

VIDA PRIVADA E PROTEÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS: O CASO DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO SUBSEQUENTE

Matheus Felipe de Castro*

Marcelo Ricardo Weber**

Resumo

O presente artigo busca analisar a figura do substituto tributário subsequente no Ordenamento Jurídico brasileiro sob o enfoque crítico da teoria dos direitos fundamentais. Como se sabe, o Estado, na busca de recursos para o financiamento de suas atividades, cria mecanismos compulsórios para a obtenção de receitas. Dentre esses mecanismos exsurge a figura do responsável tributário, uma espécie de sujeito passivo obrigacional na esfera do direito fiscal. O instituto jurídico ampara, ainda, a figura analisada, substituição tributária subsequente, onde se estabelece o dever legal do recolhimento de um tributo sobre um fato futuro, com todas as implicações que cercam a temática. O problema principal, então, se circunscreve ao questionamento sobre a possibilidade de o legislador estar a ferir princípios de direitos fundamentais, fragilizando a segurança jurídica em prol do instituto analisado, ainda mais quando a incerteza sobre a realização do fato gerador coloca a questão da repercussão do tributo sobre fato futuro não realizado.

Palavras-chave: Direitos Fundamentais. Relações Privadas. Responsável tributário. Substituto tributário. Substituto tributário subsequente.

1 INTRODUÇÃO

O referido estudo tem por escopo tecer algumas considerações acerca dos principais aspectos jurídicos do instituto da responsabilidade tributária, bem como conceitos, aplicação e análises deste instrumento jurídico tributário, e na mesma linha tecer uma abordagem sistêmica sobre substituição tributária, um dos mecanismos mais controvertidos até hoje utilizados em nosso País com a finalidade de facilitar a arrecadação e a fiscalização de tributos e que está inserida em uma das modalidades da responsabilidade tributária.

Numa primeira análise têm-se o enfoque da figura do responsável tributário como um instituto geral e abrangente de diversas outras modalidades, mecanismo já conhecido no Brasil há algum tempo, principalmente após o período da Ditadura Militar, momento histórico onde as necessidades do Estado em torno da obtenção de recursos para o financiamento do chamado

* Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina; Graduado em Direito pela Universidade Estadual de Maringá;; Professor adjunto de Direito Penal do Departamento de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina; Pesquisador do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade do Oeste de Santa Catarina; advogado criminalista em Florianópolis; E-mail: matheusfelipedecastro@gmail.com.

** Bacharel em Direito pela Universidade do Oeste de Santa Catarina Campus Videira; Especialista em Direito Empresarial e Planejamento Tributário; Professor de Direito Empresarial na Universidade do Oeste de Santa Catarina; marcelo.weber@unoesc.edu.br

“Milagre Econômico” levaram à criação de mecanismos mais eficientes para a arrecadação tributária, o que fez surgir a personagem do responsável na sujeição passiva do tributo no campo de nosso Ordenamento Jurídico.

A modalidade de substituição tributária subsequente consiste na atribuição a determinado sujeito da condição de responsável pelo cumprimento da obrigação tributária que normalmente seria de outro. Esta espécie de substituição simplifica sobremaneira a atividade fazendária, porque permite que o Estado concentre em poucos sujeitos passivos, que são os substitutos tributários, a responsabilidade de muitos outros, conhecido como contribuintes de fato.

Matéria controvertida que aflora os ânimos das diversas correntes doutrinárias, tem encontrando ressonância na jurisprudência brasileira, que vem se manifestando a favor da substituição tributária subsequente ou progressiva, modalidade onde ocorre, ao contrário da substituição tributária regressiva, a antecipação de pagamento do crédito tributário que só seria devido nas operações posteriores, entendimento que compatibilizaria o instituto com o ordenamento jurídico tributário atualmente existente.

No entanto, não se pode ignorar a existência de argumentos ponderáveis, no sentido de rechaçar a constitucionalidade do instituto da substituição tributária progressiva, sob o fundamento de que é ilegítima a exigência de tributo sem prévia ocorrência de fato gerador, malferindo princípios constitucionais relativos aos tributos, quais sejam: tipicidade tributária, não-cumulatividade e capacidade contributiva, além do princípio da segurança jurídica que sem dúvida é um dos princípios basilares em matéria de direito tributário.

