

PELKMAN, Jaques. Regionalism in world trade: vice or virtue? In: *European and global interdependence*. Bruxelas: European Interuniversity Press, 1993.

REVISTA ONLINE MERCOSUL. Disponível em: <http://www.mercosul.gov.br/>

SEIDL-HOHENVELDERN, Ignaz. *International economic law*. 3rd edition, Dodrecht: Kluwer Law International, 1999.

SILVA, Roberto Luiz. *Direito econômico internacional e direito comunitário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

_____. *Direito internacional público resumido*. Belo Horizonte: Inédita, 1999.

THORSTENSEN, Vera. *OMC – Organização Mundial do Comércio – As regras do comércio e a nova rodada de negociações*. 2. ed. São Paulo: Aduanearas, 2001.

WORLD Trade Organization. Disponível em: <http://www.wto.org/>

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Rhenan Mazzoco Araújo*

Sumário

1. Intróito. 2. Aspectos gerais. 3. Fato jurígeno presumido 4. Sujeito passivo substituído. 5. Da restituição imediata e preferencial. 6. Da violação do Ordenamento constitucional. 6.1. Princípio da capacidade contributiva. 6.2. Princípio do não-confisco. 6.3. Princípio da conceituação determinada e da segurança jurídica. 7. A posição adotada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal. 8. Conclusão. 9. Referências bibliográficas.

1 INTRÓITO

O direito e, primordialmente, o direito tributário configuram-se como meios de obtenção de segurança e certeza nas complexas relações em sociedade. O direito tributário regula e restringe o poder estatal de tributar e, também, efetua a regulamentação dos deveres e direitos dos contribuintes.

* Acadêmico do 7º período da Faculdade de Direito da UFMG.

No caso especial do direito tributário, a luta contra a insegurança jurídica remonta a tempos imemoriais, sendo sempre lembrada a avença entre os barões ingleses e o monarca João Sem Terra, episódio do qual surgiu fortalecido o princípio da legalidade da tributação plasmada na famosa *Magna Charta* de 1215.

Não obstante, a luta dos contribuintes contra o *ius tributandi* estatal, mais especificamente o abuso no exercício deste poder, continua no decorrer da história de todas as civilizações organizadas em sociedade, especialmente em sociedades complexas como as contemporâneas. Constante, pois, a resistência da sociedade contra a voracidade do Estado Fiscalista em nome da garantia das liberdades individuais.

Em semelhante teor do exposto, os preclaros ensinamentos do professor da *Università di Genova*, Victor Uckmar:

“As liberdades – a História nos ensina – são geralmente violadas por disposições fiscais. Numa das primeiras decisões de Direito Constitucional Tributário – a decisão da Suprema Corte americana, proferida em 1819, no caso *McCulloch versus Maryland* – foi lançada a advertência de que *the power to tax involves the power to destroy*. Tal advertência, até hoje bastante válida, infelizmente, é muitas vezes esquecida por aqueles que elaboram as leis tributárias.”¹

Hodiernamente, uma das mais recentes e expressivas preocupações derivadas do exercício do poder tributário estatal foi a introdução da denominada substituição tributária progressiva no ordenamento tributário brasileiro pela Emenda Constitucional n. 3/93 que, dentre outras ofensas ao ordenamento jurídico, admite a possibilidade de se tributar fato futuro e incerto. Apesar de a emenda constitucional referida já ter sido introduzida há certo tempo, seus efeitos e sua

1 UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 19.

abrangência ainda têm sido objeto de vastas e ardorosas discussões doutrinárias e de litígios que, como não poderia deixar de ser, chegaram à nossa Corte Constitucional e que, por enquanto, não se pode afirmar que se tenha logrado escorreita delimitação do mecanismo por parte do Poder Judiciário.

2 ASPECTOS GERAIS

A Emenda Constitucional n. 3/93, em seu art. 1º, trouxe para o mundo jurídico a denominada substituição tributária progressiva ou “para frente”, introduzindo, por conseguinte, no art. 150 da Constituição Federal, o § 7º, que assim determina:

“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.”

