esse respeito, pondera Carrazza (2011, p. 493):

> Ora, não poderia uma emenda constitucional (a Emenda Constitucional 03/93) subverter todo o sistema tributário, desconstituindo um direito

> fundamental – qual seja, o de só ser compelido a suportar exações após a ocorrência dos respectivos fatos imponíveis.

Complementando a idéia, Carrazza (2011, p. 494) se posicionou pela **inconstitucionalidade da substituição progressiva por entender que o §7º do art. 150 é uma afronta gritante ao princípio da segurança jurídica uma vez que o referido princípio exige, dentre outras coisas, que o nascimento do tributo se dê com a efetiva ocorrência real do fato gerador** (subsunção – encaixe da situação, definida como suficiente e necessária, na norma). Entendimento também adotado por esta autora.

> Evidentemente, **a inconstitucionalidade perdura, mesmo "assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga**, caso não se realize o fato gerador presumido". Deveras, a eventual **recomposição do dano não restabelece o primado** da **segurança jurídica**, que, aliás, resta irremediavelmente **atropelado** com a simples tributação de **fato imaginário**, isto é, que ainda não aconteceu (mesmo que, depois, ele realmente aconteça). (CARRAZA, 2011, p. 494) (grifo nosso)

A responsabilidade por substituição progressiva demonstra, por conseguinte, um forte indicio de conflito com alicerces importantes do sistema jurídico, pois viola princípios basilares do ordenamento jurídico, entre eles, o princípio da segurança jurídica, da não surpresa, da capacidade contributiva, e, ainda, da legalidade, dentre outros.

Há, nitidamente, um confronto com os direitos e garantias constitucionais dos contribuintes e uma incompatibilidade com os postulados do Estado Democrático de Direito que é o Brasil. Não é permitido ao agente fiscal, nessa óptica, valer-se de presunções ou ficções jurídicas para suprir lacunas da realizada que lhes são apresentadas, pois, não se deve esquecer, que os agentes fiscais, enquanto funcionários públicos, têm o dever de resolver fundamentadamente os casos surgidos, respeitando os direitos e garantias individuais, pois nem a lei pode confrontar com a CF/88, e não seria diferente com a Administração Fazendária.

Portanto, a lógica seria que não existem consequências jurídicas para o fato que ainda não ocorreu, que ainda não se efetivou no mundo-fático, e como corolário lógico, não se poderia exigir o pagamento de um tributo cujo fato gerador ainda não foi verificado. Exigindo a obrigação somente com base em presunção ou ficção de que ele venha a ocorrer em momento posterior viola a segurança jurídica.

5 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA À LUZ DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O Estado possui a finalidade de desenvolver atividades precípuas perante a sociedade para a consecução do bem comum. Nesse sentido, o tributo se torna centro das atenções, seja da Fazenda Pública, seja do contribuinte. No primeiro caso, o tributo é fonte de recursos financeiros para o Estado, na modalidade de receita derivada, isto é, o ente fiscal utiliza os recursos dos particulares para mover a máquina administrativa estipulando, compulsoriamente, a participação do particular por intermédio da entrega/transferência de valores aos cofres públicos, a título de tributo, sempre que se concretizar uma situação estipulada em lei. No segundo caso, o contribuinte está interessado na aplicação de uma tributação justa, respeitando suas garantias e direitos fundamentais, na medida em que é atingido em seu patrimônio.

É nesse quadro que o conceito de **Justiça Tributária** surge com forte perspectiva de **equilíbrio entre dois pontos: direito tributário e excesso tributário**, buscando atingir uma mediana ética entre os deveres do Estado e os deveres do contribuinte.

Nessa vertente observa Nogueira (2004, p. 112):

> Devemos como imperativo existencial sentir mais fome de justiça tributária, porque só assim faremos justiça tributária, porquanto essa fome, cuja insaciabilidade nos é imanente, é a razão da estatuição de nossos deveres e direitos frente ai fisco brasileiro. Sem dúvida alguma, justiça tributária absoluta sempre nos faltará, tal como a justiça como algo absoluto nos será inacessível; porém, é justamente esta falta que nos move a buscá-la [...].”

