



8

O CARNAVAL NÃO PODE PARAR: A INSTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA EM DESRESPEITO AO *PRINCÍPIO DA IMPROJETABILIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA*

*Can't stop the carnival: the institution of tax progressive replacement in disrespect of not
projectable tax law in the future principle*

Vicente de Paulo Augusto de Oliveira Júnior

Mestre em Direito pela universidade de Fortaleza
– UNIFOR.

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

Pós-doutora em Direito pela Universidade
Federal de Santa Catarina – UFSC. Professora do
Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da
Universidade de Fortaleza – UNIFOR.

RESUMO

A promulgação da Emenda Constitucional de nº. 3, de 1993, promoveu uma alteração na responsabilização ou substituição tributária, com a inclusão do parágrafo sétimo no artigo 150 da Constituição Federal de 1988, permitindo que uma lei pudesse autorizar a formação da obrigação tributária, tendo por fundamento um fato gerador futuro ou presumido. Essa medida

gerou controvérsias na doutrina e na jurisprudência, e levantou hipóteses acerca dos prejuízos não somente ao substituto, como também ao substituído e todo o Estado Democrático de Direito, ao gerar inseguranças jurídicas. Nesse contexto, analisando-se posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, verificou-se que o princípio da improjeteabilidade da lei tributária surge como uma barreira aos abusos e violações que podem ocorrer com a substituição tributária progressiva, dando condições ao contribuinte não de evitar que o carnaval continue, mas, ao menos, aproveitar a festa sem sofrer violações aos princípios e previsões legais do Sistema Tributário Nacional brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE: Substituição Tributária; Improjeteabilidade; Segurança Jurídica.

ABSTRACT

The Constitutional Amendment n.º 3, in 1993, promoted a change in tax liability or replacement, with the inclusion of the seventh paragraph of Article 150 of the Brazilian Constitution of 1988, allowing a law could authorize such tax liability, and based on a fact presumed or the will be occur in the future. This measure generate controversy in doctrine and jurisprudence, and raise hypotheses about the damage, not only to the substitute, but also to the replaced subject, and the entire democratic state, while generating legal uncertainty. In this context, analyzing doctrinal and jurisprudential positions, it was found that the not projectable tax law in the future principle emerges as a barrier to the abuses and violations that may occur with the progressive replacement tax, giving conditions to the taxpayer even if not prevent the carnival continues but, at least, enjoy the party without suffering violations of legal provisions and principles of the Brazilian Tax System.

KEY WORDS: Tax Replacement. Not Projectable. Legal Certainly.

SUMÁRIO

Introdução; 1. O prelúdio da festa: a estrutura lógica e dinâmica da norma jurídica tributária; A estrutura lógica da norma jurídica tributária e seus efeitos; 1.2. A hipótese de incidência do tributo: a concretização do fato gerador; 2. Abram-se as alas, a festa recomeçou!: a previsão constitucional do fato gerador futuro ou presumido e a instituição da substituição tributária

progressiva; 2.1. A atribuição a sujeito passivo de obrigação tributária na condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição; 2.2. O condicionamento da representação ou substituição a um fato gerador futuro ou presumido: a previsão da substituição tributária progressiva ou “para frente”; 2.3. A substituição tributária “para frente” e a restituição quando da não ocorrência do fato gerador futuro ou presumido: o entendimento jurisprudencial acerca do ICMS; 3. O carnaval não se resume a confetes e estampilhos: o princípio da improjetabilidade da lei tributária como licitação ao poder de tributar; 3.1. A estreita relação entre o princípio da improjetabilidade da lei tributária e a segurança jurídica; Conclusão; Referências bibliográficas.

INTRODUÇÃO

A funcionalidade do Sistema Tributário brasileiro, costumeiramente condicionada à um conjunto de regras que obedecem a uma ordem sagrada e inafastável, pode ser comparada à organização de formas e cores das estampilhas, alegorias, fantasias, ritmos e coreografias do Carnaval, festa popular que tornou-se uma das principais representações do Brasil mundo afora.

Foi fazendo uma analogia ao Carnaval brasileiro que, em meados de 1989, com a publicação de sua obra *Carnaval Tributário*, Alfredo Augusto Becker, com persuasão que lhe era peculiar, submeteu o Sistema Tributário nacional. Na década de 40, as diretrizes da Política Fiscal concentravam-se em disciplinar as estampilhas federais, estaduais e municipais no seu ritmo e com a tropicalidade das suas cores. Essas mesmas estampilhas deveriam obedecer uma ordem de mutações, segundo a competência constitucional impositiva, a natureza e o valor do tributo, os dotes e a imaginação do artífice gravador da matriz da estampilha, entre outros.

E, graças ao colorido e ao formato diferenciado das estampilhas, é que o Sistema Tributário, para Becker, era um Carnaval. Somente havia muita confusão, muito papel colorido, mas, mesmo assim, era divertido. A festa, entretanto, não parou por ali. Em 1963, o Supremo Tribunal Federal, em Tribunal Pleno, decidiu a natureza dos empréstimos

compulsórios como tributos, mediante uma votação esdrúxula de dez votos a um, criando a possibilidade, para o autor, de que se mascarassem diversos tributos na forma de “empréstimos”.

Nesse contexto, explanou Becker, estava formado a alegoria dos “Unidos da Vila Federal”, sendo o Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda aqueles que abrirão as alas, lançando confetes e serpentinas dos bolsos vazios e das tripas dos contribuintes, respectivamente, em busca do prêmio, por unanimidade, da “Fraude contra o Contribuinte”.

Eis que, em 17 de março de 1993, foi aprovada a Emenda Constitucional de nº. 3, alterando diversos artigos da Constituição Federal de 1988. Entre eles, encontrava-se o artigo 150, pertencente ao Sistema Tributário Nacional, sendo-lhe adicionado um novo parágrafo, que possibilitou a cobrança de tributos mediante a instituição da substituição tributária progressiva, também denominada pela doutrina e jurisprudência como substituição tributária “para frente”.

Por mais que o julgamento do Supremo Tribunal Federal acerca dos empréstimos compulsórios tenha ocorrido há mais de vinte anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, o Carnaval não parou. E não poderia parar. A substituição tributária progressiva trouxe, consigo, uma série de alterações no Sistema Tributário brasileiro, permitindo, por exemplo, a cobrança de tributos com a fundamentação em um fato gerador futuro ou presumido, que ainda não ocorreu e que, porventura de determinadas circunstâncias, poderia não ocorrer.

A festa de Carnaval não parou, e o Carnaval Tributário de Alfredo Augusto Becker pareceu acompanhar essa tendência. Areladas à legalidade que envolve do Direito Tributário brasileiro, a tributação mascarada e, também, aquela baseada em fatos geradores futuros e presumidos ditam o ritmo que os contribuintes devem dançar. Conforme verificar-se-á posteriormente, a própria jurisprudência não permite que a comemoração acabe. Entretanto, a comemoração não é do contribuinte.

Partindo do próprio conjunto de regras do Sistema Tributário Nacional, aliado aos princípios constitucionais próprios, o *princípio da improjatabilidade da lei tributária* surge como uma barreira ao afago desmotivado juridicamente no bolso do contribuinte pela tributação por um fato gerador que ainda não ocorreu e que pode não ocorrer. Entretanto, como é montada essa barreira? Mesmo montada, é respeitada pela jurisprudência em consonância com o ordenamento jurídico brasileiro?

Visando responder a esses questionamentos, entre outros, o presente trabalho procura fazer uma análise da conceituação, formação e características do princípio da improjeteabilidade da lei tributária. Para tanto, divide-se em três partes distintas. Primeiramente, falar-se-á acerca da estrutura lógica e dinâmica da norma jurídica tributária, quando será explanada a teoria do fato gerador e, por conseguinte, como se dá a sua verificação no ordenamento jurídico brasileiro.

Dando prosseguimento, discute-se a instituição da substituição tributária progressiva ou “para frente”, a partir da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, e como se deram seus efeitos na cobrança ao contribuinte, além de serem comentadas decisões jurisprudenciais acerca do tema.

Finalmente, analisar-se-á o princípio da improjeteabilidade da lei tributária a partir de sua conceituação, características e da relação com os demais princípios e regras do Sistema Tributário Nacional, sem olvidar do que estabelece a Constituição Federal de 1988.

1 O PRELÚDIO DA FESTA: A ESTRUTURA LÓGICA E DINÂMICA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A compreensão positivista do saber determinava a identificação do conhecimento válido com a ciência natural, principalmente a partir da segunda metade do século XIX, baseando-se na indução experimental. Dessa maneira, o jurista, apesar de sua vocação eminentemente científica, utilizava-se do sociologismo e, com isso, aderiu à sua feição eclética, submetendo o direito a diversas metodologias empíricas, quais sejam: a psicológica, a dedutiva silogística, a histórica, a sociológica, entre outras (DINIZ: 2003; 13).

Nesse contexto, encontrava-se o cientista ou estudioso do direito encurralado, não podendo adentrar em nenhum outro domínio científico. Assim, perdeu a jurisprudência o seu prestígio científico, tendo em vista que inexistia a sua própria metodologia e tomando por empréstimos diversos outros ramos metodológicos de outras ciências. Mas, então, qual seria o verdadeiro sentido da ciência jurídica? Qual deveria ser o seu estudo?

