



ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES do
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Entidade Complementar à Universidade de São Paulo
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL Vol. 13

- IMPOSTO DE RENDA
- FATO GERADOR PRESUMIDO
- IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS
- MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO
- TAXAS
- OS TRATADOS INTERNACIONAIS E OS INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL
- A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA
- VALIDADE DE NORMAS INTERNAS CONTRÁRIAS A DISPOSITIVOS DE ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO NO DIREITO E NA PRÁTICA NORTE-AMERICANA
- LEI COMPLEMENTAR E A COMPETÊNCIA LEGISLATIVA ESTADUAL
- O ISS E AS COOPERATIVAS DE SERVIÇOS MÉDICOS
- SOCIEDADES PROFISSIONAIS E IGUALDADE TRIBUTÁRIA
- A TRIBUTAÇÃO DOS SEMI-ELABORADOS

CO-EDIÇÃO
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO



EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA
SÃO PAULO - ABRIL/94

FATO GERADOR PRESUMIDO

Inconstitucionalidade da norma da Emenda Constitucional nº 3

Leila Paiva
*Professora de Direito Tributário e Financeiro-UNESP; Mestranda
em Direito Tributário-USP, Associada do IBDT.*

*"Ai daqueles que decretam leis injustas ...
para privarem da justiça os necessitados, e
arrebatarem o direito dos aflitos..."
(Isaías, 10;1,2)*

1. APRESENTAÇÃO

A exigência de pagamento de imposto ou contribuição, sem a ocorrência do fato gerador, atenta contra um dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito: a legalidade.

Esse truismo foi obscurecido pela norma da Emenda Constitucional nº 3, promulgada em 17.03.93, que alterou o texto da Constituição federal, incluindo o parágrafo 7º, ao artigo 150, que confere poderes ao legislador ordinário para editar lei exigindo pagamento de imposto ou contribuição, independentemente do nascimento da relação jurídica tributária, único pressuposto válido, que possibilita ao Estado o exercício de seu direito de tributar.

No Estado de Direito, a Constituição equivale à lei da gravidade, portanto, se não observada, qualquer construção normativa está inevitavelmente fadada a ruir. Assim entendia Ricca Salermo, ao afirmar em 1890 que "o poder financeiro do Estado é circunscrito dentro de limites definidos, ultrapassados os quais o constrangimento será ineficaz e nulo".¹

Por isso, neste estudo, objetivamos levantar alguns aspectos que demonstram, em linhas gerais, a invalidade da norma da Emenda Constitucional nº 3/93 que, ao dispor sobre o "fato gerador presumido", vai de encontro aos direitos e garantias dos cidadãos, violando valores positivados na Constituição que

1. RICCA SALERMO, *Scienza delle Finanze*, 2ª ed., Firenze, G.Barbera Ed., 1890, pág. 75.

estabelecem, na terminologia do jusfilósofo Miguel Reale, o "modelo jurídico"² do Estado Democrático de Direito brasileiro.

Ressalte-se que, por não questionarmos, nos estreitos limites deste ensaio, a natureza jurídica das contribuições, a elas referir-nos-emos, muitas vezes, como tributos.

2. INTRODUÇÃO

De início, interessa transcrever o teor da norma do artigo 1º, da Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93, publicada em 18.03.93, que modificou a Constituição, promulgada em 05.10.88, nos seguintes termos:

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

.....
Art. 150

Par. 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."

Esse dispositivo nefando é fruto da manifestação do Poder Constituinte derivado, exercido pelo Congresso Nacional, no sentido de emendar a Constituição, para nela incluir norma relativa à competência legislativa tributária, permitindo a expansão do exercício do poder de tributar, por intermédio da juridicização mascarada da força, a limites que o ordenamento jurídico positivo brasileiro não comporta.

Na verdade, a limitação do poder de tributar aos direitos e garantias dos cidadãos foi prevista pela Constituição em nível de princípios fundamentais, de forma a impedir que o Estado exija tributos, com base em "relações de força" ou, como ensina o Professor Catedrático Ruy Barbosa Nogueira, sem que o cidadão tenha praticado fato descrito na lei como gerador de obrigação tributária.³

2. MIGUEL REALE, *Teoria Tridimensional do Direito*, 4ª ed., SP, Saraiva, 1986, pág. 110; *Lições Preliminares de Direito*, 20ª ed., SP, Saraiva, 1993, pág. 211.

3. Ver RUY B. NOGUEIRA, *O Fato Gerador do Imposto*, in *Debates Tributários*, SP, Co-Ed. I.B.D.T. e Ed. Res. Trib., 1975, págs. 105/115

3. A DISCIPLINA DO PODER DE TRIBUTAR

O poder de tributar decorre da soberania estatal. Todavia, como qualquer outro poder no Estado de Direito, seu exercício efetivo é delimitado por princípios e normas constitucionais que, no Brasil, a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, foram reunidos num verdadeiro sistema normativo racional,⁴ inserido no bojo da Constituição de 1946 e mantido na Constituição de 1967, mesmo após a Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

Na Constituição atual, a estruturação do Sistema Constitucional Tributário foi ainda mais detalhada visando à *disciplina*⁵ rigorosa do poder tributário, principalmente em função da necessidade de segurança jurídica, que só existe onde há certeza do direito.

Em outras palavras, o Professor Ricardo Lobo Torres explica que o Sistema Tributário Nacional incorpora valores e fatos significativos, os quais, interagindo com todo o ordenamento positivo, tornam sua "legitimidade condicionada pela realidade subjacente, pela aceitação, pelo consenso e pela retidão dos valores, ao mesmo tempo em que *sua eficácia é garantida pela vinculação do legislador aos valores e pelo controle jurisdicional da concretização desses valores*".⁶ (grifamos)

Mas, onde estariam esses valores que garantem a eficácia do sistema tributário e da própria Constituição? A positivação de uma norma que constitui o Brasil em Estado Democrático de Direito não é o bastante. É necessário, pois, decodificar tais valores, em *princípios* aplicáveis a cada situação cotidiana que envolva o sentimento jurídico dos cidadãos, sempre ameaçado quando o ideal de justiça deixa de ser uma constante.