Deve haver um mínimo ético entre as relações tributárias (Administração Fazendária e contribuinte) com o objetivo de alcançar justiça tributária. Nogueira (2004, p. 114-115), tratando do tema, apontou que há duas espécies de ética no direito tributário**: a ética fiscal privada** que implica no conjunto de comportamentos que norteiam o cidadão-contribuinte, detentor do dever fundamental de contribuir com Administração Pública, de acordo com sua capacidade contributiva; e indica a existência de uma **ética fiscal pública** fundamentada em quatro pilares superiores: na liberdade – aceitação da opção fiscal a ser observada pelo contribuinte -, na igualdade – tratamento igualitário/isonômico entre os contribuintes que se encontrem

em situações semelhantes -, na segurança – pugnar pela não tributação de surpresa -, e, solidariedade – colaboração com o Estado na consecução de suas finalidades, ou seja, cabe ao cidadão-contribuinte o dever de contribuir com o sustento da máquina administrativa em favor da coletividade.

É primordial destacar que quando se fala em justiça tributária o objetivo desejado é evitar violações ao princípio da capacidade contributiva, segurança jurídica e transparência fiscal, sem prejuízo de outros, pois somente assim se estará contribuindo para um sistema tributário nacional adequado e equilibrado, encontrando limites na CF/88 e, consequentemente, assegurando o Estado Democrático de Direito.

O Estado Democrático de Direito está atrelado à ideia de primazia dos direitos e liberdades sobre qualquer forma ou estrutura jurídica, devendo se limitar a atender os interesses gerais da sociedade, sem, com isso, atropelar o princípio da segurança jurídica. De fato, o Estado de Direito confere aos cidadãos direitos públicos subjetivos considerados fundamentais e anuncia garantias que possibilitem a sua efetivação, quer em face dos outros particulares, quer em face do próprio Estado.

Os direitos e garantias individuais são, assim, verdadeiras proibições do Estado de provocar lesões ao particular, sejam por meio de lei, atos administrativos, decisões judiciais, ou, ainda, por presunções ou ficções jurídicas. Sabendo que tais preceitos estão prestigiados na CF/88, e havendo qualquer irregularidade a tais preceitos, implica em considerar afronta a Carta Maior.

Corroborando esse posicionamento, Carrazza (2011, p. 427) enfatizou que “o exercício de tais direitos cria situações jurídicas ativas que são verdadeiros direitos subjetivos, oponíveis a qualquer pessoa, inclusive ao Estado.”

No campo do direito tributário a lógica é a mesma, ou seja, tem o Estado, ao exercer a tributação, dever de respeitar os limites que a ordem constitucional lhe atribuiu, principalmente no que se referem aos direitos subjetivos públicos do cidadão-contribuinte. Como se sabe, esses direitos e garantias são limitações ao poder de tributar, do poder do Estado, não podendo a autoridade fiscal competente, enquanto tributa, agir de maneira arbitrária e sem entrave algum, diante dos contribuintes.

Merece destaque o ensinamento de Carrazza quando este afirma que os direitos fundamentais do contribuinte foram inseridos da CF como cláusulas pétreas,

não bastando somente o seu reconhecimento, mas, principalmente, a sua concretização efetiva:

> O próprio dever de pagar os tributos não poderá afetar, em sua essência, os direitos fundamentais, que, **com o advento da Carta de 1988,** tiveram **reforçado o status jurídico**, com **regra da aplicabilidade imediata** (art. 5º, §1º) e **sua inclusão no rol das cláusulas pétreas** (art. 60, §4º, IV). (CARRAZA, 2011, p. 450) (grifo nosso)

Além dos direitos e garantias individuais, existem princípios que devem nortear a atividade tributária, dentre eles, o princípio da **segurança jurídica** tem crucial importância, pois vem fornecer apoio às diretrizes do Estado Democrático de Direito com uma exigência própria, qual seja, de que **haja previsibilidade na ação estatal, evitando surpresas para o cidadão-contribuinte** (ideia também atrelada ao principio da não surpresa).