Neste contexto, para a consecução dos objetivos do presente trabalho, procedeu-se ao estudo através do método indutivo, e por meio de pesquisa bibliográfica, onde se identificou todos os aspectos da sujeição passiva por substituição, partindo dos aspectos conceituais e disciplinamento constitucional e infraconstitucional acerca do instituto, abordando as suas modalidades (regressiva e progressiva), para assim atingir os diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais no tocante à substituição tributária frente ao § 7º, do art. 150, da Carta Magna.

2 ESTADO DE PODER E ESTADO DE DIREITO

Como pressuposto para o desenvolvimento do presente trabalho, é fundamental esclarecer o que se entende por *Estado de Poder* e por *Estado de Direito*, realidades tão diversas, mas que se encontram entrelaçadas na história. Uma das melhores, se não a melhor descrição do que vem a ser Estado de Poder foi realizada por Nicolau Maquiavel, que brilhantemente delineou os seus contornos partindo do pressuposto de que os fins justificam os meios, deixando assim ao bel prazer dos governantes a liberdade para agir em detrimento dos indivíduos, inexistindo qualquer controle de legalidade (MORAIS, 2011).

Alguns doutrinadores afirmam que o Estado de Direito seria uma contraposição ao Estado de Poder. O Estado Constitucional, por sua vez, seria algo além do Estado de Direito, pois neste o Executivo e o Judiciário estão à mercê da lei, enquanto o legislativo é livre para atuar.

No Estado Constitucional, a existência de uma lei das leis, fundada num amplo rol de direitos fundamentais, limitaria a própria atuação do Poder Legislativo, criando assim um sistema de harmonia e controle recíproco entre as funções de Estado, impossibilitando, teoricamente, a superposição de qualquer um deles sobre os demais (CANOTILHO, 2011, p. 100).

Percebe-se, portanto, que é no Estado constitucionalizado onde a Constituição propiciaria a igualdade a todos os cidadãos e cidadãs perante a lei, possibilitando uma realização ampla dos direitos fundamentais, ou seja, dos direitos humanos constitucionalizados (positivados) na carta fundamental de direitos, com caráter de irrenunciabilidade e imprescritibilidade.

No entendimento de Carraza, por exemplo, na medida em que exercitamos tais direitos fundamentais, criamos situações jurídicas ativas que são verdadeiros direitos subjetivos, os quais o seu titular pode opor a qualquer outra pessoa, inclusive ao próprio Estado (CARRAZZA, 2004, p. 368).

Questiona-se muito até onde o poder de tributar do Estado pode avançar sobre a esfera dos direitos fundamentais. Ora, nosso regime democrático não raras vezes é vítima da voracidade arrecadatória do Estado que, no intuito de gerar um incremento na arrecadação tributária acaba criando mecanismos com o intuito de legitimar instrumentos de indisfarçável inconstitucionalidade, recorrendo não raras vezes à reforma da Constituição por intermédio de Emendas à nossa Constituição.

Ora, como bem ressaltou Ichihara, sempre que se fala em limitações constitucionais ao poder do Estado tributar, é fundamental ter em mente que este poder possui um conteúdo semântico equívoco e limites que divergem conforme as opções políticas dos intérpretes e aplicadores do direito tributário, variando sobremaneira conforme o ponto de vista pelo qual se aborda a questão (ICHIHARA, 1994, p. 36).

Nesse sentido, a opção por um ponto de vista calcado nos fundamentos do Estado de Direito, tem o condão de inserir o pesquisador, numa contraposição ao Estado de Poder, permitindo a compreensão dialética de que ambos não são realidades incompatíveis, mas momentos privilegiados de uma realidade contraditória.

3 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL

Parafraseando Machado, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada ao seu cumprimento, adquirindo assim como sujeito passivo, o dever de prestar o seu objeto. Isso permite identificar que o responsável tributário corresponde à figura do sujeito passivo, restando qualificá-lo como sujeito da obrigação principal ou sujeito da obrigação acessória, importando no presente trabalho apenas a figura do sujeito da obrigação principal (MACHADO, 2008, p. 141).

Para Carvalho, sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insusceptível de avaliação patrimonial, nas relações que vinculam meros deveres instrumentais ou formais (CARVALHO, 2010, p. 220-221).