Constata-se, a partir da introdução da referida emenda constitucional, que fica facultada ao legislador infraconstitucional a possibilidade de criar norma que determine a cobrança de tributo sem que tenha ocorrido o devido fato jurígeno tributário, ou seja, que se possibilite a cobrança de tributo sem que tenha nascido o fato impositivo do tributo. A emenda permite, portanto, a tributação de um fato futuro presumido, ainda não existente no mundo fenomênico.

Na substituição tributária progressiva, ou “para frente”, tem-se como pensamento preliminar que o fato impositivo tributário, fato concreto descrito como aspecto material da hipótese de incidência, ocorrerá em futuro lapso temporal, justificando-se, por conseguinte, a efetiva cobrança da exação fiscal pela Fazenda Pública. Ressalta-se que não há a simples cobrança antecipada de tributo, mas a cobrança antecipada de tributo não devido, já que não ocorrera, como anteriormente salientado, o fato impositivo da obrigação tributária.

A inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 3/93, que acrescentou o § 7º no art. 150 da Constituição Federal, é notória. Ainda que se façam esforços exegéticos para se admitir o mecanismo da substituição tributária progressiva, nenhuma tentativa será suficientemente convincente para superar as barreiras jurídicas impostas pela própria Constituição Federal. Aceitar o mecanismo é também consentir com atos de vilipêndio contra os princípios de natureza constitucional e as limitações constitucionais ao poder de tributar, vigas mestras da ordem constitucional e, conseqüentemente, da ordem jurídico-tributária.

3 FATO JURÍGENO PRESUMIDO

A obrigação de natureza tributária nasce com a realização do fato imponible, ou jurígeno, previsto na hipótese da norma tributária. Assim, ocorrendo no mundo fático o fato *in concreto* previsto na hipótese de incidência, será instaurada uma obrigação determinada no mandamento da norma, ordenando ao sujeito passivo que entregue dinheiro ao sujeito ativo da obrigação, mormente ao Estado. Logo, o mandamento, ou a conseqüência, da norma tributária gera ao sujeito passivo contribuinte uma obrigação de dar (entregar dinheiro ao sujeito ativo da obrigação tributária).

Nos termos dos ensinamentos ministrados pelo mestre Geraldo Ataliba,² a hipótese de incidência “é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária.”

Ainda sobre a norma tributária, ensina-nos o Prof. Sacha Calmon:

“As normas tributárias apresentam, como toda norma de conduta, estrutura dual. Suas hipóteses de incidência são constituídas de fatos lícitos e suas conseqüências de prescrições, mandando entregar dinheiro ao Estado. Os fatos que entram na composição da hipótese de incidência da norma tributária são escolhidos pelo legislador no mundo fático. Uma vez posto na norma, tais fatos passam a ser modelos de fatos jurígenos. Toda vez que na vida fatos se derem iguais ao modelo incidirá a conseqüência prevista na norma tributária: o dever de pagar tributo.”³

No teor do exposto, fica claro que somente a partir da ocorrência do fato jurígeno, ou imponible, no mundo do ser é que será devido o tributo. *Contra-rio sensu*, não tendo sido realizado o fato jurígeno no mundo fenomênico, nenhum tributo será devido.

O professor tedesco Albert Hensel,⁴ da Universidade de Königsberg, há muito já havia nos ensinado que “o comando – deves pagar os impostos – é sempre condicionado à frase: se realizas o fato imponible”.

Na esteira do entendimento, como poderíamos admitir, então, a hipótese de se tributar fato que ainda não aconteceu? Pois bem, é esta a grande incongruência – mas não a única – em que se constitui o teor do § 7º do art. 150 da Constituição do Brasil.

Para clarificar, *exempli gratia*, em matéria de ICMS, no qual é muito aplicada a norma em epígrafe, um estabelecimento industrial que vende os produtos transformados, industrializados, a determinados revendedores deverá recolher ao erário tanto o tributo do qual este seja contribuinte de *iure* pela ocorrência do fato imponible desencadeado pela venda, como também o tributo que, presumir-se-á, seria devido pelo revendedor ao realizar o fato jurígeno correspondente à revenda do bem.

2 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 76.

3 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 105.