Para se alcançar o verdadeiro sentido da ciência jurídica e, assim, fazer uma avaliação acerca da norma que a compõe, surgiram a Teoria Pura do Direito, formulada por Hans Kelsen, e a Teoria Ecológica, de Carlos Cossio, como soluções.

Primeiramente, para se alcançar o verdadeiro sentido da ciência jurídica, Hans Kelsen submeteu-a a uma dupla depuração, excluindo qualquer influência ideológica ou sociológica que poderia alterar o seu sentido. Realizando esse isolamento do direito, concentrou seus esforços no combate ao ilícito e, assim, resumiu a ciência normativa ao positivismo. O direito seria o equivalente à norma, devendo o jurista realizar um estudo positivismo para alcançar o objeto da ciência jurídica (KELSEN: 1962; 1).

Partindo do mesmo objetivo, o de encontrar o verdadeiro sentido do conhecimento para a ciência jurídica, Carlos Cossio considerou que o direito deveria versar não sobre as normas, tal como defendida Kelsen, mas sim na “conduta humana vivente”, a partir de uma esfera intersubjetiva, tendo em vista tratar-se a ciência jurídica de objetos culturais (COSSIO: 1964; 533).

Com isso, o método mais adequado para se encontrar o exato conhecimento seria o empírico-dialético, completamente diferente do método normológico de Kelsen, e tendo como principal fundamento a conduta humana. É somente através da experiência que o jurista conseguirá conhecer o direito, porque esse conhecimento é a compreensão de seu sentido (COSSIO: 1964; 533).

O grande trabalho da ciência jurídica, durante muito tempo, foi o de examinar e sistematizar o que verdadeiramente se passa entre os homens, quando se dizem credores, titulares ou sujeitos passivos de obrigações, entre outros. Foi somente com o esforço de dois milênios que a ciência jurídica conseguiu precisar conceitos, dar forma dinâmica e sistemática à exposição, por esses conhecimentos à disposição dos elaboradores de novas leis e aprimorar o senso crítico de dezenas de gerações. E esse trabalho teve, como um de seus principais fundamentos, a experiência jurídica (MIRANDA: 1954; XVI).

Portanto, a experiência jurídica consiste na mesma experiência social do homem, prevendo e impondo determinações ao seu comportamento, utilizando, para tanto, uma norma de conduta predeterminada. Essa mesma norma de conduta seria a norma jurídica (BOBBIO: 1958; 3-34).

A ciência jurídica, por sua vez, a partir da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen e da Teoria Ecológica de Carlos Cossio, além de outras, almejou encontrar o conteúdo da norma

jurídica, investigando sua estrutura lógica, observando o seu modo de funcionamento e compreendendo a sua atuação dinâmica. Somente com essa verificação é que encontraram-se os efeitos jurídicos da norma (BECKER: 2010; 314). Entretanto, quais são esses efeitos?

1.1 A estrutura lógica da norma jurídica tributária e seus efeitos

Para construir um instrumento de ação social, que consiste na norma jurídica, a estrutura do pensamento humano utilizou-se da lógica e de sua atuação dinâmica. Com isso, todas as regras jurídicas incidem, e somente incidem depois de realizada a sua hipótese, uma vez que foram criadas conforme o pensamento humano, gerando um efeito disciplinador condicionando à realização de uma hipótese (MIRANDA: 1954; XVI).

Diante desse contexto, conclui Alfredo Augusto Becker que o jurídico consiste numa realidade espiritual, e toda a fenomenologia jurídica existe e desencadeia-se no mundo do pensamento, que faz parte do mundo em sua totalidade. Entretanto, conectam-se com os fatos do mundo perceptível, sendo toda prova de direitos uma prova dos fatos que a antecedeu (BECKER: 2010; 314).

A partir desse raciocínio, pode-se elencar a estrutura lógica da norma jurídica, em que a mesma sistematização é seguida pela norma jurídica tributária, decompondo-a em duas partes: a) a *hipótese de incidência* (denominada como o fato gerador); e b) a própria *norma* (denominada como regra, ou também, regra de conduta, preceito) (BECKER: 2010; 315). A partir dessa classificação, como seria a formação da obrigação tributária?

Tendo definido sua estrutura lógica, composta da hipótese de incidência e a própria norma, Becker passou a analisar a norma jurídica em sua estrutura dinâmica, verificando que ocorre o seguinte:

- a) *Realização da hipótese de incidência (fato gerador)*: a hipótese deixa de ser hipótese e concretiza-se, tendo em vista que se realizou pelo acontecimento dos fatos nela previsto.
- b) *Incidência da norma jurídica sobre a hipótese de incidência (fato gerador) realizada*: a incidência da norma jurídica tributária somente ocorre depois de realizada a hipótese de incidência, ou seja, com a concretização de seus efeitos.
- c) *A juridicização da hipótese de incidência (fato gerador)*: com a incidência da norma jurídica, o fato gerador concretizado juridiciza-se.

d) A *Irradiação dos efeitos jurídicos (eficácia jurídica)*: ocorrem, com a juridicização, a consequência predeterminada pela norma jurídica, ou seja, pela conduta contida dentro da norma. Forma-se a *estrutura lógica da norma jurídica tributária*. Os efeitos jurídicos decorrentes da irradiação podem, por sua vez, ser assim explicitados:

d.i) *Irradiação da relação jurídica*: vincula-se o pólo positivo (sujeito ativo) ao pólo negativo (sujeito passivo).

d.ii) *Irradiação do conteúdo jurídico da relação jurídica*: direito à prestação com o correlato deve de prestá-la.

d.iii) *Determinação da prestação jurídica*: o fazer ou não fazer, no seu devido tempo e lugar.

d.iv) *Determinação do objeto da prestação jurídica*: aquilo que deve ser feito ou não deve ser feito. Para se obter a determinação do objeto da prestação jurídica tributária, a própria norma define:

d.iv.i) o elemento dentre os múltiplos que integram a composição da hipótese de incidência, que deverá servir de *base de cálculo*;

d.iv.ii) o *método*, que consiste no peso ou medida ou valor para converter a base de cálculo em cifra;

d.iv.iii) a *alíquota*, que, uma vez calculada sobre a base de cálculo já convertida em cifra, dará como resultado uma segunda cifra, a qual corresponde à grandeza do objeto (tributo) da prestação jurídica tributária.

e) Finalmente, a extinção da irradiação da relação jurídica (d.i) e, também, da irradiação do conteúdo jurídico da relação jurídica, mediante a realização da prestação jurídica.

Porém, deve ser ressaltado que os efeitos jurídicos elencados nos itens “c”, “d” e “e” correspondem à consequências prescritas pela norma, que, conjuntamente ao fato gerador, compõem a estrutura lógica da regra jurídica (BECKER: 2010; 316).

Em suma, pode-se verificar que a norma tributária segue a sistemática geral da norma jurídica, em que a conjugação da hipótese de incidência com a sua realização no mundo dos

fatos é que formará a obrigação tributária. Pode-se, ainda, ser exemplificada a relação jurídico-tributária, com a formação da obrigação de pagar tributos, da seguinte maneira:

1º) Determinado indivíduo adquire a propriedade de um veículo automotor. Ao adquirir a propriedade do veículo, *realiza-se a hipótese de incidência* (o fato gerador) do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

2º) Prevê o artigo 155, inciso III da Constituição Federal de 1988 que os Estados-membros e o Distrito Federal têm competência para instituí-lo. Com a concretização do fato gerador, ocorre a *incidência da norma jurídica sobre a hipótese de incidência*, ou seja, os efeitos jurídicos (o direito de receber e o direito de pagar) ocorrem somente após a incidência concretizada.

3º) A incidência da norma jurídica sobre a hipótese de incidência promove sua *juridicização*, tornando-se, para tanto, a propriedade sobre o veículo (o que concretizou a hipótese de incidência) relevante juridicamente.

4º) Ocorre a irradiação dos efeitos jurídicos, ou seja, as consequências predeterminadas pela regra de conduta (adquirir um veículo automotor) dentro da norma jurídica. Primeiramente, irradia-se a relação jurídica, vinculando o proprietário do veículo com a Administração Pública, representada pelos Estados-membros e o Distrito Federal. Em seguida, irradia-se o conteúdo jurídico da relação jurídica, tendo o proprietário o dever de prestar com sua obrigação.

5º) Determina-se a prestação jurídica, com o dever de fazer ou não fazer do IPVA, com o seu tempo e lugar especificados. Em seguida, determina-se o objeto da prestação jurídica, com a base de cálculo, o método e a alíquota referente ao imposto. Finalmente, extingue-se a relação obrigacional do proprietário com o pagamento do imposto.

Portanto, a norma jurídica tributária contém a determinação dos casos em que se cumprir determinada obrigação (pagar um tributo); as pessoas obrigadas a cumpri-la (sujeitos ativo e passivo); a sua quantia; e os modos e a forma como a obrigação tributária deve ser liquidada e cumprida, sendo matéria regulamentada pelo Estado moderno no ordenamento jurídico com disposições imperativas, e cuja observância vinculam tanto os contribuintes como os órgãos estatais (GIANNINI: 1957; 67). E o próprio conceito de tributo para o ordenamento jurídico brasileiro demonstra suas características.