De fato, os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, normatizados na Constituição, ao mesmo tempo em que legitimam o próprio texto constitucional, subordinam aos seus enunciados, em função de sua efetividade plena, todas as normas do ordenamento positivo, conferindo-lhes validade.

4. A distinção entre sistema racional e histórico se deve a Gunter Schmolders. Nas palavras de FERNANDO S. BUJANDA, "un sistema é "racional" ou "teórico" quando é o legislador que cria deliberadamente a harmonia entre os objetivos que se perseguem e os meios empregados". Cf. *Hacienda y Derecho*, vol II, Madri, Inst. de Est. Políticos, 1962, pág.255.

5. Segundo MIGUEL REALE, "disciplina é o sistema de princípios e de regras a que os homens se devem ater em sua conduta..." caracterizando-se pela "idéia de limite" e pela indicação da "razão dos limites". Cf. *Lições Preliminares de Direito*, 20ª ed., SP, Saraiva, 1993, pág. 4.

6. RICARDO LOBO TORRES, *Tratado de Direito tributário Brasileiro - Sistemas Constitucionais Tributários*, vol. 2, tomo II, RJ, Forense, 1986, p. 45/46.

Nas palavras de Karl Larenz "quando um ordenamento jurídico, como ocorre com o nosso (na Alemanha), elevou determinados princípios ao nível constitucional, basta que se comprove que uma norma é inconciliável com tais princípios para que seja repelida sua validade".⁷

Segundo Larenz, somente os princípios fundamentais positivados na Constituição poderão garantir um "direito justo" ou pelo menos sua conformidade com a justiça na medida em que, na moderna "democracia de direitos fundamentais", esses princípios, por representarem valores básicos do Estado de Direito, não estão à disposição da vontade da maioria. Em última análise, "da minoria só se pode exigir a aceitação das decisões da maioria enquanto estas permaneçam no terreno dos valores fundamentais".⁸

Assim ensinava Herculano de Freitas, já em 1923, ao caracterizar as limitações à obra modificadora da Constituição como "determinações patrióticas contra eventualidades infelizes, paixões momentâneas, prestígios acidentais e maléficos". Referindo-se à Constituição de 1891, afirmava ele que o homem precisa ter sua vida e seus direitos garantidos, não somente "contra o monarca despótico, mas também contra a multidão despótica, contra a assembléia despótica".⁹

4. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Os princípios fundamentais são, portanto, estruturas do Estado Democrático de Direito que sustentam o ideal de justiça que, por sua vez, abriga suas próprias estruturas.

Por isso, para evitar que o arbítrio desmorone o Estado Democrático, a Constituição brasileira estabelece entre os princípios fundamentais a *segurança jurídica* que, segundo ensina a Professora e Juíza do Tribunal Regional Federal Diva Malerbi, retrata "um sistema de garantias que o ordenamento jurídico oferece da sua própria eficácia".¹⁰

Uma vez que a eficácia relaciona-se à produção de efeitos, a segurança jurídica decorrerá necessariamente da plena efetividade dos princípios fundamentais, enunciados pelos "direitos e garantias individuais", cuja aplicação é imediata, conforme dispõe a norma do parágr. 1º, do art. 5º da Constituição.

7. KARL LARENZ, *Derecho Justo: Fundamentos de Ética Jurídica*, trad. Luis Díez-Picazo, Madri, Editorial Civitas, 1991, pág. 30.

8. KARL LARENZ, *op. cit.*, pág. 176. Ver ainda, MIGUEL REALE, *Pluralismo e Liberdade*, SP, Saraiva, 1963, pág. 224/225.

9. HERCULANO DE FREITAS, *Direito Constitucional*, SP, 1923, edição póstuma em 1965, pág. 66.

10. DIVA MALERBI, *Segurança Jurídica e Tributação*, in *Rev. Dir. Tributário*, vol. 47, SP, Ed. RT, 1989, pág. 207.

Por conseguinte, a despeito do caráter dinâmico do ordenamento, a inafastabilidade da segurança jurídica limitará as transformações normativas *infraconstitucionais*, como também as *constitucionais*. As primeiras, em face da perene efetividade dos princípios fundamentais. E as segundas, porque as normas do parágrafo 4º e seus incisos I a IV, do art. 60 da Constituição, impedem, expressamente, inclusive a deliberação sobre proposta de emenda, tendente a abolir esses princípios.

É certo, portanto, que a segurança jurídica assenta-se sobre a efetividade das normas que elencam direitos e garantias fundamentais. Porém, sua substância está intimamente relacionada ao princípio da legalidade, como diretriz da certeza do direito e da eliminação da arbitrariedade.

5. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade foi positivado pela Carta em vigor, a exemplo de Constituições passadas e das de outros países,¹¹ na norma do inciso II, do artigo 5º, que dispõe: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

E, não obstante esse enunciado genérico, que possibilita uma ampla e irrestrita aplicação, a Assembléia Nacional Constituinte elaborou uma versão tributária do princípio da legalidade, para assim inseri-lo também no capítulo "Do Sistema Tributário Nacional", nos seguintes termos: "Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Diretriz fundamental do ideal do direito justo e da certeza do direito, o princípio da legalidade sujeita todos os poderes instituídos pela Constituição, ou seja, os Poderes do Estado, a saber, Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como o Poder Constituinte derivado.¹²

De fato, tomada como limitação ao Poder Executivo, a legalidade implica na exigência de tributos somente de acordo com a lei. Ilustrando esse pacífico entendimento, afirma Fernando Sainz de Bujanda que "los tributos no se imponen por una relación de fuerza entre quien detenta el poder - como

11. Cf. VICTOR UCKMAR, *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, trad. Marco A. Greco, SP., R.T., pág. 24.

12. MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, *O Poder Constituinte*, SP, Ed. Saraiva, 1985, pág. 101.

sujeto dominante - y los obligados al pago - como sujetos dominados -, sino que se establecen por normas jurídicas".¹³ (grifamos)

Limitando a atuação do Poder Legislativo, o princípio da legalidade implica a elaboração de lei formal e materialmente constitucional. Dado que o ordenamento, como um todo sistemático, não absorve leis tributárias incompatíveis com a repartição constitucional de competências ou em prejuízo dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.¹⁴

Ao Poder Judiciário cabe o monopólio da jurisdição, cujo exercício também está submetido à legalidade. Objetivando garantir os direitos dos cidadãos, pela aplicação do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, que deve ser invocado inclusive quando a lesão é causada pelo exercício inconstitucional do Poder Constituinte derivado. Como afirma Otto Bachof, a jurisprudência pode contribuir de modo considerável para "tornar viva a eficácia integradora da Constituição".¹⁵

Defronte ao Poder Constituinte derivado, o princípio da legalidade coloca-se como barreira intransponível, de tal modo que a modificação do texto constitucional não poderá implicar, de forma direta ou indireta, o desrespeito ao seu enunciado. Neste ponto, a norma da Emenda Constitucional nº 3/93, ao atribuir competência legislativa para elaboração de lei, admitindo que a simples presunção de ocorrência do fato gerador possa criar obrigação, nega efetividade ao princípio da legalidade. Aliás, como veremos adiante, concede um poder de exigir tributos que não existe, pois não cabe nos exatos limites da juridicização, que, como ensina o Professor Walter Barbosa Corrêa, é absolutamente necessária ao exercício do direito tributário.¹⁶

De fato, a juridicização do poder de tributar do Estado pela Constituição tem como pedra de toque, a legalidade da formação da relação jurídica tributária. Essa condição, evidencia um caráter multifásico do princípio da legalidade, que poderá ser observado, segundo a preciosa lição do Mestre

13. FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, op. cit., vol. II, págs.282/283.

14. Ensina YONNE DOL_CIO DE OLIVEIRA que "na criação e alteração dos tributos, o próprio Poder Legislativo tem sua atuação controlada através da sua subordinação ao que se pode chamar a *estruturação constitucional da produção normativa*", *Princípio da Legalidade*, in *Cadernos de Pesquisas Tributárias* nº 6, SP, Ed. Res.Trib., 1981, pág. 492.

15. OTTO BACHOF, *Normas Constitucionais Inconstitucionais*, trad. J.M.Cardoso da Costa, original 1951, Coimbra, Atlântica Ed., 1977, pág. 12.

16. WALTER BARBOSA CORRÊA, *Tensão entre o Direito de Tributar e o Poder de Tributar...*, in *Dir. Tributário - Estudos em Hom. ao Prof. Ruy B.Nogueira*, SP, Sariva, 1984, págs. 201/218.

Gerd Willi Rothmann, a partir de quatro feições: a legalidade da administração pública; a reserva da lei; a estrita legalidade tributária; e a conformidade da tributação com o fato gerador.¹⁷

A *legalidade da administração*, prevista no "caput" do art. 37 da Constituição atual, consiste na exigência de um fundamento jurídico para toda atividade administrativa.¹⁸ No âmbito da tributação, a submissão da administração é marcada pela vinculação de sua atividade à lei, "sin que haya lugar - assegura Otto Mayer - para ninguna apreciación discrecional".¹⁹

A *reserva de lei*, em matéria tributária, é absoluta, pois a Constituição atribui à lei formal, com exclusão de qualquer outra fonte normativa, a disciplina das relações jurídicas obrigacionais, nas quais se inserem as relações tributárias.²⁰

O *princípio da estrita legalidade tributária* implica a especificidade da lei sobre a imposição de tributos, que submeter-se-á tanto às normas constitucionais que conferem competência tributária como àquelas que limitam essa competência em função dos direitos e garantias dos cidadãos.

Lembrando as palavras, sempre esclarecedoras, do Professor Ruy Barbosa Nogueira, "se a Constituição adota esse princípio de limitação da própria competência tributária do legislador ordinário, para que ele não saia da *base econômica* como único índice da capacidade contributiva desse imposto (sobre a renda), como forma de não conflitar com outros impostos do regime tributário nacional, este princípio também constitui direito e garantia individual do contribuinte..."²¹ (grifos no original)

A *conformidade da tributação com o fato gerador* estabelece o ponto crucial da atuação do princípio da legalidade. Vale dizer, se apenas essa feição do princípio for violada, caem por terra todos os valores do Estado

17. GERD WILLI ROTHMANN, *O Princípio da Legalidade Tributária*, in Rev. da Fac. de Direito da USP, vol. LXVII, SP, 1972, pág 231/268.

18. Segundo HANS NAWIASKI, apoiado por Albert Hensel, na relação jurídica tributária a administração e o contribuinte "se encuentran situados uno frente a otro en pie de igualdad, cada uno con sus pretensiones, derivando ambos su posición jurídica de la ley". *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*, trad. Juan R. Massanet do original 1926, Madri, Inst. de Est. Fiscales, 1982, págs. 142/143.

19. OTTO MAYER, *Derecho Administrativo Alemán*, trad. do original francês de 1904, tomo II, B.Aires, Ed. Depalma, 1982, pág. 200.