4 HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Traduzione di Dino Jarach. Milano: Giuffrè, 1956, p. 148.

A presunção adotada pela norma jurídica baseia-se em fato conhecido cuja existência é certa, real, e impõe certeza jurídica a fato não conhecido cuja existência é provável, mas incerta, em virtude de relação “lógica” entre os dois fatos. Ou seja, a presunção “tem por ponto de partida a verdade de um fato: de um fato conhecido se infere outro desconhecido”.⁵ Mas, e se acaso não ocorrer o fato jurígeno presumido?

Não obstante existirem opiniões divergentes defendendo a constitucionalidade do § 7º do art. 150, introduzido pela Emenda Constitucional n. 3/93, a Constituição Federal não coaduna com a cobrança de tributo por fato presumido. O ordenamento constitucional tributário somente condiciona o nascimento da obrigação tributária à ocorrência de fato gerador de obrigação tributária, e não à possibilidade de ocorrência de fato gerador. A obrigação tributária somente é devida com a efetiva ocorrência do fato previsto como jurígeno, o qual se subsume à hipótese descrita na norma jurídica geral e abstrata. Não ocorrendo o fato imponible, não haverá tributo devido.

É também nesse sentido a lição de Dino Jarach, em sua obra *El Hecho Imponible*, a qual passamos a transcrever:

“Por vontade da lei, a obrigação do contribuinte e a pretensão correlativa do fisco se fazem depender da ocorrência de um fato jurídico, o denominado pressuposto legal do tributo, o fato imponible.”⁶

É meridianamente claro que o legislador constituinte derivado, ao legislar sobre o mecanismo de substituição tributária progressiva, teve o escopo de atender aos anseios da Fazenda Pública e positivar em nossa Constituição um mecanismo que atendessem ao pernicioso princípio da praticabilidade da tributação

5 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 463.

6 JARACH, Dino. *El hecho imponible - Teoría general del derecho tributario substantivo*. 3. ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1982, p. 87.

(princípio?). É conhecido de todos o receio da Administração Pública, na maioria das vezes infundado, de que o contribuinte pratique a elisão fiscal ou o ato ilícito conhecido como evasão fiscal. No entanto, é injustificável que em nome dos interesses fazendários atropelam-se os direitos e garantias individuais do contribuinte, tributando-se fato ainda não ocorrido ou que talvez nem venha a acontecer no mundo do ser.

Vislumbra-se, pois, que o legislador, em nome do referido *cripto* princípio, relevou um ordenamento constitucional que prima pela proteção da segurança jurídica do cidadão contribuinte. Faz-se necessário ressaltar que o princípio da segurança jurídica tem intrínseca relação com os princípios e garantias individuais, e que, sendo estes *cláusulas pétreas*, não poderiam ter sido violados pela malsinada emenda constitucional instituidora da substituição tributária “para frente”.

Faz-se oportuno rememorar a lição do Prof. Victor Uckmar sobre a relevância da certeza e segurança jurídico-tributária:

“A inflação legislativa, aliada a um tecnicismo decadente, além de pôr em crise o sistema tributário (que deveria inspirar-se em critérios de equidade, eficiência e transparência), frequentemente vulnera o princípio fundamental da certeza: já Adam Smith advertia que *the tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary*. Além disso, a incerteza determina inevitáveis dificuldades de interpretação, encorajamento à evasão tributária, aumento do contencioso e crise do sistema tributário como um todo.”⁷

Destarte, a importância e a preeminência da segurança jurídica do contribuinte não podem ser afrontadas por meros utilitarismos, nem as diretrizes constitucionais em matéria tributária ou quaisquer outras matérias podem ser ignora-

7 UCKMAR, Victor. *Op.cit.*, p. 63.

das por tecnicismos que, em verdade, afrontam a ordem constitucional, causando insegurança e instabilidade.