Conforme estabelecido no artigo 3º do CTN, tributo consiste “em toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua

sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Ou seja, tributo pode ser considerado um dos recursos oferecidos ao Estado para se obter os meios pecuniários necessários ao desenvolvimento de suas atividades, pertencente, assim, aos fenômenos das finanças públicas e sendo objeto de estudo por parte da ciência ou das ciências que se ocupam delas (JARACH: 1989; 41).

Mas, ao mesmo tempo, não pode o tributo ser afastado dos demais recursos estatais em razão de suas características jurídicas, resultando de uma prestação coativa por parte dos particulares ao Estado e resultado da relação jurídica formada entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação, ou seja, uma relação obrigacional de direito público, estritamente vinculada à lei (NOGUEIRA: 1974; 115).

Assim, pode-se afirmar que o fundamento jurídico da relação jurídica-tributária fundamenta-se exclusivamente na lei (BLUMENSTEIN: 1954; 9-10), corroborando o entendimento exposto no ordenamento jurídico brasileiro, que defende, no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988 que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Nesse contexto, a relação jurídico-tributária corresponde aos anseios do direito público, manifestando-se pelo poder de império do Estado (FONROUGE: 1973; 87). Entretanto, o próprio Estado não poderá atuar discricionariamente, sendo condicionado o respeito às disposições legais (princípio da legalidade), razão pela qual pode ser atribuída à relação jurídico-tributárias as características de uma obrigação *ex lege* (BUJANDA: 1966; 19-22).

Para que exista a formação da obrigação tributária, segundo Ruy Barbosa Nogueira, utilizando-se uma analogia de Hensel, faz-se necessário, de maneira semelhante à um espelho, que se reflita o retrato da relação de fato, ou seja, o espelho (a lei) pode existir, mas somente refletirá a imagem do fenômeno tributável quando este estiver na sua frente. E, assim, se não houver o espelho, também não haverá o reflexo do fenômeno tributável, inexistindo a formação da obrigação tributária (NOGUEIRA: 1974; 116).

Deve-se ressaltar, entretanto, que o próprio Alfredo Augusto Becker defende não existir uma norma jurídica para a hipótese de incidência, outra para a própria norma, outra para a base de cálculo, outra para a alíquota, e assim sucessivamente. Todos esses elementos

compõem a mesma estrutura lógica de uma única norma jurídica, resultado de diversas leis ou artigos de leis (BECKER: 2010; 319).

Finalmente, a norma jurídica não pode ser confundida com a lei; a norma jurídica é resultante da totalidade do sistema jurídico formado pelas leis. A norma jurídica não é lei, conquanto lei seja norma jurídica, ou seja, o gênero norma jurídica envolve as espécies de lei, além das formas consuetudinária, jurisprudencial e doutrinária (VASCONCELOS: 2006; 50-51).

Dessa forma, verifica-se que a relação jurídica-tributária consiste na formação da obrigação tributária, em razão da complementação da hipótese de incidência com o fato gerador do tributo, vinculando o sujeito ativo (o Poder Público) e o sujeito passivo, seja ele direto (contribuinte) ou indireto (responsável) no cumprimento da obrigação. Assim, qual a definição do fato gerador do tributo?

1.2 A hipótese de incidência do tributo: a concretização do fato gerador

Conforme explanado anteriormente, toda e qualquer norma jurídica, dentre as quais inclui-se a tributária, tem como estrutura lógica a própria *norma* e a *hipótese de incidência* (também denominada de fato gerador). A incidência da norma jurídica somente ocorre *depois* de realizado o seu fato gerador, e as consequências desta incidência são aquelas preterdeterminadas pela norma. Discutiu-se como se dão os efeitos da incidência na norma, formando, assim, a obrigação tributária.

Entretanto, o que viria a ser, essencialmente, o fato gerador? Quando este instituto poderá ser considerado como concretizado, ensejando a incidência da norma jurídica tributária? Para se alcançar a resposta a esses questionamentos, faz-se indispensável uma análise da legislação tributária e constitucional vigente, além de citações doutrinárias sobre o tema.

Dispõe o Código Tributário Nacional (CTN) de 1966, em seu artigo 114, que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. E, ainda, em seu artigo 115 estabelece que 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”.

Entretanto, a legislação tributária ainda prevê o fato gerador em outros dispositivo. No artigo 113, parágrafo 1º, o CTN defende que a “obrigação tributária é principal ou acessória”, com a principal surgindo com a ocorrência do fato gerador, e tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e extinguindo-se juntamente com o crédito dela decorrente.

A conceituação do CTN apresenta-se como ampla e dispersa, não possibilitando que se identifique o verdadeiro sentido do fato gerador. Mas, ao mesmo tempo, concede elementos suficientes para que se possa formular um conceito de fato gerador a partir da doutrina.

Antes de tudo, deve ser analisado o conceito legal em minúcias, a fim de que se busque retirar-lhe todas as informações possíveis no auxílio de uma definição de fato gerador. Quando o artigo dispõe “é a situação definida em lei”, exprime o respeito ao princípio da legalidade, um dos alicerces do Sistema Democrático de Direito e de singular relevância para o Direito Tributário (CABRAL: 2010; 21).

A própria Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, incisos I e III, alínea “a”, tratou de elencar o princípio da legalidade a uma limitação ao poder de tributar, quando afirma que nenhum ente da federação, seja a União, Estados-membros, Distrito Federal ou os Municípios, podem exigir ou aumentar tributo sem lei que os estabeleça. Esse mesmo princípio encontra respaldo na legislação ordinária, nos artigos 3º e 97 a 100 do CTN.

Cumprido ressaltar, ainda, que a fórmula geral “nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça” foi parafraseado a partir dos pensamentos de Feuerbach, elaborando o aforismo *nullum tributum sine lege*, mediante o qual a teoria da reserva da lei tributária encontra uma simplificação formal (VASCONCELOS: 2006; 35). Dessa maneira, portanto, encontra-se o fenômeno da redução da juridicidade ao campo da legalidade.

Há de se ressaltar, ainda, que a previsão legal do fato gerador é a descrição minuciosa da situação fática que indicará o correto exercício de competência do ente federativo (sujeito ativo) e o tributo ao qual se obriga o indivíduo (sujeito passivo), enquadrado nessa situação. É a descrição legal do fato gerador que determina a espécie tributária, sendo um indicativo de exercício de competência (BALEIRO: 2007; 64).

A descrição da situação na lei é *fundamental* para que se concretize (e afirme-se ter concretizado) o fato gerador do tributo. É, para tanto, que, dando prosseguimento, o conceito

do artigo 114 do CTN coloca a expressão “como necessária”, dando a entender, mais uma vez, a força do princípio da legalidade no Direito Tributário.

Esse é o mesmo entendimento de Ana Rita Nascimento Cabral, quando defende que é vital a existência de lei impositora e reguladora no meio tributário, trazendo essa lei a definição pormenorizada da situação a que se pretende imputar o dever obrigacional, ou seja, reforça-se o entendimento de que a lei tributária irá condicionar a concretização do fato gerador (CABRAL: 2010; 22).

Segue o mesmo posicionamento Sacha Calmon Navarro Coêlho, quando afirma que o fato gerador deve ser descrito em lei (*lex scripta e stricta*) em razão do princípio da legalidade, e que deve, mais ainda, ser minuciosamente descrito (seria o princípio da especificação) para evitar ao intérprete ou ao aplicador da lei entendimentos dilargados ou contraditórios a seu respeito, gerando insegurança (princípio da segurança jurídica) e incerteza para o contribuinte (COÊLHO: 2006; 43).

Finalmente, quando o artigo 114 dispõe “e suficiente à sua ocorrência”, estabelece que a situação definida em lei é o suficiente para que, na fenomenologia, o fato não seja um mero fato, mas sim um fato capaz de fazer surgir, no momento de sua concretização, uma relação obrigacional, um dever para um (sujeito passivo, o contribuinte) e um direito para outro (sujeito ativo, o Poder Público).

E o disposto do *caput* do artigo 113, e o artigo 115, transcrito anteriormente? Trata o texto legal da obrigação acessória, que consiste no cumprimento de prestações, positivas ou negativas, relacionadas ao interesse do Estado de arrecadas ou fiscalizar tributos, ou seja, consiste numa obrigação de fazer, não fazer ou tolerar, sendo uma imposição ao indivíduo (CABRAL: 2010; 55-56). O seu fato gerador se concretiza na situação que, prevista em lei, impõe ao indivíduo a prática ou abstenção de determinados atos que não configurem o pagamento de tributo ou de pena pecuniária.

Eis que, conforme previsão do CTN, a identificação do momento em que nasce a obrigação tributária principal; a fixação dos conceitos de incidência, não incidência e isenção; a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária; a determinação do regime jurídico da obrigação tributária (alíquota e base de cálculo); a distinção dos tributos em gênero e dos impostos em espécie, entre outros, consistem nas virtudes oriundas do conhecimento despreendido do estudo do fato gerador iniciado a partir do seu conceito (FALCÃO: 2013; 67-103).

Da mesma maneira seguem os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, uma vez que, para ocorrer a relação jurídica tributária é necessário que, anteriormente, tenha ocorrido a incidência da norma jurídica tributária sobre o fato gerador, e, assim, irradiado a relação jurídica tributária. Critica o autor, porém, a expressão “fato gerador”, uma vez que esta geraria confusão intelectual (BECKER: 2010; 338).