Ao definir sujeito passivo da obrigação principal, pode-se afirmar que se trata de pessoa que está obrigada por lei a pagar tributo ou prestação pecuniária, podendo este sujeito estar relacionado ao fato gerador da obrigação como próprio contribuinte, definido assim sempre que esteja ligado diretamente ao fato gerador, ou apenas responsável, para o caso de não estar ligado diretamente ao fato gerador, mas, esteja obrigado por imposição legal a cumprir com a obrigação principal. Seguindo esta definição Machado esclarece que:

Sujeito passivo da obrigação principal, diz o Código Tributário Nacional em seu art. 121, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O objeto da obrigação principal recorde-se, é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. É sempre um dar, um pagar. O sujeito passivo da obrigação principal, portanto, é sempre obrigado a pagar, ou um tributo ou uma penalidade pecuniária, vale dizer, multa. Conforme a sua relação com o fato gerador da obrigação, pode o sujeito passivo ser (a) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (Código Tributário Nacional, art. 121, parágrafo único, inc. I) e (b) responsável, quando, sem ser contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso de lei (Código Tributário Nacional, art. 121, parágrafo único, inc. II). (MACHADO, 2008, p. 142).

Esclarecido, portanto, o que vem a ser a figura do sujeito passivo da obrigação principal e realizada a necessária diferenciação de contribuinte e do responsável tributário, necessário se faz esclarecer ainda o que seria a definição de sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto, onde o primeiro seria o contribuinte, enquanto o responsável seria o sujeito passivo indireto.

4 A FIGURA DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

É neste contexto que surge a figura do Responsável tributário que é Segundo Carvalho, um terreno sobremodo fecundo para o surgimento de dúvidas e imprecisões de todos os tamanhos (CARVALHO, 2010, p. 226-227).

Dessa forma, para evitar conflitos de entendimentos, será abordado primeiro este conceito que é genérico e amplo, sendo, a figura do substituto apenas um dos tipos dentro da figura do Responsável tributário conforme será analisado adiante.

Para Machado o responsável tributário é o sujeito da obrigação tributária que, não revestindo a condição de contribuinte, ou seja, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem sempre o seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei. Portanto, essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Entretanto, não deve existir uma vinculação pessoal e direta, pois em assim sendo configuraria a condição de contribuinte (MACHADO, 2008, p. 150-151).

A figura do responsável tributário como devedor da obrigação tributária nada mais é do que uma modificação subjetiva no polo passivo desta obrigação, substituindo-se o personagem que irá contracenar com o fisco, caso a lei opte por colocar outro figurante no lugar do sujeito de fato da obrigação principal, em razão de certos eventos, ou seja, o legislador, ao estruturar a regra jurídica tributária, tem liberdade de escolher qualquer pessoa (física ou jurídica

ou estatal) para sujeito passivo da relação jurídica tributária. Sujeito este que pode estar ligado à hipótese de incidência por relação de natureza social ou geográfica ou física ou jurídica (ex.: procurador ou vendedor, etc.) e até poderá ser pessoa que não tenha nenhuma relação com a hipótese de incidência (BECKER, 2002, p. 279).

5 ESPÉCIES DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

O Código Tributário Nacional reserva algumas situações a título de “responsabilidade de terceiros” (arts. 134 e 135), tratando, apartadamente, dos sucessores (arts. 129 e 134), e dos responsáveis solidários (arts. 124 e 125). Nesse sentido, esclarece Machado que:

Por conveniência da Administração tributária, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação de fato com o fato tributável, eliminando, ou não, esse dever do contribuinte. Surge, neste caso, o sujeito passivo indireto. O sujeito passivo indireto é aquele que, sem ter relação direta de fato com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo. (MACHADO, 2008, p. 142).

Desta feita surge à figura do responsável em suas diversas espécies, sua obrigação tributária é caracterizada pela lei obrigando-o ao pagamento mesmo sem relação com o fato tributável.

Becker é taxativo ao afirmar que, antes do direito subjetivo, já existe a regra jurídica com a previsão de sua *hipótese de incidência*, onde ocorrendo está, incide, por conseguinte a norma jurídica, da qual através da plenitude da hipótese de incidência surge a eficácia jurídica constituindo-se em relação jurídica, com o seu polo positivo (o sujeito ativo) e o seu pólo negativo (sujeito passivo) e o seu conteúdo jurídico. Este conteúdo jurídico traz no pólo positivo o direito, pretensão e coação, e em outra vértice, o pólo negativo com o dever, a obrigação ou a sujeição, portanto, esta sujeição depende exclusivamente de regra jurídica, pouco importando a quem seja determinada a obrigação, desde que previstas em lei (BECKER, 2002, p. 348).