Salientando a necessidade de se garantir a segurança jurídica à sociedade, característica intrínseca ao Estado de Direito, leciona-nos o professor lusitano Alberto Pinheiro Xavier:

“... a concepção de um Estado de Direito atribui à lei a função de principal instrumento da justiça material; mas a essa mesma concepção é ainda inerente a idéia de que a lei deve garantir, na maior extensão possível, a segurança jurídica ou a certeza do direito. Se a justiça material pode ser concebida essencialmente como rigorosa delimitação de esferas jurídicas e, sobretudo no campo do Direito Público, como uma estrita tutela dos direitos subjetivos privados – liberdade e propriedade – ela não poderia deixar de se apoiar num princípio que conferisse estabilidade às esferas assim delimitadas, subtraindo a atividade dos cidadãos das áleas do contingente e do arbítrio”.⁸

Sabe-se que as presunções jurídicas em matéria tributária têm o escopo de facilitar a arrecadação; no entanto, não se pode admitir que sejam aviltados os valores protegidos pela ordem constitucional vigente, ainda mais sob o pálio do arbítrio legislativo. O que está em causa, deve-se salientar, é a efetividade de toda uma ordem de normas principiológicas de hierarquia constitucional, que são “imodificáveis por emenda, ou mesmo por revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutível, a que se refere o art. 60, § 4º, da Constituição”.⁹

8 XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 43.

9 DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas a BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 14.

4 SUJEITO PASSIVO SUBSTITUÍDO

No que concerne ao sujeito passivo substituído, como se poderia substituir um sujeito passivo de obrigação tributária inexistente e que poderá, inclusive, nunca vir a existir? Sem dúvida configura-se um contra-senso. Inexistente a relação jurídico-tributária e, em geral, o contribuinte a ser substituído, não há que cogitar de substituição tributária por fato futuro e incerto.

Segundo a percuciente lição da Prof^ª Misabel Derzi, em suas notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro

“se não ocorre o fato gerador, inexistente contribuinte, relação jurídica, substituto e substituído. Ou se ele ocorre no mundo fenomênico de modo ou forma diferente daquela presumida abstratamente na lei, não se dá a subsunção da norma ao fato ou à sua base de cálculo (em desacordo com os dados da realidade)”.¹⁰

Logo, se não existe obrigação tributária, por não ter ocorrido o fato jurígeno tributário, não existirá, por conseguinte, o sujeito passivo a ser substituído.

5 DA RESTITUIÇÃO IMEDIATA E PREFERENCIAL

No final do texto do malsinado § 7º, adicionado ao art. 150 da Constituição do Brasil pela EC n. 3/93, determina-se que, não ocorrendo o fato jurígeno presumido, deve ser “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga” a título de tributo indevido.

Com efeito, tal desígnio configura-se um abrandamento legislativo da violência aos direitos e garantias individuais a que a substituição tributária progres-

10 DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas ao livro *Direito tributário brasileiro*, de Aliomar Baleeiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2002. p. 450.

siva acomete os contribuintes. Não obstante, a previsão do mecanismo em comento não tem o condão de sanar as inconstitucionalidades da possibilidade de tributar fato presumido, futuro e incerto.

Ressalta-se que a Constituição determinou competência privativa à lei complementar para dispor sobre substituição tributária – art. 155, § 2º, inciso XII, alínea *a* – devendo, pois, serem criados mecanismos eficazes de ressarcimento em favor do contribuinte. No entanto, infelizmente ainda não ocorreu a devida disciplina normativa que promovesse a restituição imediata e preferencial, como determinado pelo § 7º do art. 150 da Constituição.

No caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), a Lei Complementar n. 87/96, a pretexto de assegurar a devida restituição imediata e preferencial, somente institucionalizou um draconiano modo de devolução mediata e não-preferencial do tributo, podendo vir, inclusive, a não ocorrer a restituição do imposto pago. É o que se pode inferir do art. 10 da Lei Complementar n. 87/96, quando determina que o contribuinte deverá requerer a restituição do imposto indevido, assegurado um prazo de noventa dias para o Fisco apreciar o pedido. Somente depois de decorrido o prazo assinalado, sem a manifestação da Fazenda Pública, é que o contribuinte poderá creditar-se em seu livro fiscal. Destaca-se que não há previsão de restituição, mas somente precário direito do contribuinte de se creditar do imposto indevido pago.

Logo, a cláusula de restituição imediata e preferencial – cláusula anticonfisco – foi transformada, no caso do ICMS, em barreiras inconstitucionais ao direito subjetivo do contribuinte de ser ressarcido.