20. Ver JOSÉ AFONSO DA SILVA, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 6ª ed., SP, Ed. RT, págs. 363/364.

21. RUY B. NOGUEIRA, *A disponibilidade econômica ou jurídica para efeitos da incidência*, IN *Imposto de Renda*, SP, Co-Ed. I.B.D.T. e Ed. Res. Trib., 1981, pág. 167.

Democrático de Direito. É neste ponto que o par. 7^o do art. 150 da Constituição, introduzido pela EC nº 3/93, contraria todo o arcabouço do Sistema Constitucional Tributário.

As normas jurídicas tributárias são modelos jurídicos, que condicionam e orientam a constituição das *relações tributárias* cuja natureza, observa o Professor Alcides Jorge Costa,²² é questão superada e pacificamente entendida como "*relação jurídica*",²³ em oposição à relação de supremacia ou de força.

Para que essa relação jurídica possa qualificar-se como relação jurídica obrigacional, onde o sujeito passivo (Fisco) tem a pretensão e o sujeito passivo (contribuinte) a obrigação de dar uma soma em dinheiro, seu substrato deverá estar assentado na *subsunção*,²⁴ ou seja, na identificação da situação fática com os moldes previstos no texto da lei. A instalação da "relação jurídica tributária substancial", para usar a terminologia de Dino Jarach,²⁵ é condição inarredável à efetividade do princípio da legalidade.

A pureza da lição do Professor Gerd Willi Rothmann esclarece: "os tributos somente podem ser arrecadados *depois de ocorrido o fato gerador* ao qual a lei vincula a obrigação tributária. O nascimento da obrigação tributária está subordinado ao princípio da legalidade, na forma específica da conformidade com o fato gerador".²⁶ (grifamos)

Aliás, esse fato gerador, quando se referir a imposto, deve ser estritamente aquele cujo núcleo foi previsto pela Constituição, ao repartir a competência tributária entre os diferentes níveis de governo. O imposto sobre a renda, por exemplo, cuja competência foi outorgada à União, somente poderá

22. ALCIDES JORGE COSTA, *Obrigação Tributária*, in *Curso de Direito Tributário*, coord. Ives G.S.Martins, SP, Saraiva, 1982, págs. 95/105. Ver tb. DINO JARACH *Curso Superior de Derecho Tributario*, vol I, B.Aires, Ed.L.P.Cima, 1969, pág. 153.

23. Segundo MIGUEL REALE, "Quando uma relação de homem para homem se subsume ao modelo normativo instaurado pelo legislador, essa realidade concreta é reconhecida como *relação jurídica*." Cf. "Lições Preliminares ...", pág. 211.; GIORGIO DEL VECCHIO praticamente restringe a relação jurídica ao âmbito obrigacional, definindo-a como "o vínculo entre pessoas, em virtude do qual uma delas pode pretender qualquer coisa, a que a outra é obrigada". Cf. *Lições de Filosofia do Direito*, trad. Antonio J.Brandão, 5^a ed., Coimbra, Arménio Amado-Ed., 1979, pág. 443.

24. Sobre a polémica da subsunção de fato concreto a conceito abstrato veja-se KARL ENGLISH, que fugindo das indagações da lógica formal e da gnoseologia, acentua que "a subsunção de uma situação de fato concreta e real a um conceito *pode* ser entendida como enquadramento desta situação de fato, do "caso", na *classe* dos casos designados pelo conceito jurídico ou pela hipótese abstrata da regra jurídica". Cf. *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 6^a ed. port., trad.J.Baptista Machado, Lisboa, Fund. C. Gulbenkian, 1988, pág. 95.

25. DINO JARACH, *O Fato Imponível*, trad. Dejalma de Campos, SP, Ed. RT, 1989, pág. 68.

26. GERD WILLI ROTHMANN, op. cit., pág. 247.

ser exigido quando verificarem-se todos os elementos do fato, previstos na lei federal, como necessários à configuração da relação obrigacional, a saber, os elementos: objetivo, subjetivo, espacial, temporal e quantitativo.

É comum a doutrina referir-se à obrigação tributária como obrigação *ex lege*. Entretanto, apesar da Emenda Constitucional nº 3/93 possibilitar a exigência de pagamento de impostos e contribuições *ex lege*, antes da ocorrência do fato gerador, tanto a Emenda quanto a lei, se elaborada, são inconstitucionais.

Com efeito, é possível afirmar que *toda* obrigação, por implicar numa relação jurídica, tem como fonte a lei. Todavia, a bem do rigor terminológico, é necessário lembrarmos a lição de Orlando Gomes, para distinguir fontes imediatas e mediatas das obrigações.

Ensinava o saudoso Mestre baiano que a lei é sempre "fonte imediata" ou "causa eficiente" de qualquer obrigação. Porém, o nascimento efetivo da obrigação ocorre somente a partir da "fonte mediata", quando é verificada uma "condição determinante", ou seja, com a ocorrência de um fato suscetível de produzir a obrigação. Nas suas palavras, "a lei é sempre a *causa eficiente* de toda e qualquer obrigação; jamais sua *condição determinante*. Enganam-se os que apontam-na entre as fontes mediatas, mesmo quando restringem-na a fato constitutivo das chamadas obrigações *ex lege*. Há sempre um fato, ou uma situação, que a lei leva em conta para que surja a obrigação". Prosseguindo, Orlando Gomes conclui incisivamente: "A rigor, não há *obrigações* derivadas imediatamente da lei".²⁷(grifos no original)

Em obra pioneira sobre o lançamento no Brasil, o Professor Ruy Barbosa Nogueira já afirmava com clareza ímpar que, se "abstratamente" não pode existir tributo sem lei que o institua, "objetivamente" não pode existir obrigação sem ocorrência do fato gerador.²⁸

Esse entendimento é insofismável na doutrina nacional e estrangeira. Na Alemanha, por exemplo, Heinrich Wilhelm Kruse assegura que "los

27. ORLANDO GOMES, *Obrigações*, 8ª ed., RJ, Forense, pág. 32 e 40; Apesar de advertir que o contrato não é fonte da obrigação tributária "sino el mero presupuesto fáctico, cuya fuente inmediata es la ley", FERNANDO S. DE BUJANDA, acaba admitindo que "el contrato, en fin, se justifica, como presupuesto de la obligación, porque su contenido es expresión del criterio adoptado por los textos fundamentales del ordenamiento para llevar a cabo un repato justo de la carga tributaria.", *Hacienda y Derecho*, vol II, Madri, 1962, pág. 582.