Na visão de Carvalho, essa é a conformação jurídica da responsabilidade tributária, sempre que o sujeito escolhido saia da postura interna do fato tributário. Em ambas as hipóteses instaura-se uma relação obrigacional, de natureza tributária, visto que os sujeitos passivos foram retirados do interior da realidade objetiva no suposto da regra – matriz (CARVALHO, 2010, p. 229).

6 RESPONSÁVEL COMO “TERCEIRO”

Para Amaro, “Esse personagem (que não é o contribuinte, nem, obviamente, ocupa o lugar do credor) é um terceiro, que não participa do binômio Fisco-contribuinte” (AMARO, 2009, p. 304-305). Continua o autor que:

A eleição desse terceiro, para figurar no polo passivo da obrigação tributária, decorre de razões que vão da conveniência até a necessidade. Há situações em que a única via possível para tornar eficaz a incidência do tributo é a eleição do terceiro responsável.

Imagine-se, por exemplo, o imposto de renda sobre rendimentos de não residentes no País: a lei tem de escolher um terceiro (a fonte pagadora) como sujeito passivo (na condição de responsável) para viabilizar a incidência do tributo. Noutros casos, são razões de conveniência (para simplificar a arrecadação, ou para garantir sua eficácia) que determinam a eleição do terceiro como responsável. Essas razões ficarão evidentes ao analisarmos as normas do Código Tributário Nacional sobre a responsabilidade tributária (AMARO, 2009, p. 304-305).

É claro que a escolha de um terceiro para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária não pode ser feita arbitrariamente. O Código Tributário Nacional fornece critérios para essa eleição e, em diversas situações, ele próprio elege os responsáveis, como se pode verificar no artigo 134 do Código Tributário Nacional:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas (BRASIL, 1966).

Cada regra – matriz de incidência tributária, delineada pela autoridade legislativa, há de apurar um sujeito, segundo o critério de sua direta e pessoal participação no aspecto material da norma, configurando-se como contribuinte, na qualidade de sujeito passivo (CARVALHO, 2010, p. 227).

7 RESPONSÁVEL POR SUCESSÃO

A figura do terceiro responsável no caso de sucessão nem sempre surge no próprio momento em que o fato gerador se realiza, o liame do sucessor com o fato gerador da obrigação dá-se por causa do evento sucessório.

Por exemplo, “A” falecido, era devedor, na condição de contribuinte, do imposto de renda “B”, herdeiro de “A”, é sujeito passivo, na condição de responsável, da obrigação porventura não satisfeita por “A”; há, aí, uma relação indireta (via herança) entre o responsável e o fato gerador (renda auferida por “A”). Caso não exista herança, por decorrência não haverá responsabilidade de sucessor (AMARO, 2009, p. 304).

8 RESPONSÁVEL POR TRANSFERÊNCIA

No entendimento de Machado quando existe legalmente o sujeito passivo direto (contribuinte de fato) e mesmo assim o legislador, sem ignorá-lo, atribui também a outrem o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária (MACHADO, 2008, p. 142).

9 RESPONSÁVEL POR SUBSTITUIÇÃO

É a figura tributária ligada ao presente estudo, cercada de controvérsias discutidas até os dias atuais, tendo em vista que mesmo diante da criação de emenda constitucional, muitos afirmam que esta emenda não corrigiu supostamente as anomalias imposta a figura do substituto.

Antes de adentrar nesta celeuma, precisamos esclarecer o que vem a ser o Substituto Tributário. Para Machado, o responsável por substituição é assim definido:

Diz-se que há substituição quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados contribuintes de fato (MACHADO, 2008, p. 142).

Note-se o quão importante é a compreensão da figura do substituto legal tributário, pois é necessário que se tenha a ideia razoável e precisa do que seja a capacidade contributiva, pois esta capacidade está sempre atrelada ao contribuinte de fato. Em assim sendo, pode-se afirmar que existe substituto legal toda vez que a lei coloca como sujeito passivo da relação tributária uma pessoa qualquer diversa daquela de cuja capacidade contributiva o fato tributável é indicador (MACHADO, 2008, p. 142).