Também propondo a utilização do termo hipótese de incidência, ao invés de fato gerador, Geraldo Ataliba afirma que a lei sempre descreve um fato, atribuindo-lhe, se e quando acontecido, a força jurídica de criar o vínculo obrigacional tributário, porque, segundo lições de Jarach, Amílcar Falcão, dentre outros, a situação posta como hipótese de incidência é sempre um fato. Mas, registre-se, um fato jurídico, fato de que decorrem efeitos jurídicos, por disposição do sistema. Ambos os autores alegam que a impropriedade de expressões pode levar a falsas conclusões acerca de uma teoria ou doutrina, provocando prejuízos com base naquele fundamento (ATALIBA: 1991; 67).

Portanto, o fato gerador da obrigação tributária pode ser conceituado como sendo o fato, o conjunto de fatos ou estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica tributária de pagar um tributo determinado (FALCÃO: 2013; 2-3).

O mesmo posicionamento pode ser encontrado em Ana Rita Nascimento Cabral, quando defende ser o fato gerador todo aquele fato que, eleito pelo legislador e posto como uma norma, tem aptidão para ocorrer no mundo, uma vez que sem lei seria um fato irrelevante ao meio jurídico tributário. Este fato juridicizado na figura do fato gerador é que gera para o indivíduo nele enquadrado, de modo perficiente, uma obrigação a ser cumprida dentro de um dado espaço e em um certo tempo (CABRAL: 2010; 26).

Assim, pode-se afirmar que toda e qualquer norma jurídica, dentre as quais inclui-se a tributária, tem como estrutura lógica a própria *norma* e a *hipótese de incidência*, e que a incidência da norma jurídica somente ocorre *depois* de realizado o seu fato gerador, com as consequências desta incidência sendo aquelas preterdeterminadas pela norma. Com a concretização do fato gerador, forma-se a obrigação tributária, gerando um dever para o sujeito passivo direto (contribuinte) ou indireto (responsável) e um direito ao sujeito ativo (o Poder Público). E, com o surgimento da obrigação tributária, a Administração Pública efetua ou homologa o lançamento do tributo, tornando líquida e certa a obrigação, consubstanciando-se o crédito tributário.

2 ABRAM-SE AS ALAS, A FESTA RECOMEÇOU!: A PREVISÃO CONSTITUCIONAL DO FATO GERADOR FUTURO OU PRESUMIDO E A INSTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Seguindo posicionamento contrário às disposições do Código Tributário Nacional (CTN) e, também, da própria Constituição Federal de 1988, conforme se verificará posteriormente, foi instituída, em 17 de março de 1993, a Emenda Constitucional de nº. 3, que, em seus termos, adiciona ao artigo 150 do texto constitucional o parágrafo 7º, podendo a 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 partir do texto previsto no artigo 150, §7º da Constituição Federal, podem-se isolar alguns elementos: a) a lei pode atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição; b) o fato gerador que enseja a formação dessa obrigação tributária ocorrerá posteriormente, ou seja, é um fato gerador futuro ou presumido; c) não ocorrendo o fato gerador futuro ou presumido, ocorrerá a imediata e preferencial restituição da quantia paga.

Diferentemente do que foi tratado anteriormente, tanto na legislação tributária quanto na doutrina, a Emenda Constitucional de nº. 3 inseriu no artigo 150 da Constituição Federal de 1988 um tipo diferenciado de fato gerador, que ocorrerá em momento completamente distinto daquele fato gerador tradicional, ou seja, será presumido, podendo ou não ocorrer, e com essa presunção é que forma-se a obrigação tributária. E, ainda pior: não ocorrendo o fato gerador (significando uma situação de completa insegurança jurídica), ocorrerá a imediata e preferencial restituição do tributo. Ao menos é o que se prevê. Entretanto, a regra está sendo devidamente aplicada?

Mas como essa Emenda de nº. 3 afeta o ordenamento jurídico brasileiro? Como são violados os princípios vigentes do Sistema Tributário Nacional? Esses questionamentos serão respondidos a seguir.

2.1 A atribuição a sujeito passivo de obrigação tributária na condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição

O termo *responsabilidade* corresponde-se com a ideia de ter alguém de responder pelo descumprimento de um dever jurídico, ou seja, a *responsabilidade* não se confunde com o *dever jurídico*, estando aquela sempre ligada ao descumprimento do dever, à não-prestação. Assim, pode-se afirmar que é a sujeição de alguém a uma sanção, geralmente a quem tem o dever jurídico, mas podendo ser atribuída a quem não o tem (MACHADO: 2009; 150).

Portanto, pode-se afirmar que o contribuinte seria o *sujeito passivo direto*, enquanto que o responsável consiste no *sujeito passivo indireto* (SOUSA: 1975; 92). Porém, não se pode confundir o *sujeito passivo indireto* com o *sujeito passivo de tributo indireto*, ou seja, aquele que, onerando o contribuinte (contribuinte “de direito”), atinge, reflexamente, um terceiro (chamado de contribuinte “de fato”). Com isso, o sujeito passivo indireto corresponde a um terceiro (que é o contribuinte “de direito”, e não “de fato”) eleito como o devedor da obrigação tributária (AMARO: 2009; 303).

Ainda assim, o termo *responsabilidade* no Direito Tributário pode ter dois sentidos: um sentido amplo e outro restrito. Em sentido amplo, consiste na submissão de determinada pessoa, seja ela contribuinte ou não, ao direito do Poder Público exigir a prestação da obrigação tributária (MACHADO: 2009; 150-151). Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação tributária, e pode ser encontrada em sentido amplo nas disposições dos artigos 123, 128, 136 e 138, entre tantos outros, do CTN.

O sentido restrito, por sua vez, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa (princípio da legalidade), de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Poder Público de exigir a prestação respectiva. Pode ser encontrada a responsabilidade em sentido estrito, por exemplo, no artigo 121, inciso II do CTN.

A figura do responsável como devedor na obrigação tributária corresponde a uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, uma vez que esta, naturalmente, seria ocupada pelo contribuinte (AMARO: 2009; 303). O contribuinte, nesse sentido, seria alguém que, originariamente, cumpriria a obrigação tributária com o Fisco, mas que não o fará em razão da lei ter optado por colocar outro indivíduo em seu lugar, ou seja, o responsável, desde o momento da ocorrência do fato (ou da presunção deste).

Mas a responsabilidade tem de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, ou seja, pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Não consiste numa

vinculação pessoal e direta, pois quem se encontra nessa situação é o contribuinte, mas sim numa vinculação com o fato gerador para que alguém seja considerado o responsável (MACHADO: 2009; 151).

Dessa maneira, a Emenda Constitucional de nº. 3, ao tratar de transferir a obrigação tributária a um responsável, retirando-a do contribuinte, não criou problemas, agindo conforme a legislação tributária vigente e os preceitos constitucionais do Estado Democrático de Direito.

Entretanto, no momento em que condicionou essa representação (também chamada de substituição) a um fato gerador futuro ou presumido, fez exatamente o contrário, indo em sentido oposto ao da legislação do Direito Tributário e suas fontes. E como funciona essa representação e substituição? É o que se verificará a seguir.

2.2 O condicionamento da representação ou substituição a um fato gerador futuro ou presumido: a previsão da substituição tributária progressiva ou “para frente”

Conforme lição de Roque Antonio Carrazza, a Emenda Constitucional de nº. 3 “criou” a responsabilidade tributária por fato futuro, também denominada de substituição tributária progressiva ou “para frente”, quando a lei é “autorizada” a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram, mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Assim, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias (CARRAZZA: 2011; 491).

O próprio texto da Emenda Constitucional de nº. 3 gera polêmicas na doutrina. Segundo Ana Rita Nascimento Cabral, existe uma incoerência no texto quando permite à lei atribuir a responsabilidade. Porém, deve-se ressaltar que o princípio da legalidade limita o Poder de tributar, em que necessita de lei para exigir ou aumentar tributo (CABRAL: 2010; 66). Mas como poderia exigir, se há lei e não há um fato no mundo correspondente? Por mais que o fato gerador venha a ocorrer posteriormente, a autora verifica uma irregularidade do previsto na Emenda Constitucional com os valores estabelecidos na própria Constituição Federal de 1988.

Oportuno o posicionamento de Ruy Barbosa Nogueira, segundo o qual o direito, como uma ciência normativa, com a finalidade de realizar a justiça e o bem comum, tem como

necessária a utilização não somente de normas adequadas, como também pela doutrina e jurisprudência para impedir a incerteza. E, ainda, que o direito não deve ser escrito somente por meio de texto, mas também por contextos, ou textos interligados, componentes de uma estrutura de normas que detém nexos, ou seja, componentes de uma única sistemática (NOGUEIRA: 1990; 98-103).

Para Roque Antonio Carrazza, os problemas do texto da Emenda não param por aí, uma vez que a Constituição Federal de 1988 veda a tributação a fatos de provável ocorrência, e, segundo o autor, para que a substituição tributária venha a acontecer adequadamente, faz-se necessário que se fundamente em fatos concretos, nunca em fatos futuros ou incertos. E essa é uma barreira inafastável, tendo em vista que integra o conjunto de direitos e garantias fundamentais (CARRAZZA: 2011; 491-492).