Vale enfocar que a segurança jurídica traduz-se, também, no uso moderado e prudente da presunção e da ficção jurídica quando relacionada à cobrança do tributo, em especial, na modalidade de substituição progressiva. Bem como, não se pode admitir que o uso da substituição tributária, mesmo que previsto na Constituição, resulte em verdadeiras transgressões às normas de competência tributária, à segurança jurídica, ao princípio da não surpresa, da proporcionalidade, da capacidade contributiva e outros.

Desse modo, valores vitais do contribuinte devem ser primados em face dos direitos preceituados pela CF, impossibilitando a aplicação da interpretação extensiva dos tipos tributários baseada em presunções e ficções jurídicas para especificar elementos do tributo.

Ademais, não é possível passar por cima de princípios basilares que fundamentam os direitos do contribuinte, como por exemplo, o princípio da segurança jurídica, incluído implicitamente na CF/88 como cláusula pétrea, e estabelecer a antecipação do tributo sem que ocorra seu fato gerador, pois, há uma sequência lógica estabelecida pelo legislador: hipótese de incidência definida na norma, evento concreto (fato gerador *in concreto* ou fato imponível) e possibilidade de exigir o tributo, uma vez realizado seu lançamento. Em outros temos, o tributo, como regra geral, só gera a obrigação tributária quando verificado o fato gerador *in concreto*, do contrário, não se tem a obrigação.

No entanto, a responsabilidade por substituição progressiva, ou 'para frente', prevista no §7º, do art. 150 da CF/88, incluído pela EC 03/93, vem possibilitar a exigência do tributo antes de se efetivar o fato gerador, baseando-se presumidamente em sua ocorrência num momento posterior.

Essa modalidade de responsabilidade, embora esteja, a partir da EC 03/93, com viés constitucional, ainda gera discussões quanto a sua constitucionalidade, principalmente por afrontar alguns princípios – expressos ou implicitamente - contidos na própria CF/88, como: tipicidade, capacidade contributiva, e principalmente a segurança jurídica.

Para somar a essa problemática, tem-se, ainda, o fato de que a substituição progressiva está sendo usada atualmente como regra e não como exceção. Ou seja, a substituição tributária "para frente" deveria ser usada apenas em alguns casos (em tributos específicos), como medida excepcional, uma vez que a regra é que somente com a ocorrência do fato gerador é que incidiria a cobrança do tributo.

O STF acalmou, apenas em parte, os debates a cerca do tema, é o que certificou Carrazza (2011, p. 496): "[...] o STF acabou por convalidá-la, pelo menos no que tange ao ICMS." Mais a frente completou seu entendimento:

> No julgamento, ocorrido em 2.8.1999, do RE 213.396-SP (pleno, rel. Min. Ilmar Galvão) ficou decidida, por maioria dos votos (vencidos os Mins. Carlos Velloso, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence), a constitucionalidade do regime de substituição "para frente" no ICMS.
> Mesmo assim – e sempre com o devido acatamento -, **continuamos convencidos de que, ainda que possa atender a "necessidades de política tributária"** (conforme consta no voto vencido)**, tal regime desatende ao Estatuto do Contribuinte.** (CARRAZA, 2011, p. 450) (grifo nosso)

Apesar de já existir posicionamento pelo STF, essa matéria continua em aberto já que viola flagrantemente preceitos constitucionais, não observando direitos e garantias constitucionais e lesando o princípio da segurança jurídica nas relações tributárias.

5.1 ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO E O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

A exigibilidade do tributo, como já frisado, pressupõe a ocorrência do fato previsto na norma, o que é denominado de subsunção (enquadramento do fato a

norma). Assim, todos os tributos, como regra, devem está previamente tipificados em lei (semelhante com o que se examina no direito penal – tipicidade cerrada).

Desse modo, as hipóteses de incidência, os sujeitos ativos e os passivos da obrigação jurídica tributária, as bases de cálculo e alíquotas, enfim, todos os elementos formais para o nascimento do tributo precisam estar especificados claramente em lei (sentido amplo), pois a simples previsão legal não tem a aptidão para fazer nascer à obrigação tributária, é necessário, para isso, que o fato imponível ocorra em toda sua extensão, de forma coincidente com a hipótese de incidência abstratamente prevista na norma.