10 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Pode-se afirmar que a substituição tributária é uma das formas de atribuição a terceiro da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, pois é especificamente nela que o chamado responsável tributário por substituição fica com o encargo de tomar as providências necessárias à realização do recolhimento. É também sujeito passivo da obrigação tributária, sendo que a obrigação já nasce para ele. No entender de Becker a substituição opera da seguinte maneira:

O fenômeno da substituição opera-se no *momento político* em que o legislador cria a regra jurídica. E a substituição que ocorre neste momento consiste na escolha pelo legislador de *qualquer outro* indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. (...). Porém, com um pouco de reflexão, vê-se que o fenômeno do substituto legal tributário *ocorre justamente porque não há substituição de incidência*. Quando o legislador substitui a hipótese de incidência, o que acontece é pura e simplesmente a substituição de um *tributo* de natureza diferente (BECKER, 2002, p. 554).

Melhor entendido, a figura do responsável não seria a mesma figura do substituto, pois a lei outorgaria ao responsável legal tributário, contra o contribuinte de fato, um direito de reembolso ou retenção na fonte, pelo que pagou ao Estado, não significando com isto que pela outorga deste direito de reembolso ou retenção na fonte, o responsável legal tributário se transfiguraria em substituto legal tributário. Não ocorre esta transformação devido o direito

de reembolso ou de retenção na fonte não ser elemento essencial à configuração do substituto legal tributário.

11 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SUBSEQUENTE

A substituição tributária poderá importar no recolhimento do tributo pelo substituto no momento mesmo da ocorrência do fato gerador, antes (substituição para frente ou subsequente) ou depois (substituição para trás). Todavia, levando em consideração que a substituição tributária para frente opera com presunções legais e não realidades fáticas, quanto à ocorrência do fato gerador e sua dimensão econômica, surgiram profundas discussões acerca da sua constitucionalidade, muito embora tais discussões somente restassem sepultadas após decisão do Supremo Tribunal Federal, mormente em face do advento da Emenda Constitucional n. 03, de 1993, que admitiu tal espécie de substituição por meio do acréscimo do § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, que assim dispõe:

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

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1993).

Com efeito, a responsabilidade tributária por substituição, de que cogita o § 7º, do art. 150, da Constituição Federal, já estava disciplinada no art. 128, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário à 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 (BRASIL, 1966).

Essa assertiva depreende-se de conclusão externada por VITTORIO CASSONE, ao interpretar o disposto no art. 128, do Código Tributário Nacional, com as seguintes palavras:

Assim, a teor do art. 128 do Código Tributário Nacional, responsabilidade tributária por substituição ocorre quando, em virtude de disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou situação tributados. Nessa hipótese, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto pelo sujeito passivo indireto (BRASIL, 1966).

HARADA enumera os requisitos a serem observados pela lei de atribuição de responsabilidade tributária por substituição inclusive compatibilizando-a com a aparente contradição que poderia existir como o disposto no art. 163 do Código Tributário Nacional, quando afirma:

Para operar a transferência ou a substituição de responsabilidade tributária, isto é, transformar em devedor do tributo quem antes não era devedor, é preciso à concorrência dos seguintes requisitos: em primeiro lugar, há necessidade de expressa previsão legal; em segundo, essa atribuição de responsabilidade tributária só pode ocorrer em relação à terceira pessoa, de qualquer modo, vinculada ao fato gerador da obrigação tributária; finalmente, essa atribuição de responsabilidade ao sujeito passivo não natural só é possível em relação à obrigação principal, ou seja, aquela referida no art. 121 do Código Tributário Nacional. (HARADA, 2004, p. 454-455).

Caracteriza-se assim a preocupação do legislador em assegurar a predominância da responsabilidade do sujeito passivo (de direito) conforme trata o artigo 128 do Código Tributário Nacional em relação à obrigação do sujeito passivo natural ou de fato, essa circunstância não gera qualquer conflito com o disposto no art. 163 do Código Tributário Nacional, que atribui primazia, na ordem de preferência declinada, aos débitos por obrigação própria. É que na hipótese desse artigo concorrem dois tipos de créditos tributários relativamente a um mesmo sujeito passivo: um que decorre da sua condição de contribuinte e outro que decorre de sua sujeição passiva determinada pela lei.