Em nenhum momento, a Constituição Federal de 1988 trouxe em seu texto disposições acerca da exigência de tributos tendo por fundamento fatos geradores futuros ou presumidos. Mas, em razão do princípio da segurança jurídica, proporciona uma medida de defesa ao contribuinte, exigindo a instituição de lei para que seja exigido ou aumentado um tributo. E quando é a própria lei que prevê a exigência desse tipo de tributo, baseado em fatos futuros?

Para Roque Antonio Carrazza, a Emenda, ao adicionar o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988, atropelou qualquer indício do princípio da segurança jurídica, aplicando ao Direito Tributário a ocorrência real do fato impunível (CARRAZZA: 2011; 494).

O mesmo entendimento pode ser encontrado em Geraldo Ataliba, quando afirma que as leis civis, comerciais e administrativas podem, de um modo geral, prudentemente estabelecer presunções e ficções, mas a Constituição Federal veda que isso seja feito em matéria penal e tributária, a partir do brocardo *nullum crimen, nullum tributum sine lege*. Assim, integra o artigo 5º da Constituição Federal de 1988, que trata dos direitos e garantias fundamentais, protegido por cláusula pétra, por força do artigo 60, parágrafo 4º do próprio texto constitucional (ATALIBA: 1995; 175).

O próprio artigo 145, em seu parágrafo 1º, refere-se à “capacidade econômica” do contribuinte. Com isso, exige-se que para seja cobrado um determinado tributo, seja levada em consideração a capacidade econômica do contribuinte, o sujeito passivo direito, mas como poderia fazê-lo se o fato gerador ainda não ocorreu? Como poderia fazê-lo se consiste num

fato presumido? Assim, não pode resultar o tributo de uma ficção, tal como não se pode punir alguém por um crime que não cometeu (ATALIBA: 1995; 175).

Registre-se, entretanto, que a substituição tributária regressiva ou “para trás” não encontrou maiores obstáculos na doutrina com relação à ocorrência do fato gerador, em razão deste já ter ocorrido, e não tratar-se de uma presunção, ou mera ficção. O que ocorre na substituição regressiva é o diferimento do pagamento do imposto de fato gerador já ocorrido, que deverá ser feito por um substituto tributário que tenha vinculação com o fato ocorrido e com aquele que o praticou, com a finalidade de ser ressarcido financeiramente da incumbência legal da substituição (MANEIRA: 2003; 56).

Poderia tratar-se o fato gerador futuro ou presumido instituído pela Emenda Constitucional de nº. 3 como sendo uma “norma constitucional inconstitucional” (BACHOF: 2001; 2-40), mas essa hipótese é afastada por Roque Antonio Carrazza, quando defende que o princípio da segurança jurídica foi estabelecido por uma Assembléia Nacional Constituinte, exercendo-se o poder constituinte originário. Com isso, estaria configurada uma hipótese de uma norma inconstitucional (CARRAZZA: 2011; 495).

O pagamento consiste numa das modalidades extintivas de obrigações tributárias, conforme o artigo 156, inciso I do CTN. Com isso, torna-se praticamente impossível, dentro dos princípios e normas vigentes no Direito Tributário extinguir um tributo que ainda não foi cobrado (CARRAZZA: 2011; 492).

Nesse contexto, não tendo ocorrido os pressupostos necessários ao surgimento da própria obrigação tributária, ou seja, não podendo-se falar ainda em cobrança de tributo, não há porque se cogitar a representação ou substituição de um sujeito passivo que também não existe. Essa medida consistiria numa espécie de confisco de um determinado indivíduo, que está respondendo por um fato futuro ou presumido, ou seja, completamente incerto, e que representa ou substitui outro indivíduo sem estrutura lógica (CARRAZZA: 2011; 492).

A jurisprudência também segue nesse sentido. Em julgamento do Recurso Especial de nº 37.361-1, de São Paulo, em 23 de maio de 1994, o Ministro César Asfor Rocha, do Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que, para que seja regular uma substituição, é necessário que já exista o substituído, uma vez que a vinculação somente pode se dirigir para o futuro, para as operações subsequentes. Não ocorrendo o fato gerador, não há porque formar-se a obrigação tributária e, assim, não poderia ocorrer a substituição.

Alguns podem afirmar a possibilidade da ciência jurídica efetuar a equiparação, por intermédio de mecanismo das presunções e ficções, do fato futuro com o fato presente. Entretanto, por mais que o direito possa criar suas próprias realidades, ignorando a fenomenologia, existe um limite, ou seja, o texto da Constituição Federal de 1988. Assim, as presunções e ficções devem ser feitas com critério e método, preservando os direitos e as garantias fundamentais (CARRAZZA: 2011; 492-493).

O Direito Tributário consiste num corpo de princípios, preocupado com as minúcias do fenômenos da incidência, fazendo isto exatamente para controlar a atividade impositiva e proteger os direitos e garantias dos cidadãos (CARVALHO: 1999; 285). Assim, como poderia o próprio Direito Tributário admitir um tipo de percussão tributária que se dê à margem de tudo isso, em razão da natural imprevisibilidade dos fatos futuros? E ainda, se é difícil e problemático exercitar o controle sobre os fatos ocorridos, como poderia intervir e, ao mesmo tempo manter a segurança das relações jurídicas?

Pode-se verificar, assim, que a Emenda Constitucional de nº. 3 desrespeitou os limites estabelecidos pela própria Constituição Federal de 1988, gerando um instituto que provoca insegurança jurídica, ao tributar fatos futuros ou presumidos e sem levar em consideração não somente a própria segurança jurídica, como também a capacidade contributiva do contribuinte. Mas, como esse dispositivo agiu na prática? É um problema que foi encontrado em alguns impostos.

2.3 A substituição tributária “para frente” e a restituição quando da não ocorrência do fato gerador futuro ou presumido: o entendimento jurisprudencial acerca do ICMS

Quando transportada para a prática, a substituição tributária progressiva ou “para frente” para trazer uma série de problemas, por mais que, no texto da Emenda Constitucional de nº. 3 esteja prevista a imediata e preferencial retribuição, quando da não ocorrência do fato gerador futuro ou previsto.

A situação pode se complicar extraordinariamente quando se defrontar com a natureza de determinado tributo, como, por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Esses impostos possuem uma natureza mercatória, e sua base de cálculo consiste no valor das operações, repelindo,

dessa maneira, quaisquer tabelamentos e pautas fiscais que poderiam incidir (COELHO: 2006; 359).

O artigo 150, § 7º da Constituição Federal de 1988, acrescentado pela Emenda Constitucional de nº. 3, mostra a exigência de uma lei de atribuição de responsabilidade; o sujeito da responsabilidade, que seria o sujeito passivo; o objeto da responsabilidade, que corresponde ao pagamento de imposto ou contribuição, utilizando-se de um fato gerador futuro ou presumido e, também, uma restituição, quando da não ocorrência do fato gerador (SILVA: 2012; 672).

Entretanto, em relação ao ICMS, por exemplo, a legislação já prevê a restituição, e o próprio imposto tem uma lei própria, a Lei Complementar de nº 87, de 1996. O artigo 10 deste diploma assegura ao *contribuinte substituído* o direito à *restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária progressiva*, correspondente ao fato gerador futuro ou presumido.

Dessa maneira, o ICMS, por exemplo, já consta com uma lei que assegura o pagamento do imposto, que é a Lei Complementar de nº 87, de 1996; Como condiciona ao pagamento de um imposto, tem a formação de uma obrigação tributária principal, podendo, assim, indicar um responsável ou substituto para cumpri-la; O ICMS é cobrado mediante a presunção ou tendo por fundamento um fato gerador futuro. Assim, praticamente todos os elementos previsto no artigo 150, § 7º da Constituição Federal de 1988 estão presentes. Mas e a restituição? Esse é o problema.

Por mais que se aceitasse a cobrança de um tributo oriundo de um fato gerador futuro ou presumido, ao menos poder-se-ia esperar a restituição do valor àquele que efetivamente cumpriu com sua obrigação, que seria o responsável ou substituto (SILVA: 2012; 672-673).

Mas não é isso o que ocorre com a previsão do artigo 10 da Lei Complementar de nº 87, de 1996. Conforme ressaltado anteriormente, o contribuinte substituído é que tem direito à restituição do valor pago pelo substituto, ou seja, o Estado intervém numa relação eminentemente privada, mesmo que gerada por ele, e prejudica aquele que cumpriu com a obrigação tributária direta, beneficiando aquele que fora substituído.

E fica o questionamento: quem ressarcirá o substituto pelo pagamento indevido que se lhe impôs? Teria o substituto o direito de pedir ressarcimento judicialmente ao substituído? Mas como poderia fazê-lo, diante do princípio da legalidade do Direito Tributário? Está, assim, estabelecido o carnaval. Abriram-se as alas para que a alegoria da Emenda

Constitucional de nº. 3 pudesse passar, trazendo consigo o parágrafo 7º do artigo 150, e, com muita festa, instaurado uma insegurança jurídica decorrente do próprio texto constitucional.

E se, por exemplo, o fato gerador da obrigação tributária vier a ocorrer, mas, diferentemente do que se estabelecia, a alíquota ou a base de cálculo do tributo for menor do que aquela presumida? A substituição tributária progressiva esbarra em outro problema.

Levando-se em consideração a natureza mercatória do ICMS, que realiza uma tributação indireta sobre o consumo, o contribuinte “de direito” não deve suportar a carga tributária, que deve ser repassada integralmente ao consumidor. Com isso, na substituição tributária progressiva, como o substituído deve antecipar o valor do ICMS que lhe será ressarcido quando vender o produto para o consumidor, ocorre uma redução ao princípio da capacidade contributiva, ou seja, a Administração Pública não poderá auferir exatamente as condições contributivas individualmente (MANEIRA: 2003; 61).