28. RUY BARBOSA NOGUEIRA, *Teoria do Lançamento Tributário*, SP, Ed. Res.Trib., 1965, pág. 30.

impuestos sólo deben ser recaudados, si se ha cumplido el hecho imponible al que la ley vincula el deber impositivo".²⁹

Impende concluir dessas rápidas considerações que a *presunção* é absolutamente incompatível com o princípio da legalidade tributária, em especial, no que se refere à formação da relação jurídica tributária.³⁰ Na falta da precisa verificação de qualquer dos aspectos da hipótese de incidência, não existirá obrigação alguma a ser satisfeita. O Professor Alcides Jorge Costa exprimiu muito bem esta idéia ao afirmar que "o pagamento de qualquer tributo resulta do cumprimento de uma obrigação preexistente".³¹

As *presunções*, de fato, não podem gerar obrigação tributária. Nesse sentido, com base nos estudos de Moschetti e Michelli, assegura precisamente a Professora Yonne Dolácio de Oliveira que "a presunção legal absoluta é incompatível para criar ou aumentar tributos", pois seu uso encontra limites intransponíveis nos princípios constitucionais tributários, implícitos e explícitos, bem como na qualificação constitucional de cada tributo.³²

Em suma, a ausência da configuração da obrigação tributária impede a exigência do pagamento do tributo, pois restaria prejudicada a verificação efetiva do respeito aos demais princípios constitucionais, como a igualdade, a capacidade contributiva, a anterioridade, a irretroatividade, a garantia da propriedade e a vedação do confisco, entre outros, imprescindíveis ao ideal de justiça tributária.

É necessário agora tecermos algumas considerações sobre a técnica de arrecadação, referida na norma enxertada na Constituição pela EC nº 3/93, possibilitando ao fisco exigir a prestação jurídica tributária de sujeito passivo, diverso daquele que praticou o fato gerador da obrigação.

5.1. Responsabilidade Tributária

O sujeito passivo da obrigação tributária é, nas palavras do saudoso Rubens Gomes de Souza, "a pessoa obrigada a cumprir a prestação que

29. EINRICH WILHELM KRUSE, *Derecho Tributario*, trad. Perfecto Y.M.Ortega, Madri, Ed. Der. Reunidas, 1978, pág. 97.

30. Afirma PAULO DE BARROS CARVALHO em seu *Curso de Direito Tributário* que "onde houver obrigação tributária, terá havido, certamente, o fato típico, e a recíproca é verdadeira", SP, Saraiva, pág. 197.

31. ALCIDES JORGE COSTA, *op. cit.*, pág. 97.

32. YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA, *Presunções no Direito Tributário*, in *Cad. Pesqu. Trib.* Nº 9, SP, Ed. Res. Trib., 1984, pág. 388.

constitui o objeto da obrigação que o sujeito ativo tem o direito de exigir".³³ A sujeição passiva dir-se-á *direta* quando o próprio devedor tiver praticado o fato gerador. E será *indireta* quando a lei indicar, expressamente e antes da ocorrência do fato impositivo, a pessoa responsável pelo cumprimento da prestação tributária, a qual, apesar de vinculada ao fato gerador previsto na lei, não coincide com a pessoa que efetivamente o praticou.

A sujeição passiva, quando indireta, comporta segundo a classificação pormenorizada de Rubens Gomes de Souza duas modalidades: *transferência* e *substituição*.³⁴

Todavia, os ordenamentos positivos, inclusive no Brasil, referem-se, de modo geral, à denominação "responsável", para designar todas as modalidades de sujeição passiva indireta.³⁵ Como se deduz das normas do art. 121, II e 128 do Código Tributário Nacional.

De qualquer forma, haverá substituição, quando o legislador prever, antes da ocorrência da hipótese de incidência, que a responsabilidade pela prestação tributária recairá, *desde o nascimento da obrigação tributária*, sobre sujeito passivo, que apesar de estar vinculado ao fato gerador não tenha com ele relação pessoal ou direta. Ernst Blumenstein, citado pelo Professor Brandão Machado, já vislumbrava em 1918 a figura do substituto, concebendo-o como "o devedor do imposto que assume originária e diretamente a posição de sujeito passivo, em lugar de quem causou ou provocou a ocorrência do respectivo fato gerador".³⁶

Feitas essas considerações, podemos afirmar que a espécie de sujeição passiva indireta, a que se refere a norma do par. 7º, do art. 150 da Constituição, introduzido pela Emenda nº 3/93 é, por certo, a substituição. No entanto, o Código Tributário Nacional já disciplinava essa matéria.

33. RUBENS GOMES DE SOUSA. *Compêndio de Legislação Tributária*, SP, Ed. Res. Trib., 1981, pág. 91.

34. A *transferência* ocorre por: solidariedade (quando duas ou mais pessoas sejam simultaneamente devedoras da mesma obrigação); sucessão (quando a obrigação é transferida para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original); ou responsabilidade ("hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto"). Ocorrerá *substituição* "quando, em virtude de uma 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 negócio tributado...". RUBENS GOMES DE SOUSA, op. cit., págs. 92/93.