12 POSSÍVEL AFRONTA AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS INDIVIDUAIS NO TOCANTE A FIGURA DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO SUBSEQUENTE

O instituto da responsabilidade tributária por substituição já foi objeto de questionamento no Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº re – 194382 – STF, relatado pelo Ministro Maurício Corrêa, em face do sistema tributário constitucional vigente, tendo o mesmo se pronunciado pela legitimidade da figura jurídica, desde que disciplinada por lei formal, consoante se infere da seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESSA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI. LEGITIMIDADE DO INSTITUTO JURÍDICO. NÃO - CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. INOCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO DE JULGADO. PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE. 1. (...). 2. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subsequentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. 3. Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa 'constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide'. Entendimento doutrinário. Recurso extraordinário conhecido e provido (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2003).

Dessa forma, observando os limites ditados pela doutrina e jurisprudência, pode-se dizer que a substituição tributária consiste numa técnica legal de escolha de um terceiro para cumprir a obrigação tributária, tendo em conta a qualidade dos contribuintes que integram o ciclo produtivo na direção da produção (para trás) ou do consumo (para frente) e a quantidade de contribuintes que operam no setor com dificuldade considerável para a fiscalização pela administração fazendária.

Entretanto, existem resistências em aceitar este entendimento. Diversos doutrinadores sentem-se resignados com tal afronta aos princípios constitucionais. Dentre estes podemos citar Carrazza, o qual rebate em sua obra Curso de Direito Constitucional Tributário, diversos aspectos negativos frente à Substituição Tributária subsequente, demonstrando seu inconformismo no seguinte sentido: percebe-se 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 (CARRAZZA, 2004, p. 418).

Seguindo ao entendimento de Carrazza, a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da *substituição tributária* venha ser adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a lei Maior confere ao contribuinte. É ela que – sistematicamente interpretada – não admite que haja a chamada *substituição tributária “para frente”* (CARRAZZA, 2004, p. 418-419).

O Min. César Asfor Rocha, do STJ, decidiu, com muita propriedade:

[...] para que seja regular a substituição é necessário que já exista o substituído, daí por que a vinculação só pode se dirigir para o futuro, para as operações subsequentes. Se por mais não fosse seria até mesmo por uma imperiosidade lógica, visto que um contribuinte só poderá substituir um outro se já estiver configurado como tal numa operação considerada” (SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 1996).

Não se pode alegar que o Direito pode equiparar, por intermédio do mecanismo das presunções e ficções, *o fato futuro ao fato presente*. E, com isso, não está a se negar que o Direito cria suas próprias realidades e que, ao fazê-lo, pode, por meio de ficções e presunções, ignorar as realidades do mundo fenomênico. Há, porém, um limite intransponível para isso: a Constituição. Dito de outro modo, o emprego das ficções e presunções deve ser feito com critério e método, de modo a preservar direitos e garantias constitucionais. O mesmo entendimento se traduz nas palavras de Carvalho:

Não sucede o mesmo quando o legislador deixa os limites factuais, indo à procura de uma pessoa estranha àquele acontecimento do mundo, para fazer dele o responsável pela prestação tributária, quer de forma supletiva, quer na condição de sujeito passivo exclusivo. Não é demasia repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, seja direta ou indiretamente unido ao núcleo objetivo da situação tributada. A ênfase afirmativa está fundamentada num argumento singular, mas poderoso: o legislador tributário não pode fugir dos limites constitucionais da sua competência, que é oferecida de maneira discreta, mediante a indicação de meros eventos ou de bens. Aproveitando-se dessas referências, a autoridade legislativa exercer suas funções, auto limitando-se ao compor a descrição normativa. Feito isso, não pode transpor as fronteiras do fato que ele mesmo (legislador ordinário) demarcou, a não ser que venha a refazer a regra-matriz, mexendo no arcabouço do tributo, o que também só é possível se mantiver o núcleo de referência que a Constituição lhe atribui (CARVALHO, 1999, p. 229).

Frente às controvérsias geradas pela figura do Substituto Tributário Subsequente, conclui Carrazza:

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 conforme preceitua o artigo 60, § 4º, da nossa Constituição Federal (CARRAZZA, 2004, p. 420).