Para se realizar a cobrança de um tributo como o ICMS sem que tenha ocorrido o fato gerador, qual seria a base de cálculo utilizadas? Da mesma maneira aplicada ao fato gerador do tributo, utiliza-se uma base de cálculo presumida, mas que, segundo Eduardo Maneira, deve ser proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo, mesmo que essa verificação seja de difícil constatação (MANEIRA: 2003; 62).

Segundo a teoria da substituição tributária progressiva, sendo o fato gerador e sua base de cálculo presumidas, uma vez não se realizando o fato gerador, seria devida a restituição do valor pago indevidamente, conforme previsão expressa do próprio CTN, em seu artigo 165. Quanto à base de cálculo presumida, uma vez ocorrido o fato gerador, mas com uma base de cálculo menor do que a que fora prevista, também deveria ocorrer a restituição, mas essa estipulação ficou ausente do artigo 150, § 7º da Constituição Federal de 1988.

Em razão dessa ausência, foi firmado o Convênio ICMS de nº. 13, publicado no Diário Oficial da União (DOU), de 25 e 27 de março 1997, em que vinte e três estados da federação definiram que, ocorrendo o fato gerador que anteriormente era presumido, mas sendo por um valor inferior ao recolhido quando do pagamento do tributo, não ocorreria a restituição.

A esperança para o substituto poderia encontrar-se na jurisprudência, mas não foi bem isso que ocorreu. Em sede da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) de nº. 1.851-4, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), em julho de 1998, e julgada em 22 de novembro de 2002, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou que o preço último e final, sugerido pelo fabricante, a tratar-se de ICMS, não era inconstitucional.

A decisão do STF, para Sacha Calmon Navarro Coêlho causou dois efeitos distintos, e devastadores: a) o de uma grande decepção entre os substitutos, pois pareceu-lhes que se restabelecia a tributação por mera presunção *jure et de jure*, e, com isso, a denegação da justiça, ferindo-se vários princípios constitucionais, como a legalidade, a verdade material, a razoabilidade, a estrita legalidade e do não-confisco, promovendo o enriquecimento sem justa causa dos estados-membros; e b) o grande júbilo entre os estados-membros que, repletos de regimes de substituição de sujeitos passivos, passaram a fixar, mediante presunção, bases de cálculo completamente fora da realidade, com a substituição tributária progressiva ou “para frente” (COÊLHO: 2006; 359).

O mesmo entendimento é compartilhado por Roque Antonio Carrazza, quando afirma que o STF, além de haver chancelado a tese de que o ICMS pode ser cobrado antes da ocorrência do fato imponible, com base em um valor presumido de venda futura da mercadoria, decidiu pela inexistência do dever de devolução ainda que a operação final tenha ocorrido por montante inferior ao estimado (CARRAZZA, 2011; 497).

Entretanto, ressalta, mais uma vez, Sacha Calmon Navarro Coêlho que o STF julgou a questão em sede de ADIn, onde não se encontram partes, nem lide ou provas (controle abstrato). Defende o autor que o preço sugerido pelo fabricante é razoável, não é inconstitucional, sem que o sistema não teria sequer operacionalidade, mas, a partir do momento em que, mediante controle difuso, onde não há lide, partes ou provas, afirma-se que o preço presuntivo prevalece sobre o preço real, faz-se “pouco da Constituição” e faz “menosprezar a inteligência”, o sendo de justiça dos Ministros da Suprema Corte. Com o caso a caso as medidas poderiam ser diferenciadas, mas não deixa de ter se instaurado uma insegurança jurídica com o dispositivo do artigo 150, § 7º da Constituição Federal de 1988 (COÊLHO: 2006; 359).

Para Eduardo Maneira, a decisão do STF foi acertada, quando estabeleceu que a substituição tributária progressiva ou “para frente” é possível, em razão da previsão constitucional, exigindo o pagamento antecipado de fato gerador que irá ocorrer no futuro, não sendo ficção, mas sim presunção relativa, que é admitida no direito tributário brasileiro, tendo como principal fundamento o princípio da praticidade. Mas, por outro lado, quando afirma que não ocorrerá a restituição nos casos em que o valor for inferior ao que fora previsto anteriormente, incide em erro, provocando danos ao responsável (MANEIRA: 2003; 60).

A substituição tributária progressiva ou “para frente” realizada no ICMS frustra, ainda, o princípio da não-cumulatividade, que garante ao contribuinte o direito de creditar-se de todo o montante de tributo cobrado nas operações ou prestações anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado-membro ou pelo Distrito Federal, segundo o artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988. Dessa maneira, o substituído, uma vez tendo sido recolhido o tributo pelo substituto, não tem como beneficiar-se com este direito constitucional (CARRAZZA: 2009; 327-354).

Mais uma polêmica, porém, é levantada por José Afonso da Silva: e se o contribuinte “de direito” não for o mesmo consumidor final, caso em que se dará a repercussão econômica do tributo na pessoa de um contribuinte “de fato”? Como se dará a restituição? Afirma o próprio autor que será aplicada, então, a Súmula de nº. 71 do STF, devidamente alterada pela Súmula de nº. 546, ou seja, embora pago indevidamente, não cabe a restituição de tributo indireto, mas a restituição tem cabimento quando reconhecido por decisão que o contribuinte “de direito” não recuperou do contribuinte “de fato” o valor respectivo (SILVA: 2012; 673).

As súmulas, ao que parecem, constituem-se em fantasias a serem aplicadas à alegoria que consiste a Emenda Constitucional de nº. 3, ou seja, simples remendos a um erro que poderia, e ainda pode ser, evitado com a revogação do dispositivo, que institui a cobrança de tributos mediante um fato gerador futuro ou presumido. Mas, será que o Poder Público pode efetuar a cobrança, mediante o princípio da legalidade, e deixar de lado os direitos e garantias do contribuinte, lesado com a obrigação indevida? O próprio texto constitucional responde a esses questionamentos.

3 O CARNAVAL NÃO SE RESUME A CONFETES E ESTAMPILHOS: O PRINCÍPIO DA IMPROJETABILIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

Conforme verificado anteriormente, ocorre a formação da obrigação tributária com a concretização do fato gerador. Somente depois da concretização do fato gerador é que a norma jurídica tributária irá incidir sobre o fato, promovendo a formação do sujeito ativo e o sujeito passivo, com seus respectivos direitos e obrigações.

Entretanto, a Emenda Constitucional de nº. 3, de 1993, promoveu uma alteração no instituto da responsabilização ou substituição tributária, permitindo que uma lei pudesse autorizar a formação da obrigação tributária, tendo por fundamento um fato gerador futuro ou

presumido. Essa medida gerou controvérsias na doutrina e na jurisprudência, e levantou hipóteses acerca dos prejuízos não somente ao substituto, como também ao substituído e todo o Estado Democrático de Direito, ao gerar inseguranças jurídicas. Então, como a medida do artigo 150, § 7º da Constituição Federal pode encontrar maior regulamentação e controle? Eis que surge o *princípio da improjetabilidade da lei tributária*.

Segundo Roberto Wagner Lima Nogueira, o *princípio da improjetabilidade da lei tributária* consiste na limitação ao poder de tributar fatos futuros ou presumidos, ou seja, o princípio veda que a lei tributária seja lançada ao futuro, criando a hipótese de um fato ainda inexistente e conferindo-lhe efeitos jurídicos no presente (NOGUEIRA: 2005; 89).

O princípio atua, assim, de maneira similar ao princípio da irretroatividade, mas, ao invés de tratar de fatos anteriores à sua vigência, trata de fatos futuros ou presumidos, sendo, assim, incertos. Ambos os princípios, inclusive, possuem estreita relação com o princípio da segurança jurídica, constitucionalmente previsto no ordenamento jurídico brasileiro, conforme se analisará adiante.

3.1 A estreita relação entre o princípio da improjetabilidade da lei tributária e a segurança jurídica

Por mais que a lei, concebida como um instrumento jurídico geral e abstrato, direcione-se para o futuro, ela sempre será aplicada no presente com relação a fatos passados, que foram por ela juridicizados. Assim, a norma jurídica tributária somente incidirá quando concretizado o fato gerador, para que, dessa maneira, forme-se a obrigação jurídica tributária (COSTA: 2003; 28-36).

A Emenda Constitucional de nº. 3, por sua vez, permitindo a utilização de fato gerador futuro ou presumido, faz que possam ocorrer três hipóteses, quando da substituição tributária progressiva ou “para frente”: a) a hipótese de que o fato gerador presumido não se realiza no tempo previsto ou previsível (presunção temporal), quando a restituição harmoniza-se com a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV); b) a hipótese de que o fato gerador presumido não se realiza pelo valor (base de cálculo) previsto, quando a restituição harmoniza-se com o princípio da igualdade (artigo 150, inciso II) e o princípio da legalidade (artigo 155, § 2º, inciso V e alínea “b”), e, finalmente, c) a hipótese em que o fato

gerador presumido não se realiza com o consumidor final e sim com novo contribuinte, quando a restituição deve ser representada pela transferência do crédito tributário, harmonizando-se com o princípio da legalidade (não-cumulatividade) e pelos princípios da capacidade contributiva e da igualdade (artigos 154, inciso I e 155, § 2º, inciso I) (COMUNELLO: 2002; 68-69).