35. Cf. brilhante trabalho do Professor RUY BARBOSA NOGUEIRA, que ao traduzir o Modelo de Código Tributário OEA/BID (art. 27), comparou-o os Códigos Tributários da Argentina (arts. 15 e 16), Chile (art.28), Equador (art. 12 e 13) e México (art. 13), *Direito Tributário Comparado*, SP, Saraiva, 1971, pág 257.

36. BRANDÃO MACHADO, Boletim I.O.B. - Tributário e Constitucional, 1989, nº 2515.

De fato, essa norma da Emenda Constitucional nº 3/93, caminhando no campo da inconstitucionalidade, pretendeu possibilitar ao legislador ordinário a utilização da técnica da substituição para, antes de nascer a obrigação, não só atribuir a terceiro a condição de sujeito passivo (substituto), como também exigir desse terceiro a satisfação da prestação, ou seja, o pagamento. Busca-se, por esse modo, a reintrodução da chamada substituição "para frente", no ordenamento positivo. Figura essa, que por período efêmero existiu em nosso sistema tributário, normatizada com base na redação dada pelo art. 3º, do Ato Complementar nº 34, de 30.01.67, à norma do art. 58, parágrafo 2º, inciso II, do C.T.N., que dispunha sobre a condição de responsável dos sujeitos passivos do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias.³⁷

Com o advento do Decreto-Lei nº 406, de 31.12.68, foram revogadas todas as disposições do C.T.N. sobre aquele imposto, inclusive a referente à substituição "para frente", que, já naquela época, era inconstitucional. Ela violava, entre outros, o princípio da legalidade tributária, como também criava uma antinomia, pois o CTN, ao tratar da responsabilidade, em seu art. 128, já estabelecia a necessidade da *vinculação* da terceira pessoa responsabilizada. Ora, que vínculo poderia haver com relação jurídica obrigacional que ainda não existe?

Nesse sentido, pacificou-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que no RE nº 77.462-MG afastou a pretensão tributária do Estado de Minas Gerais, com base no voto do Ministro Xavier de Albuquerque,³⁸ o qual ao referir-se ao art. 128 do CTN, assim se manifestou: "Vê-se, pois, que esse preceito impõe condição inafastável, isto é, a de estar a terceira pessoa, a qual se deva atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação". Por conseguinte, não vislumbrando qualquer possibilidade de vinculação no caso de substituição "para frente", entendeu o Ministro que "o atacadista não está de nenhum modo vinculado à venda futura, e até incerta, a ser feita pelo varejista ao consumidor".

As razões em que se fundam esse entendimento da Suprema Corte são claras. Na substituição, somente a responsabilidade ("obligatio", "Haftung", crédito

37. "Art. 58 - Par. 2º - A lei pode atribuir a condição de responsável: ... II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo: a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente; b) de percentagem de 30% calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o imposto a que se refere o art. 46, nos demais casos."

38. *Rev. Trim. Jurisprudência* nº 73/507, RE 77.462-MG.

tributário) é transferida ao substituto, em função da natureza dualista da relação obrigacional, de sorte que o fisco só poderá transferir tal responsabilidade a partir da existência da obrigação tributária ("debitum", "Shuld", relação de débito). Como bem assinala o Professor e Juiz do Tribunal Regional Federal, Américo Masset Lacombe, poderá "haver *débitum* sem a *obligatio*, mas esta não poderá existir sem aquele".³⁹ (grifos no original)

Portanto, a substituição, cujo estudo é por demais extenso para os limites deste ensaio, não tem lugar enquanto não existir relação obrigacional que dê ensejo à transferência de responsabilidade. Porém, ainda uma consideração é necessária.

A substituição é, principalmente, técnica para facilitar o trabalho da administração tributária, que para o cumprimento da função arrecadatória depende dos sujeitos passivos diretos ou indiretos satisfazerem as obrigações tributárias decorrentes da prática das hipóteses de incidência. Contudo, se, como quer a Emenda nº 3/93, o substituto pagar antecipadamente, é incoerente dizer que o fato gerador "deva ocorrer posteriormente". Ora, nesse caso nasceria a obrigação tributária já cumprida. Igualmente, Andrea Fedele, versando sobre o tema, adverte que "la lógica pide que tal obligación no nazca en absoluto. Efectivamente, la obligación seria, a este respecto, inútil...".⁴⁰

Assim, apesar da Emenda Constitucional nº 3/93 balbuciar a matéria em nível constitucional, verificamos, em passos largos, que o Sistema Tributário Brasileiro está estruturado de forma a não permitir qualquer espaço normativo para a admissão do fato gerador presumido ou da técnica da substituição "para frente".

6. A QUESTÃO DA VALIDADE

Impende, ainda, repisar a inconstitucionalidade da norma da Emenda Constitucional nº 3/93 sobre o fato gerador presumido, que insere o par. 7º ao art. 150 do texto constitucional, agora ante a teoria do ordenamento. Neste desiderato, sem a pretensão de esgotarmos o assunto, recorreremos aos ensinamentos do Professor Tercio S. Ferraz Jr., que concebe a validade como

39. AMÉRICO M. LACOMBE, *Ação Anulatória de Débito Fiscal*, in R.D.T. nº 45, pág.112/113; Apesar de ORLANDO GOMES citar exemplo, como a fiança, de *obligatio* sem *debitum*, essa possibilidade não abala a conclusão do Prof. Lacombe; op. cit., pág. 15.

40. ANDREA FEDELE, *La Teoría del Procedimiento de Imposición y la Denominada Antecipación del Tributo*, in R.D.T. nº 2, SP, Ed. RT, 1977, pág 19.

uma "relação de pertinência"⁴¹ estabelecida entre a norma e o ordenamento, este último considerado como um conjunto sistemático.