Em que pesem tantos celeumas a respeito da figura do substituto tributário subsequente, devemos nos ater que, observando os limites ditados pela doutrina e jurisprudência, pode-se dizer que a substituição tributária consiste numa técnica legal de escolha de um terceiro para cumprir a obrigação tributária, tendo em conta a qualidade dos contribuintes que integram o ciclo produtivo na direção do consumo (para frente), aliado a quantidade de contribuintes que operam no setor dificultando a fiscalização pela administração fazendária.

13 CONCLUSÃO

Em razão de todo o exposto, é possível afirmar que o instituto da substituição tributária no Brasil é por demais controvertido frente aos problemas jurídicos decorrentes da atribuição à terceira pessoa da responsabilidade de cumprir a obrigação tributária nascida de fato gerador realizado por outrem. O legislador sentiu a necessidade da inserção no corpo da Constituição Federal de dispositivo que expressamente previsse a substituição tributária na forma progressiva, instante em que foi acrescentado através da Emenda Constitucional nº 03/93, o § 7º ao art. 150.

Cumprir afirmar que diante dos estudos em relação à “sujeição passiva tributária antecipada”, grandes discussões foram e ainda continuam sendo travadas pela doutrina e pela jurisprudência pátria. Principalmente acerca da sua constitucionalidade, natureza jurídica ou possível afronta a princípios informadores do Direito Tributário, onde tais questões são argumentos utilizados pela doutrina contrária ao acolhimento do instituto.

De se ressaltar que o Supremo Tribunal Federal fez prevalecer a tese da constitucionalidade do § 7º do art. 150, da Carta Maior, restringindo, ainda, a restituição do indébito apenas às hipóteses em que fato gerador não ocorrer, conforme decisum na ADIN 1851-4/AL, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão.

Entretanto, em razão dos fatos e argumentos aqui apresentados, há que se entender primeiramente que não é em nome da praticidade arrecadatória do Estado que se poderão burlar princípios consagrados ao longo da história, existindo uma vasta legislação protegendo o contribuinte, pois se compreende que o pagamento antecipado do tributo já é um ônus elevado a ser suportado.

Por fim, a presunção de ocorrência do fato gerador não é de caráter absoluto, mas admite prova em contrário, materializada na comprovação da não-realização do fato presumido ou na sua confirmação com base de cálculo menor. Essa é a solução que se afina com os princípios constitucionais, bem como o da proporcionalidade e razoabilidade, pois a ninguém é dado o direito de, indevidamente, apropriar-se de coisa alheia.

O aperfeiçoamento do Estado democrático de Direito não se coaduna com a criação de ficções jurídicas, enxertadas no seio da Constituição, com a mera finalidade de incrementar o poder arrecadatório do Estado. Quando o Supremo Tribunal Federal legitima situações como essas, faz concessão perigosa ao Estado de Poder, em detrimento da consolidação de um Estado de Direito onde os direitos fundamentais de seus cidadãos possam ser declarados, verdadeiramente, como centro gravitacional de todo o Ordenamento Jurídico.

Privacy and protection of fundamental rights: the case of subsequent replacement tax

Abstract

This paper analyzes the figure of the substitute tax in subsequent Brazilian legal system from the standpoint of critical theory of fundamental rights. As you know, the state in search of resources to finance their activities, create mechanisms compulsory to obtain revenue. Among these mechanisms Exsurge the figure of the head tax, a kind of obligatory taxable in the sphere of tax law. The legal institution holds also analyzed the figure, subsequent tax substitution, which establishes a legal duty of collecting a tax on a future fact, with all the implications surrounding the issue. The main problem, then, is limited to questions about the possibility of the legislature to be hurting the principles of fundamental rights, undermining the legal analysis in favor of the institute, even when uncertainty about the realization of taxable event raises the question of the impact the fact that tax on unrealized future.

Keywords: Fundamental Rights. Private Relations. Responsible tax. Substitute tax. Subsequent replacement tax.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 14 jul. 2011.

_____. **Constituição Federal (1988)**. São Paulo: Saraiva, 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 jul. 2011.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, **Direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Almedina, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. **Curso de direito tributário: parte geral**. 6. ed. rev. e ampl. Natal: IBTJ, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MORAIS, Márcio Eduardo da Silva Pedrosa. **Sobre a evolução do Estado. Do Estado absolutista ao Estado Democrático de Direito. Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2833, 4 abr. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18831>>. Acesso em: 17 mar. 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2004.