No entanto, quando se trata de responsabilidade por substituição progressiva, o tributo é exigido antes mesmo de ocorrer o fato gerador da obrigação, antecipando-se o recolhimento do tributo; diante disso, a Administração Fazendária toma por base um fato gerador presumido ou ficto, de provável ocorrência em momento subsequente.

Considera Rocha (2009, p. 360) que "a lei, portanto, determina a sujeição passiva (dever de pagar) com relação a um **fato gerador ainda não ocorrido**, **mas que, ao que tudo indica**, **ocorrerá em breve (fato gerador presumido**)." (grifo nosso).

Nesse viés, a própria CF/88, por meio da EC 03/93, estabeleceu (art. 150, §7º) a possibilidade de o legislador cobrar o tributo embasado, tão somente, na concretização posterior do fato gerador presumido ou ficto: "a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável [...], **cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente**, [...]." (grifo nosso).

A esse respeito, observou Carrazza (2011, p. 494):

> Temos para nós, entretanto, como já adiantamos, que o referido **§7º é inconstitucional**, porque, mesmo com esta "garantia", **atropela o princípio da segurança jurídica**, que, aplicado ao direito tributário, exige, dentre outras coisas, que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponível. (grifo nosso)

Não há como negar que o instituto da substituição tributária progressiva antecipa o pagamento de um tributo mesmo sem a ocorrência concreta da hipótese de incidência legalmente prevista, indo de encontro com as determinações já enraizadas no direito constitucional tributário.

Sobre o tema o STF (AG. REG. no RE n. 438.486/2012) entendeu que "Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto". Ocorre que a responsabilidade substituição deveria ser exceção em nosso ordenamento, devendo ser aplicada apenas nos casos de impostos e contribuições, contudo atualmente tem-se visto que adoção desse instrumento tem sido a regra, o que não dúvida do seu caráter desvirtuado.

No que tange a base de cálculo do tributo, tem-se por um elemento de extrema importância para a identificação do tributo, sobre a qual incide a alíquota para se estabelecer o valor do tributo correspondente. Para se obter a definição da base de cálculo é necessário o dimensionamento do fato concreto inserido na legislação como apta a dá origem a obrigação jurídica tributária, pois a base de cálculo representa uma circunstância inerente/atrelada ao fato gerador.

Sobre o tema observou Carvalho (2007, p. 341-342):

> Estamos convictos no reconhecer á base de cálculo toda a importância necessária a um fator imprescindível para a fisionomia de qualquer tributo. [...] Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na conseqüência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. [...]
> A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em **três funções distintas:** a) **medir as proporções reais do fato**; b) **compor a específica determinação da dívida**; e c) **confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma**. (grifo nosso)

De fato, para se obter o resultado do valor do tributo é preciso dimensionar as circunstâncias do fato gerador: determinar com precisão o momento de sua ocorrência, bem como o local em que se deu e, ainda, apurar a liquidez do crédito para poder exigir o tributo devido.

Quando se trata de responsabilidade por substituição progressiva, a base de cálculo será determinada em razão da presunção de ocorrência do fato gerador. E, para a cobrança antecipada do tributo, faz-se necessário estimar a base de cálculo que cubra em sua totalidade todas as operações posteriores à primeira. Para efetuar esse cálculo, é realizada uma tarefa árdua tendo em vista que envolve variáveis presumidas ou fictícias.

Ressalta-se, pelo exposto, que **por não ter ocorrido ainda o fato gerador, as circunstâncias reais dos fatos são desconhecidas, sendo necessária à utilização, para o cálculo do valor do tributo antecipado, do instituto do arbitramento ou da fixação prévia**, uma vez que não há certeza do valor exato da operação futuro.

Nesse sentido, Vieira (2009) destacou que o tributo sendo devido antes da ocorrência do fato gerador, dificultava a definição da base de cálculo, e como forma de solucionar o entrave, foram criadas as pautas fiscais, que iriam servir de parâmetros para a obtenção da base de cálculo, quando baseada na média dos valores utilizados no mercado.