A análise da validade pode ser realizada, conforme esclarece o Prof. Ferraz Jr., a partir da terminologia de Theodor Viehweg, tanto em nível *zetético* quanto *dogmático*.⁴²

A *investigação zetética* da validade implica a análise relacional, a partir do exame valorativo da norma. Apesar de não ter compromisso com a solução efetiva dos conflitos, como a dogmática, ela demonstra que na validade está contido "algo de idealidade".⁴³

Em nível *zetético* a validade da norma da Emenda nº 3/93 pode ser verificada diante de noção de *sistema*, que segundo Emil Lask, como nos dá conta o Prof. Ferraz Jr.,⁴⁴ está ligado à idéia de totalidade jurídica, cujos limites são pautados pela norma jurídica, entendida como uma "forma" que "vale".

A "forma" da Emenda nº 3/93, de fato, persiste intacta, já que foram observados os ditames relativos ao procedimento. Mas trata-se de "forma" que *não* "vale para" o ordenamento brasileiro, pois seu "substrato material" é totalmente incoerente com a realidade do sistema constitucional, estabelecida pelos princípios vetores. Razão por que não pode ingressar de modo legítimo no próprio ordenamento.

Nesse mesmo sentido, encontramos subsídios na teoria tridimensional do Jusfilósofo Miguel Reale, para quem o direito é fato histórico-cultural somente enquanto os fatos humanos se entregam normativamente no sentido de certos *valores*. O elemento valorativo, tanto para o Prof. Reale como para Lask, é essencial para que se conceba a idéia do direito enquanto sistema. A norma integra em si e supera a correlação fático-axiológica. Portanto, para ser considerada elemento normativo, parte integrante do sistema, não basta a observância de um determinado procedimento, ela deverá absorver o fato de acordo com certos valores.

41. TERCIO S. FERRAZ JR., *Introdução...*, pág. 165. No mesmo sentido, NORBERTO BOBBIO entende que "a pertinência de uma norma a um ordenamento é aquilo que se chama *validade*". *Teoria do Ordenamento Jurídico*, DF, Ed. Polis-UnB, 1991, pág. 60.

42. TERCIO S. FERRAZ JR., *Introdução...*, pág. 40/52.

43. TERCIO S. FERRAZ JR., *Introdução...*, pág. 169.

44. TERCIO S. FERRAZ JR., *Conceito de Sistema no Direito*, SP, Ed. R.T., 1976, pág. 139 e segs.

Esses valores, que para Lask são um "valer para", segundo o Professor Miguel Reale devem ser captados pelo intérprete, "não apenas segundo significações particulares emergentes da própria *praxis social*, mas também da unidade sistemática e objetiva do ordenamento vigente".⁴⁵

De fato, a coesão do ordenamento, enquanto sistema, é decorrente da positivação de princípios considerados fundamentais na busca do ideal de justiça. Portanto, a despeito da norma relativa ao fato gerador presumido, emanada do Poder Constituinte derivado, ter adquirido o "status" formal de "emenda constitucional", por ter sido votada de acordo com o procedimento estabelecido, não consegue se integrar ao ordenamento por não ter absorvido seus valores.

Na verdade, seu conteúdo é totalmente alheio aos princípios fundamentais do Estado Democrático, em especial à legalidade. Por isso, essa norma da Emenda nº 3/93, objeto deste estudo, carece do "status" material de emenda constitucional. Daí sua invalidade.

Na *investigação dogmática* da validade a relação de pertinência deve ser tomada a partir de novo ângulo.

Teremos, por um lado, normas e princípios que reunidos num sistema, no bojo da Constituição, juridicizam o poder de tributar, caracterizando-se como "normas-origens" as quais, segundo a lúcida compreensão do Professor Ferraz Jr.,⁴⁶ não são válidas nem inválidas, interessando apenas sua efetividade que, resultando da própria imperatividade do sistema, só será garantida, pela (relação de) subordinação de TODAS as demais normas do ordenamento, aos seus preceitos.

Por outro lado, as demais normas, inclusive as emendas constitucionais, dependerão, para obter validade, de uma "relação de imunização". Portanto, a Emenda nº 3/93 somente será válida se conseguir estabelecer com a Constituição essa relação, onde o aspecto cometimento (relação autoridade/sujeito) da Emenda deve ser imunizado pelo aspecto relato (conduta) previsto na Constituição.

Então vejamos.

45. MIGUEL REALE, *Teoria Tridimensional do Direito*, 4ª ed., SP, Saraiva, 1986, pág. 77.

46. TERCIO S. FERRAZ JR., *Teoria da Norma Jurídica*, Rio de Janeiro, Forense, 1978, pág. 140

A elaboração de normas pressupõe o que o Prof. Ferraz Jr. define como "capacidade juricamente estabelecida de criar normas jurídicas (ou efeitos jurídicos) por meio e de acordo com certos enunciados", ou seja, *competência*.⁴⁷

Com efeito, admitindo-se que a Constituição foi emendada para permitir que a "lei" passe a normatizar determinada matéria tributária. Pode se deduzir, sem demora, que essa matéria antes da Emenda não poderia ser objeto de lei. Todavia, o que impediria a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de legislar sobre o assunto? Basicamente, ou a Constituição não lhes conferiu a referida competência ou, apesar de tê-la atribuído, as inexoráveis limitações, impostas pelos princípios constitucionais, afastavam a possibilidade do tratamento legislativo válido da matéria.

Na primeira hipótese, a necessidade de normas constitucionais prevendo *competência* tributária poderia ser suprida por emenda constitucional, de modo a garantir a própria legitimidade da Carta Constitucional,⁴⁸ sempre buscando atender, em última análise, objetivos fundamentais da República brasileira, elencados no art. 3º de seu texto.