É de ressaltar que, no que se refere aos limites à atividade do legislador infraconstitucional, a Constituição “não outorga ao legislador poderes em branco para estabelecer a seu capricho o conteúdo das leis. O poder da maioria parlamentar eleita democraticamente está submetido aos direitos fundamentais.”¹¹

O Prof. Sacha Calmon, em inarredável lição sobre o obrigatório cumprimento da cláusula de restituição imediata e preferencial, predica-nos

“Os contribuintes são titulares de um direito subjetivo à imediata restituição (*facultas agendi*), de raiz constitucional, ou seja, previsto na própria Lei Maior. Trata-se de direito sobranceiro que para ser exercido desnecessita de qualquer fundamento legal que não aquele fincado na Constituição. A contrário senso, toda legislação (lei complementar, lei ordinária ou decreto regulamentar) que contrariar o querer constitucional será inconstitucional.

Quando o poder constituinte derivado permitiu, mediante a Emenda n. 3 à Constituição de 1988, a 'substituição tributária para frente', condicionou a sua prática a que, em não se realizando a operação ou fosse esta realizada por valor inferior ao real, se restituísse de modo imediato e preferencial a quantia paga em excesso. Onde há poder, há também limitação”.¹²

Ademais, no que concerne à cláusula de restituição imediata e preferencial, entendemos que o valor do tributo indevido pago deveria ser devolvido em moeda corrente – como em alguns países da Europa –, e não em créditos tributários, que podem, inclusive, nunca vir a ser aproveitados pelo contribuinte, *verbi gratia*, no caso de empresas exclusivamente exportadoras. E, ainda que o referido crédito possa ser aproveitado, a vinculação a aproveitamento creditício retira capacidade econômica do contribuinte que teve de pagar tributo não devido, desviando parcela de seu capital que poderia ser aplicado, inclusive, em investimentos produtivos.

Destarte, todas as normas infraconstitucionais que contrariarem a cláusula de restituição imediata e preferencial – cláusula anticonfisco – deverão, ou deveriam, ser julgadas inconstitucionais pelo Poder Judiciário.

11 TIPKE, Klaus. *Moral tributária del Estado y de los contribuyentes*. Traducción Pedro M. Herrera Molina, Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 99.

12 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 618.

6 DA VIOLAÇÃO DO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL

A Constituição do Brasil, como já ressaltado, não consente com a tributação baseada em fatos presumidos, de ocorrência futura e incerta. Além disso, a antecipação presumida do fato jurígeno tributário traz consigo uma cadeia arriscada: todos os outros aspectos da norma tributária provavelmente serão presumidos e, por conseguinte, incertos. Junto com o fato jurígeno tributário presumido também serão presumidos a base de cálculo, o sujeito passivo substituído, o aspecto territorial, dentre outros. Esta vasta gama de presunções conexas pode produzir ofensas a vários dispositivos constitucionais, mormente aos princípios direcionadores do Sistema Tributário Nacional.

Violar o ordenamento principiológico da Constituição é muito mais grave do que desrespeitar uma regra infraconstitucional, visto que os princípios “constituem a base da estrutura e do funcionamento do sistema jurídico.”¹³ Nas clássica lição do jurista Celso Antônio Bandeira de Mello, a desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos.¹⁴

No caso específico da substituição tributária progressiva podem ser elencadas várias inconstitucionalidades decorrentes das peculiaridades do mecanismo, dentre as quais a violação aos supremos princípios da capacidade contributiva, do não-confisco, da conceituação determinada e da segurança jurídica.

6.1 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva aparece consagrado na Constituição como expressão fundamental da isonomia, como critério de justiça distributiva.

¹³ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 38.

¹⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 748.

É um daqueles princípios fundamentais que aparece em todas as Constituições de países consagradores do Estado Democrático de Direito, seja de modo explícito, como no caso das Constituições do Brasil e da Itália, ou implicitamente, *exempli gratia*, na Norma Fundamental da Alemanha.

Quanto ao âmbito de sua aplicação, “o princípio da capacidade contributiva anima – enquanto afim da igualdade – tanto a produção de leis tributárias quanto a aplicação das mesmas aos casos concretos”.¹⁵ Sendo um princípio de tal magnitude, é claro que as normas tributárias de qualquer hierarquia devem se respaldar em seus valores ínsitos, ainda que seja uma emenda à Constituição, o que não ocorreu no caso da Emenda Constitucional n.3/93, introdutora da substituição tributária progressiva.