Nesse contexto, dependendo da situação em que incorra a lei, e, também, em razão da natureza do tributo, uma série de princípios constitucionais podem ser violados. O princípio da improjatabilidade da lei tributária, por sua vez, atua de maneira diferenciada, sendo uma espécie de barreira ou limitação ao poder de tributar exercido pelo ente federativo, almejando a proteção ao contribuinte direto e, também, ao contribuinte indireto.

Os princípios em sentido estrito constituem-se em normas imediatamente finalísticas, originalmente prospectivas e com objetivos de completariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estados das coisas que deve ser promovido e, também, os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção (ÁVILA: 2004; 70).

Em outras palavras, os princípios correspondem a normas imediatamente finalísticas que estabelecem, inicialmente, o estado ideal de coisas a ser buscado pelo intérprete e, por isso, exigem a adoção de determinados comportamentos, cujos efeitos contribuem para a promoção adequada e, também, gradual daquele fim.

Cite-se o exemplo do princípio da moralidade administrativa, em que um estado de confiabilidade, honestidade, estabilidade e continuidade nas relações entre o poder público e o particular é almejado, e para cuja promoção são necessários determinados comportamentos sérios, motivados, leais e contínuos. Atingindo esses comportamentos, o princípio está sendo respeitado (ÁVILA: 2012; 92).

O elemento constitutivo essencial dos princípios consiste na tentativa de estabelecer um estado ideal de coisas a ser buscado e, para isso, vinculam-se intensamente com outros princípios constantes no mesmo ordenamento jurídico, mantendo, entre si, uma relação de complementariedade, principalmente, porque a Constituição Federal de 1988 estabelece o dever de buscar e preservar vários ideais ao mesmo tempo (ÁVILA: 2012; 93).

Nesse sentido, o princípio da improjatabilidade da lei tributária tem, como elemento constitutivo essencial, o estado ideal de que nenhum tributo será condicionado a fato gerador futuro ou presumido. Dessa forma, correlaciona-se intensamente com os outros princípios

constantes no ordenamento jurídico brasileira, mas, entre eles, encontra-se o sobreprincípio da segurança jurídica.

Para Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, a ordem social de determinado Estado é adquirida mediante o respeito ao conteúdo da justiça e da segurança jurídica. A justiça consiste na liberdade, cultura, felicidade relativa, enquanto que a segurança jurídica concede ordem e paz. Enquanto a justiça observa o presente, a segurança jurídica observa o futuro, artificializando-o para torná-lo previsível. E, para que algo perdure, faz-se necessário que seja regulamentado pela regra jurídica (MIRANDA: 1972; 193).

O mesmo entendimento pode ser encontrado em lição de Luis Roberto Barroso, segundo o qual a segurança jurídica é um dos fundamentos do Estado e do Direito, ao lado da justiça e, mais recentemente, do bem-estar social, consagrada no artigo 2º. da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, como um direito natural e imprescritível, e devidamente regulamentado e defendido pelo ordenamento jurídico (BARROSO: 2005; 139).

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da segurança jurídica é construído a partir de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito, constante no artigo 1º da Constituição Federal de 1988 e, em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, tais como: a proteção ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e da coisa julgada (artigo 5º, inciso XXXVI); as regras da legalidade (artigo 5º, inciso II e artigo 150, inciso I); da irretroatividade (artigo 150, inciso III, alínea “a”) e da anterioridade (artigo 150, inciso III, alínea “b”) (ÁVILA: 2012; 370).

Em sua perspectiva normativa que a exterioriza, a segurança jurídica encontra-se na dimensão normativa de um princípio, estabelecendo o lugar para encontrar o estado ideal das coisas na medida da estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade da atuação do Poder Público (ÁVILA: 2012; 371-372). Mas, afinal, qual o conceito de segurança jurídica?

A própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), aplica o primado da segurança jurídica para exigir a manutenção da estabilidade das relações jurídicas, e assim o fez na medida cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) de nº. 2.010, em Tribunal Pleno, tendo como relator o Ministro Celso de Mello, julgada em 30 de setembro de 1999 e, também, na Questão de Ordem na Petição de nº. 2.900, no Rio Grande do Sul, com a 2ª Turma, tendo como relator o Ministro Gilmar Mendes, julgada em 27 de maio e 2003.

Entretanto, qual a principal relação entre o princípio da improjetabilidade da lei tributária com o sobreprincípio da segurança jurídica? Esse questionamento pode ser respondido mediante lição de Humberto Bergmann Ávila, que elenca duas perspectivas em que a segurança jurídica pode ser encontrada (ÁVILA: 2012; 372).

Em sua primeira perspectiva, todos os cidadãos devem saber, antes que aconteçam ou sejam criadas, quais normas são vigentes, o que é possível apenas quando elas estão em vigor e, também, quais os fatos por ela concretizados (consagração da irretroatividade) e, se os cidadãos puderem conhecê-la antes que entre em vigor (princípio da anterioridade, somada ao *vacatio legis*).

É o que se pode classificar, nessa perspectiva, como a *dimensão formal-temporal da segurança jurídica*. Em razão dessa mesma perspectiva é que os contribuintes podem, por exemplo, adaptar-se a uma nova lei que alterará o IPI ou, ainda, acerca da instituição do Imposto de Renda.

Na sua segunda perspectiva, a segurança jurídica pode ser encontrada na exigência de determinação de que uma certa demanda necessita de compreensibilidade, ou seja, clareza, calculabilidade e controlabilidade do seu conteúdo para os destinatários. É, dessa forma, que o contribuinte pode se proteger de abusos cometidos na majoração da base de cálculo ou das alíquotas de alguns impostos. É a *dimensão material da segurança jurídica*.

Esse é o mesmo posicionamento defendido por Roque Antonio Carrazza, segundo o qual a segurança jurídica também exige que a lei tributária seja estritamente interpretada, tendo em vista tratar de bens jurídicos relevantes para o indivíduos, como a sua liberdade e propriedade, ambos protegidos pelos direitos e garantias fundamentais do artigo 5º da Constituição Federal de 1988. Assim, as leis tributárias não se compadecem com uma interpretação extensiva ou analógica, mas, muito pelo contrário, demandam uma interpretação restrita, para que resultem melhor defendidos os direitos e garantias dos contribuintes. Essa medida, para o autor, constitui a melhor maneira de protegê-los do arbítrio e do abuso do poder fazendário (CARRAZZA: 2011; 464).

Destaca, por sua vez, Klaus Vogel, trazido por Humberto Bergmann, que somente com o exame da hipótese de incidência é que se pode encontrar as verdadeiras “condições” pela elaboração da comparação sistemática e fática ou da assimilação, pelas quais são definidas as normas abstratas e quais fatos não tem nada a ver com o caso, ou seja, a determinação não pode, desde já, fornecer previamente a orientação final para a decisão jurídica do caso, e é por

isso que, algumas vezes, a segurança jurídica é alcançada quando o próprio contribuinte precisa ceder dados para compor o lançamento de um determinado tributo (ÁVILA: 2012; 373).

Assim, pode-se afirmar que o primado da segurança jurídica encontra-se em duas perspectivas distintas, no ordenamento jurídico brasileiro: o de sua dimensão formal-temporal da segurança jurídica, evitando que o contribuinte seja surpreendido com determinada disposição normativa e, também, o de sua dimensão material, quando o contribuinte necessita dos dados necessários para que possa não sofrer abusos com os efeitos jurídicos de determinada norma.

O que vem ocorrendo com a Emenda Constitucional de nº. 3 e a inclusão, no texto constitucional, do fato gerador futuro ou presumido e a substituição tributária progressiva ou “para frente” é exatamente o contrário do que se estabelece com a segurança jurídica. De um lado, na sua dimensão formal-temporal, o contribuinte é surpreendido com um fato gerador inexistente, futuro ou presumido, e que pode vir a ocorrer ou não.

Por outro lado, o contribuinte é atingido na dimensão material, com a formação de uma obrigação tributária inexistente, tendo em vista ter por fundamento um fato impunível e, assim, o cálculo de um tributo quando não se poderia, inicialmente, calcular-se a base de cálculo e suas alíquotas, porque o fato gerador ainda não ocorreu, e pode vir a não ocorrer. Mesmo o “remendo” realizado com as súmulas do STF não permitem uma aplicação constitucional do instituto.

Assim, podem ser delimitadas as características do princípio da improjetabilidade da lei tributária. Constitui-se num princípio que tem por fundamento constitucional o primado da segurança jurídica, aliado a outros princípios, tais como os princípios da legalidade (artigo 5º, inciso II e artigo 150, inciso I); da irretroatividade (artigo 150, inciso III, alínea “a”) e da anterioridade (artigo 150, inciso III, alínea “b”). Ao mesmo tempo, possui ampla relação com o princípio da irretroatividade, tendo em vista que, se não se pode cobrar tributo oriundo de fatos do passado, o que permitiria abusos, não se pode fazê-lo de tributos que fundamentam seus fatos geradores em atos que sequer ocorreram, presumíveis, e que podem vir a não ocorrer.