É nítida, portanto, a fragilidade e impotência do contribuinte em face do Estado, este enquanto ente tributante, na substituição progressiva, pois a obrigação nasce de um fato provável, tão somente possível de ser concretizado, bem como o valor do tributo é arbitrado com base nesse mesmo fato presumido, e é pouco provável que o valor presumido seja fixado aquém daquele resultante do fato gerador. Concorda Vieira (2009) ao dispor que essa situação "pode gerar um enriquecimento indevido por parte da fazenda, eis que o contribuinte poderá ser prejudicado com o recolhimento do tributo com uma base de cálculo fictícia que pode ser superior à base de cálculo real.".

Desse modo, é incontestável a afronta aos preceitos do 'estatuto do contribuinte' que representa os direitos fundamentais garantidos pela CF/88 em contrapartida com a comodidade que se objetivou garantir para a Fazenda Pública ao possibilitar a instituição da responsabilidade por substituição progressiva baseada em fato presumido.

5.2 PRESUNÇÃO DO FATO GERADOR NAS OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A AFRONTA À SEGURANÇA JURÍDICA

A CF/88 trouxe em seu §7°, do art. 150, inserido pela EC 03/93, a responsabilidade por substituição progressiva, a qual permite a tributação com base em fato gerador presumido e a sua restituição caso não ocorra referido fato.

Apesar da previsão constitucional, a substituição progressiva é um assunto polêmico e tem gerado discussões quanto a sua sintonia com os

fundamentos constitucionais tributários – há o questionamento quanto à compatibilidade da antecipação do tributo com os direitos dos contribuintes de somente serem tributados quando ocorrido previamente o fato gerador, corolário da segurança jurídica; e a questão da restituição quando o fato gerador ocorrer com um valor (base de cálculo) menor do que presumido na pauta fiscal. Ressalta-se que não se está aqui analisando o instituto da restituição do tributo, mas sim a matéria relativa a possibilidade da cobrança do tributo baseado no fato presumido.

Nessa vertente, a matéria foi levada ao Supremo Tribunal Federal, quando tratava do ICMS, por meio da ADI 1.851-4/AL, na qual, posicionou-se pela constitucionalidade da substituição progressiva e considerou definitiva a base de cálculo sempre que ocorrido o fato gerador – se houver a presunção absoluta de sua legalidade. Nesse sentido observa Carrazza (2011, p. 497):

> [...] na ADI 1.851-4 (DJU 22.11.2002) o Pretório Excelso, além de haver chancelado a tese de que o ICMS pode ser cobrado antes da ocorrência do fato imponível, com base no valor presumido de venda futura da mercadoria, decidiu pela inexistência do dever de devolução ainda que a operação final ocorra por montante inferior ao estimado.

Para Vieira (2009) na adoção desse entendimento seguido pelo Supremo na ADI 1.851-4/AL, houve o reconhecimento de duas premissas básicas: a primeira de que o §7º, do art. 150, da CF/88 trouxe uma presunção absoluta e a irrelevância para o direito da ocorrência ou não do fato presumido; em segundo lugar, que o cálculo do tributo tomando por base a relação entre o cálculo real e o cálculo presumido tornaria ineficaz a figura da substituição progressiva, diante do caso concreto.

Importante registrar que, posteriormente a essa ADI (1.851-4/AL), os Estados de São Paulo e de Pernambuco levaram ao conhecimento do STF, por meio das ADI's 2.675/PE e 2.777/SP, a matéria referente à restituição do valor que eventualmente viesse a ser recolhido a maior do contribuinte pelo fisco estipulada em suas leis estaduais.