Ao contrário na segunda hipótese, pois os *princípios* positivados no texto constitucional têm o exclusivo desiderato de garantir a segurança jurídica, protegendo os cidadãos-contribuintes perante o Estado. E, por representarem diretrizes básicas de justiça⁴⁹, como já referido, estão acima dos Poderes Legislativos dos entes tributantes, bem como do Poder Constituinte derivado. Ninguém tem competência para suprimi-los ou alterá-los.

Afinal, mesmo que determinada competência legislativa tributária seja concedida por emenda constitucional, esta não poderá ultrapassar quaisquer dos princípios fundamentais.

Com a Emenda nº 3/93, o Sistema Constitucional Tributário recebeu em seu bojo norma que confere competência legislativa a União, Estado, Distrito Federal e Municípios, para atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a

47. TERCIO S.FERRAZ JR., *Competência Tributária Municipal*, in *Direito Tributário Atual*, vol. 10, SP, Co-ed. IBDT e Ed. Res.Trib., 1990, pág. 2938.

48. TERCIO S.FERRAZ JR. observa que "uma constituição não deve ser vista apenas como um ato fundante, um texto básico, mas como uma prática que se renova a cada instante, na sua interpretação, na sua aplicação, na sua observância." Cf. *Constituição de 1988: Legitimidade, Vigência e Eficácia, Supremacia*, SP, Atlas, 1989, pág. 25.

49. KARL LARENZ assegura que não mudam os critérios sobre o justo ou os princípios do Direito Justo, o que muda é o conhecimento que temos desses critérios, o modo e a medida de sua realização no direito positivo. Op. cit., pág. 202.

condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, pela presunção de ocorrência do fato gerador.

No que se refere à substituição tributária, trata-se de norma geral sobre legislação tributária, matéria infraconstitucional, cuja competência já havia sido conferida à União, que deverá exercê-la elaborando lei complementar de caráter nacional, nos termos dos artigos 24, I e 146. Cabe aos Estados legislarem concorrentemente, conforme dispõe o art. 24, I e par. 1º a 4º. Essa matéria, todavia, já é normatizada pelo C.T.N., recepcionado pela Constituição.⁵⁰

Quanto ao fato gerador presumido, vimos que os direitos e garantias dos cidadãos, afastados da vontade da maioria por disposição expressa do inc. IV, par. 4º do art. 60 da Constituição, cuja norma caracteriza uma limitação material explícita ao poder de reforma constitucional,⁵¹ impedem a exigência de transferência do patrimônio privado para o Estado com base em relações de força, sem nascimento da relação jurídica tributária.

Passemos, com base no exposto, à análise, ainda que rápida, da submissão do aspecto cometimento da norma da Emenda nº 3/93, sobre o fato gerador presumido, ao aspecto relato das normas constitucionais sobre a alteração de seu texto, para verificar se ocorreu a necessária "relação de imunização".

O aspecto relato das normas sobre a alteração da Constituição, positivadas em seu bojo, enquanto "normas-origens", descreve uma ação, ou seja, modo de discussão, quórum, matéria que não poderá ser objeto de emenda etc. Por sua vez, o aspecto cometimento trata da relação entre quem prescreve a ação e para quem é prescrita. No caso, o Poder Constituinte originário (emissor) prescreve ao Poder Constituinte derivado (receptor).

Como ensina o Professor Tercio S. Ferraz Jr., "*se o receptor emendar a constituição conforme o relato da norma que autoriza emendar, temos uma nova norma - uma emenda constitucional*"⁵² (grifos nossos)

Portanto, só teremos de fato uma norma jurídica válida, capaz de modificar a Constituição, se o Poder Constituinte derivado tiver, de fato, se submetido às normas que determinam os limites formais e materiais para modificação de seu

50. Aos MUNICÍPIOS não foi conferida competência, exceto supletivamente, para legislarem sobre *normas gerais em matéria de legislação tributária* (art. 23 e 30,II). Não obstante, a possibilidade da lei municipal, prever a substituição, é conferida pelo C.T.N.

51. Ver JOSÉ AFONSO DA SILVA *Curso de Dir. Constitucional Positivo*, 6ª ed., SP, Ed. RT, pág 59; MANOEL G. FERREIRA FILHO, *Curso de Dir. Constitucional*, 18ª ed., SP, Saraiva, 1990, pág. 25; PAULO B. DI RUFFIA, *Direito Constitucional*, trad. Maria H.Diniz, SP, Ed. RT, 1984, pág 227.

52. TERCIO S. FERRAZ JR., *Introdução ...*, pág. 177.

texto. Pois, somente nesse hipótese, a norma emanada do exercício desse Poder obterá a necessária imunização da "norma-origem" constitucional.

Na verdade, isso não ocorreu.

A norma da Emenda nº 3/93 viola direitos e garantias dos cidadãos, que caracterizam limitações materiais impostas à obra modificadora da Constituição. Efetivamente, o Poder Constituinte derivado foi exercido sem observância ao "aspecto relato" da norma imunizadora. Daí, por não conseguir obter imunização, essa norma é absolutamente inválida.

Enfim, como ensina o Professor Goffredo Telles Jr., a "inconstitucionalidade de uma lei (ou de qualquer outra espécie de norma jurídica) não depende do pronunciamento dos Tribunais. Uma lei é ilegal ou inconstitucional por força de sua própria condição, e porque assim ela se apresenta e revela".⁵³

Não obstante, essa gritante inconstitucionalidade deve ser declarada pelo Poder Judiciário, para que essa norma seja retirada formalmente do ordenamento jurídico positivo brasileiro, sob pena de, permanecendo, gerar cadeias de normas infraconstitucionais, também inconstitucionais.

53. GOFFREDO TELLES JR., *O Direito Quântico*, 6ª ed., SP, Max Lomonad Ed., 1985, pág. 368.