Tendo em vista sua dimensão normativa, o princípio da improjetabilidade da lei tributária defende os valores da *estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e*

mensurabilidade na atuação do Poder Público. Dessa maneira, não se permite que a lei tributária seja projetada no futuro, alcançando fatos geradores do futuro ou presumíveis.

Nesse ponto, alcança a lei tributária semelhanças com a lei penal, que, se fosse punir os crimes antes mesmo que acontecessem, estabeleceriam uma situação de completa insegurança jurídica e que possibilitaria abusos por parte das autoridades, mesmo as de caráter pessoal. Com isso, por respeito ao princípio da improjetabilidade da lei tributária, esta não poderá ser lançada no futuro. E a própria estrutura da norma jurídica, estudada nas duas primeiras partes deste capítulo defendem isso.

Poderia ser alegado que, como medida de proteção ao contribuinte, bastaria o primado da segurança jurídica para evitar a cobrança indevida realizada pelo artigo 150, § 7º da Constituição Federal de 1988, mas, o estado ideal das coisas é almejado pelos princípios, mas esse estado ideal pode ser mais ou menos amplo e, em razão disso, abranger uma extensão maior de bens jurídicos que compõem o seu âmbito (ÁVILA: 2012; 93-94).

Dessa maneira, a segurança jurídica atuaria como um sobreprincípio, mais abrangente, apesar dos mesmos objetivos que compõem o princípio da improjetabilidade da lei tributária, ou seja, tendo o seu ideal mais amplo, a segurança jurídica atuaria como um sobreprincípio, enquanto que a improjetabilidade da lei tributária seria o seu subprincípio, mais restrito e próximo do ideal almejado pelos substituídos e substitutos da substituição progressiva ou “para frente”.

CONCLUSÃO

Pode-se concluir diante de todo o exposto que, antes de discutir-se a inserção do princípio da improjetabilidade da lei tributária no ordenamento jurídico brasileiro, fez-se necessário analisar-se a estrutura lógica e dinâmica da norma.

Ficou, assim, delimitado que a norma jurídica tributária somente irradiará seus efeitos, formando a obrigação jurídica tributária quando da ocorrência da sua hipótese de incidência, ou seja, da ocorrência do seu fato gerador. Concretizando-se o fato, irradiam-se os efeitos do conteúdo previsto na norma jurídica tributária, e estabelecem-se os pólos passivo e ativo da relação, que consistem, respectivamente, no contribuinte e no Poder Público, que pode ser representado por qualquer uma de seus entes federais, de acordo com a devida competência.

Restou comprovado que, somente depois de concretizado o fato gerador que enseja a norma tributária é que se formará a relação obrigacional entre o contribuinte e o Poder Público. Entretanto, a edição da Emenda Constitucional de nº. 3, de 1997, trouxe novas problemáticas ao tema, adicionando ao artigo 150 da Constituição Federal de 1988 um sétimo parágrafo, que não somente permitia a cobrança de tributos (com o respaldo legislativo) mediante fatos geradores futuros ou previsíveis, por mais que estes não viessem a ocorrer, como também a substituição tributária nesses casos, denominada de responsabilização por fato futuro ou substituição tributária progressiva ou “para frente”.

Estabelecendo-se na dimensão completamente contrária à própria segurança jurídica e à legalidade, princípios vigentes no Sistema Tributário Nacional, a substituição tributária progressiva instaurou um novo regime de cobranças, ferindo, em alguns casos concretos, como o do ICMS, devidamente estudado no trabalho, os direitos tanto do substituto como do substituído. Com essa medida, o Carnaval Tributário retornava, e com a aprovação, inclusive, da própria jurisprudência, conforme as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) nesse sentido.

Eis que o princípio da improjatabilidade da lei tributária tem fundamento, protegendo a figura do contribuinte dos abusos e arbítrios que podem ser cometidos pelo Poder Público em se tratando de cobrança tributária em fatos geradores futuros ou presumíveis. Tal como a irretroatividade, um dos princípios fundantes do Sistema Tributário Nacional, não há porque cobrar tributos de uma situação que já ocorreu e, ao mesmo tempo, também daquela situação que ainda não ocorreu, mas que está sendo presumida e pode vir a não ocorrer.

Essa medida, acima de tudo, faz lembrar o que afirmava Dino Jarach sobre o Direito Tributário, afirmando ser este um dos principais motivos pelos quais foi possível nascer o Estado moderno de direito. Mas, conforme ressaltado anteriormente, seguindo o posicionamento de diversos doutrinadores, há de considerar-se que os princípios fundantes do Direito Tributário brasileiro foram estabelecidos em sede de Poder Constituinte Originário, e não aquele proveniente das Assembléias Nacionais Legislativas (JARACH: 1969; 24).

Nesse mesmo entendimento, segue Arnaldo Vasconcelos a diferenciação entre a legitimidade política e a legitimidade jurídica de uma norma. O poder jurídico de criação normativa jurídica não é originário e nem tampouco exclusivo do Estado, mesmo porque o direito o antecede, tanto que o institui. A criação do Estado é ato jurídico, de significado eminentemente político, e por seu intermédio é que a sociedade transfere o máximo de poder

ao Estado, não para que ele assuma a criação total do direito, mas para que zele por ele na sua integridade e o garanta nos casos excepcionais do descumprimento de suas normas (VASCONCELOS: 2006; 259).

Se o Poder Constituinte Originário definiu os princípios e regras pelos quais se formou o Sistema Tributário Nacional, não é a Assembléia Nacional Legislativa que os retirará. Assim, mesmo com o posicionamento doutrinário acerca de uma inconstitucionalidade do dispositivo, o princípio da improjetabilidade da lei tributária, tal como a irretroatividade, vem proteger o contribuinte dos abusos e arbítrios que podem ser cometidos pelo Poder Público, sendo peça fundamental para que, mesmo no Carnaval Tributário, a balbúrdia não se estabeleça em definitivo.

Entretanto, ainda é oportuno mencionar o entendimento de Geraldo Ataliba, quando realizado no VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, devidamente trazido por Roque Antonio Carrazza: “[...] estou disposto a aceitar tributação de fato futuro, como se prevê nessa Emenda [...] a aceitar que um fato que ainda não aconteceu possa ser fato ‘gerador’ de obrigação tributária [...] no instante em que se também emende a Constituição para dizer que nós poderemos, cidadãos, ser punidos por crimes que ainda não cometemos” (CARRAZZA: 2011; 495).

O posicionamento de Geraldo Ataliba, fazendo a comparação entre as normas tributárias e as normas penais, somente reflete o pensamento do contribuinte que sentiu-se violado com a sujeição a uma obrigação tributária proveniente de fato futuro ou presumido, ou seja, que ainda não ocorreu. Somente torna ainda mais certa a afirmativa de Alfredo Augusto Becker, quando afirmava que todos os brasileiros, ainda naquela época, com o Carnaval Tributário, “entraram pelo cano”, com confetes sendo lançados de bolsos vazios. E esse é o sentimento do contribuinte, sem a existência de limitações e barreiras (BECKER: 2004; 14).

É nesse sentido que atua não somente o sobreprincípio da segurança jurídica, como também o da improjetabilidade da lei tributária que, acima de tudo, somente cumpre com o que fora estabelecido em sede de Poder Constituinte Originário, ou seja, que o Carnaval Tributário não seja apenas uma festa para o Poder Público, mas que o contribuinte também participa, e também tem vez nessa comemoração.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. Fato futuro e tributação, art. 150, § 7.º, Constituição Federal de 1988, Redação da Emenda Constitucional 3/1993. **Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – PUC-SP**, São Paulo, Max Limonad, v. 1, p. 41, 1995.
- _____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- BACHOF, Otto. **Normas Constitucionais Inconstitucionais?** Lisboa: Almedina, 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- BARROSO, Luís Roberto. Em Algum Lugar do Passado: Segurança Jurídica, Direito Intertemporal e o Novo Código Civil: *In*: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (coord.). **Constituição e Segurança Jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Lejus, 2004.
- _____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di Diritto delle Imposte**. Milão: A. Giuffrè, 1954.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria della Norma Giuridica**. Torino: 1958.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho: estudios de derecho financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, t. IV.
- CABRAL, Ana Rita Nascimento. **A Teoria do Fato Gerador e o Fato Gerador Presumido**. 91 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2010.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- _____. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- COMUNELLO, Luigi. Considerações sobre a substituição tributária de fato gerador futuro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 10, n. 43, p.64-73, mar. / abr. 2002.

- COSSIO, Carlos. **La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.
- COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da Incidência da Norma Jurídica**: crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.
- DINIZ, Maria Helena. **A Ciência Jurídica**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- _____. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- FOROUGE, Carlos María Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. São Paulo: Edições Lael, 1973.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. J. B. Machado. 2. ed. Coimbra: Arménio Amado Editora, 1962, v. 1.
- JARACH, Dino. **Curso Superior de Direito Tributário**. Buenos Aires: Nueva Buenos Aires, 1969.
- _____. **O Fato Imponível**: teoria geral do direito tributário substantivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- GIANNINI, Acchile Donato. **Instituciones de Derecho Tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária “para a frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 95, p. 56-64, ago. 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, t. I.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Limites ao poder de tributar: princípios jurídicos e imunidades. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora, 2005.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- _____. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. 2. ed. São Paulo: Jospe Bushatsky Editor, 1974.
- SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 8. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- _____. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.
- VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da Norma Jurídica**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.