Sabendo-se disso, é importante transcrever, por ser esclarecedora, a decisão do Recurso Extraordinário nº. 499.608/PI prolatada em 2010:

> Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão que porta a seguinte ementa: "MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUTÁRIO – RECOLHIMENTO ANTECIPADO DO ICMS – DECRETO Nº 9.405/95 DO

> ESTADO DO PIAUÍ. A antecipação parcial do ICMS, criada e exigida pelo Decreto nº 9.405/95 do Estado do Piauí [...].
> No caso em questão, **o fato gerador da exação sequer ocorreu, ele é presumido.** Nessa linha, o entendimento desta Corte é no sentido de que, em operações interestaduais, a exigência antecipada do diferencial de alíquotas constitui espécie de substituição tributária e, desta forma, está sujeita aos requisitos para a adoção desse instituto, dentre eles, a previsão em lei ordinária. Por oportuno, transcrevo abaixo trecho do voto do Min. Sepúlveda Pertence, no julgamento da ADI 3.426/BA, em que se analisou caso semelhante: [...] antes da introdução do § 7º do art. 150 pela E.C. 3/93, **a antecipação do tributo, somada à substituição, violava o próprio dispositivo definidor da competência tributária**. Ressaltei, contudo, que não me comprometia com a declaração de inconstitucionalidade do instituto em si mesmo.
> [...] **A Constituição autorizou, com a chamada 'substituição tributária para frente', tomar como fato gerador um fato presumido**. É claro que **com sua dimensão material igualmente presumida.** É claro, também, que **esta presunção não pode ser arbitrária** [...] (CPC, art. 557, caput). Publique-se. Brasília, 1º de fevereiro de 2010. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI – Relator. (grifo nosso)

Evidencia-se, portanto, que mesmo após o entendimento do STF, vislumbrado na ADI 1.851-4/AL e em outros julgados, a matéria continua sendo levada a Corte, demonstrando que o tema continua em aberto para discussões, devendo ser repensada já que incompatível com a sistemática tributária até então adotada no nosso ordenamento. O que remete a inegável necessidade de alteração do texto constitucional, seja por Emenda Constitucional, seja por meio dos métodos de interpretação, pois tal mudança se trata de medida mais adequada por se revelar uma questão de justiça para o contribuinte.

Além disso, como mencionado, há certos limites que devem ser observados em face das garantias dos contribuintes, com o objetivo de resguardar sempre, no exercício da atividade tributária, os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e, principalmente, o da segurança jurídica – qual deve ser sempre almejado nas relações entre o Estado/Administração Fazendária e os particulares, enquanto contribuintes/responsáveis. Ou seja, não se pode impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes aos contribuintes, sob pena de caracterizar arbitrariedade legislativa e infringir preceitos garantidores da CF e, de via reflexa, o Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, o princípio da segurança jurídica está inserido implicitamente para resguardar a certeza do Direito, manter o Estado democrático de direito e garantir a estabilidade e a paz nas relações jurídicas. É um instrumento capaz de assegurar a previsibilidade esperada pela sociedade.

Não há, portanto, como negar que o princípio da segurança jurídica é extremamente importante para estabelecer certa previsibilidade e estabilidade nas relações entre o particular e o Estado, e, ainda que de forma implícita está inserido no rol dos direitos e garantias individuais.

Contudo, quando se trata da **responsabilidade por substituição progressiva, vê-se que essa modalidade de responsabilidade acaba por impedir os efeitos normais e esperados desse princípio, pois ela acarreta incerteza e imprevisibilidade para o contribuinte em razão da cobrança antecipada do tributo**, baseando-se tão somente em presunção e ficção da ocorrência do fato gerador desse tributo, o qual é eventualmente esperado que se realize em momento futuro.

Desse modo, nada impede uma reanálise da substituição progressiva, revendo a questão da antecipação do pagamento por fato não ocorrido, presumido (a incidência do tributo, e conseqüentemente a sua exigibilidade, só pode recair sobre fatos já concretizados – fato gerador *in concreto*; é ilógico aceitar a aplicação de efeitos jurídicos para fatos que ainda não foram realizados no mundo e, desse mesmo fato, exigir o pagamento do tributo), tendo em vista que afronta uma série de princípios, a título de exemplo, o princípio da segurança jurídica, constante na própria CF de 1988, inserido implicitamente no rol dos direitos e garantias individuais e, consequentemente, como cláusula pétrea.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Inicialmente é importante ressaltar que não se pretende, com o presente estudo, esgotar o assunto e questionamentos referentes à responsabilidade por substituição progressiva.

Diante do exposto, pode-se concluir que a substituição progressiva permite a cobrança do tributo antes de ocorrido o fato imponível, arbitrando seu valor e antecipando seu recolhimento tão somente baseado em presunção, o que vai de encontro com as regras previstas no Direito Tributário e na CF/88, onde a obrigação jurídica tributária surge quando se efetiva concretamente o fato gerador *in abstrato*, ou seja, a obrigação nasce quando a hipótese de incidência descrita na norma – tida como suficiente e necessária para fazer surgir à relação tributária - vem a ser concretizada no mundo fático (fato da vida se ajustando a norma).

Com isso, ao tributar fato não ocorrido como forma de garantir maior comodidade ou agilidade para a Fazenda Pública, está-se violando gritantemente direitos intrínsecos à condição de contribuinte, direitos estes apontados pela própria CF/88 como direitos e garantias fundamentais dos indivíduos e estes, ainda, inseridos no rol das cláusulas pétreas.

Ora, não há justificativa para acautelar os interesses fazendários em prejuízo dos contribuintes. Desse modo, é sabido que o Estado tem a função de alcançar os interesses da sociedade e, para isso, utilizar seu poder de tributar. No entanto, apesar de legitimado pela CF/88 a realizar a arrecadação, ele não pode ultrapassar os princípios constitucionais que limitam esse poder. Isso se explica em razão de ser o contribuinte a parte mais fraca da relação fisco-contribuinte, havendo um verdadeiro desequilíbrio na relação, pois o Estado, enquanto ente responsável pela arrecadação, detém as ferramentas necessárias para formalizar, fiscalizar e cobrar o tributo.

Assim, ao realizar suas atividades, o fisco já possui grandes aliados para evitar possíveis fraudes ou evasões fiscais, por exemplo, as normas antielisivas previstas no parágrafo único do art. 116 do CTN, sendo desnecessária e inaceitável a estipulação de presunção da ocorrência do fato gerador, ignorando a regra e direito do contribuinte de somente ser tributado por fato concretizado.

Não há outra explicação se não a de que os interesses dos contribuintes foram esquecidos em face da responsabilidade por substituição progressiva a ponto

desta está sobreposta ao entendimento de que os direitos e garantias inscritos na CF/88 devem ser interpretados de modo a emprestar a máxima eficácia e aplicabilidade imediata, implicando na integração e sistematização.

Verifica-se, nesse sentido, que o constituinte ao estabelecer a substituição progressiva pela EC 03/93, levou em consideração unicamente os interesses da Administração Fazendária ao prevê em seu §7º, do art. 150, a possibilidade de recolhimento do tributo de forma antecipada, justificando exclusivamente na presunção da ocorrência do fato imponível e com base de cálculo também arbitrada, revelando completo desrespeito com os princípios essenciais do ordenamento jurídico e a desmoralização com as garantias constitucionais tributárias.

Deveria o constituinte, ao emendar a CF/88, ter mantido uma harmonia do sistema constitucional, uma vez entendida que a CF/88 é um aparelho integrado, pois definir direitos em um momento e limitá-los logo em seguida com base exclusivamente no interesse de uma das partes envolvidas, no caso, a Fazenda Pública, exprime total desinteresse em manter a estabilidade e isonomia nas relações tributarias.

De fato, parece uma afronta a CF/88 trazer no mesmo artigo (art. 150) uma série de garantias ao contribuinte, normas proibitivas ao poder público, e no mesmo dispositivo inserir um parágrafo isolado (§7°) referente a uma norma permissiva ao poder de tributar, sem realizar a conexão deste com os demais preceitos, o que leva crer na ausência de preparo quando da elaboração das normas e na despreocupação com a observância dos direitos do contribuinte.

Não se pode, desse modo, emendar a CF/88 de forma desconexa, violando direitos individuais, pois os direitos fundamentais do cidadão não foram elencados tão somente para serem reconhecidos como tais, mas, principalmente, para serem concretamente efetivados pelos governantes, implicando, com isso, que o poder de tributar não pode afetar os referidos direitos, pelo contrário, ao emendar a CF/88 deveria primar pela observância do princípio da unicidade ou sistematização em sua interpretação.

Ressalta-se que a substituição tributária progressiva do sujeito passivo agride em muitos aspectos a normalidade e estabilidade do contribuinte, o que implica em afronta direta ao princípio da segurança jurídica, além de afetar a tipicidade cerrada (legalidade), a capacidade contributiva e a isonomia.

Como visto, o princípio da segurança jurídica é de extrema importância para o ordenamento jurídico, pois garante confiabilidade, estabilidade e mesmo justiça tributária para os integrantes da relação fisco-contribuinte, pois impede que o aplicador do direito e o intérprete ultrapassem os limites do conteúdo normativo tributário e assegura ao contribuinte a possibilidade de prevê, com relativa certeza, quais as conseqüências dos atos praticados por eles. A segurança também está ligada aos direitos e garantias constitucionais tributárias dos indivíduos.

Vale realçar que é função do Estado garantir a segurança nas relações, trazendo certeza para o direito à medida que referido princípio está atrelado ao conceito de Estado Democrático de Direito. Porém, este princípio não escapou da substituição progressiva. Desse modo, é indiscutível a incerteza trazida pelo legislador ao determinar que o tributo seja devido desde logo, devendo ser verificado em momento posterior o seu fato gerador (fato presumido - que considera como existente um fato desconhecido baseando-se na probabilidade de sua ocorrência), devendo-se antecipar o pagamento.

Portanto, observa-se, infelizmente, que o Estado optou pela comodidade do atalho em detrimento da ordem jurídica, ou da segurança jurídica, ao prevê a responsabilidade por substituição progressiva com antecipação do pagamento baseado em fato presumido, demonstrando total desapego com os dispositivos previstos na própria CF/88. Mas, espera-se que essa questão seja revista em breve pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que nada impede o reexame e a mudança de entendimento dessa responsabilidade em julgamentos futuros, por Emenda Constitucional ou mesmo por ADI, passando, de uma vez, a considerar não só os interesses da Fazenda Pública, mas, principalmente dos contribuintes e garantindo, com isso, a segurança nas relações tributárias.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6022:** Informação e Documentação – Artigo em publicação periódica científica impressa - Apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2003.

_____. **NBR 6023:** Informação e Documentação - Referências - Elaboração. Rio de Janeiro: ABNT, 2002.

_____. **NBR 10520: I**nformação e Documentação – Citações em documentos - Apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2002.

_____. **NBR 14727: I**nformação e Documentação – Trabalhos acadêmicos - Apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2011.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. Porto Alegre: Verbo jurídico, 2009.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em: 27 dez 2014.

_____. Lei nº 5.172/66. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm > Acesso em: 27 dez 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Decisão do Recurso Extraordinário nº. 499.608/PI. Mandado de Segurança – Tributário – Reconhecimento antecipado do ICMS – Decreto nº. 9.405/95 do Estado do Piauí. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, 1º de fevereiro de 2010. **Jurisprudência.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+499608%2ENUME%2E%29&base=baseMonocraticas > Acesso em 02 jan 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **AG. REG. no RE n. 438.486/2012**. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1819656 >. Acesso em: 14 jan 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Natureza ex lege do tributo. Aspectos práticos.** Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 748, 22 jul. 2005. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/7055 >. Acesso em: 27 dez 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Direito Financeiro e Justiça Tributária**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio. Normas Gerais do Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao Código de Tributário Nacional.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

PARAÍBA. **Lei nº. 6.379/96.** Dispõe a respeito do **I**mposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: < http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/ICMS/LEI-6379-96-ICMS-INTEIRA/LEI-6379-96(INTEIRA)_637996INTEIRA.html > Acesso em: 27 dez 2014.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário.** 7. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

VIEIRA, Rodrigo Lessa. Substituição tributária progressiva: Dever de restituição do valor cobrado a maior. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, 70, 01/11/2009. Disponível em:
<http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6917 > Acesso em 14 jan 2015.