Constata-se, por conseguinte, que o dispositivo contido no § 7º, do art. 150 da CF/88 não observa o magno princípio da capacidade contributiva, visto que este predica que a capacidade econômica avaliada deve ser concreta e atual, e não futura e incerta, nem muito menos presumida, como acontece com a utilização do dispositivo substitutivo. Ademais, como avaliar a capacidade contributiva de sujeito passivo que nem se obrigou ainda?

6.2 Princípio do não-confisco

A utilização de tributos com finalidade confiscatória é expressamente defesa pela Constituição do Brasil (art. 150, inciso IV). Não obstante a presença expressa do referido princípio, a tributação de fato futuro e incerto – como quer a emenda Constitucional n. 3/93 – pode vir a efetivar o confisco de patrimônio do contribuinte. Basta pensarmos na hipótese de serem tributados fatos jurídicos inexistentes e que poderão nem vir a se concretizar, ou se efetivarem de modo diverso, existindo apenas no plano da eventualidade, o que sabemos não é passível de tributação.

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 94.

A título de exemplificação, no caso do ICMS, pode ocorrer, ainda, que a base de cálculo presumida pela Fazenda Pública seja maior do que a efetivamente ocorrida no negócio jurídico efetivado pelo contribuinte. *In casu*, ensejar-se-ia a restituição imediata e preferencial do tributo pago a maior, sob pena de confiscatoriedade. Parece-nos que anda a prevalecer a arbitrariedade.

6.3 Princípio da conceituação determinada e da segurança jurídica

Apesar de não estar expresso na Constituição, o princípio da segurança jurídica deriva de outros princípios ordenadores expressos pelo ordenamento constitucional, como a igualdade dos contribuintes (art. 150, inciso II), a estrita legalidade dos tributos (art. 150, inciso I), a anterioridade (art. 150, inciso III, *b*), a irretroatividade das leis tributárias (art. 150, inciso III, *a*), e os demais princípios irradiados pelo ordenamento constitucional. A própria noção de Estado Democrático de Direito revela o compromisso com a segurança jurídica, impondo restrições ao exercício da competência tributária, com o escopo primordial de proteger os direitos fundamentais e evitar o arbítrio dos Poderes Públicos. Em suma, o princípio da segurança jurídica visa à certeza nas relações jurídicas na sociedade.

Para robustecer a proteção da confiança do contribuinte tem-se como imprescindível o princípio da tipicidade fechada ou conceituação determinada que “exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários”.¹⁶

16 XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 19.

Destarte, o princípio da determinação conceitual exige que o tributo somente possa ser exigido quando ocorrer no mundo fenomênico o fato previsto na norma como jurígeno.

Logo, o mecanismo da substituição tributária progressiva viola frontalmente a segurança jurídica ao admitir como jurígeno fato futuro e incerto. Inadmissível, por conseguinte, as presunções admitidas pelo mecanismo, já que estas presunções levam à insegurança jurídica e ao arbítrio em nome da praticabilidade da tributação.

7 A POSIÇÃO ADOTADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

“O Judiciário, principalmente pela ação do Supremo Tribunal Federal, veio a situar-se como o grande fator de proteção dos direitos públicos subjetivos do indivíduo.”¹⁷

Por determinação constitucional (art. 102), o Supremo Tribunal Federal tem a magna tarefa de efetuar a guarda e proteção dos preceitos contidos na Constituição do Brasil. Pertence, pois, ao Supremo, a competência para exercer a jurisdição constitucional de forma concentrada e defender os valores consagrados em nossa ordem jurídica constitucional.

No entanto, nem sempre as decisões de nosso Pretório Excelso respondem aos anseios da sociedade.

Em recente julgamento feito pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, na ADIn n. 1.851-4/Alagoas, consentiu-se a violação de diversos direitos fundamentais do contribuinte, dentre eles o não-confisco e a segurança jurídica.

17 FAGUNDES, Miguel Seabra *apud* OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva*. 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 122.

Nesse julgamento, no qual foi relator o Ministro Ilmar Galvão, decidiu-se pela constitucionalidade de norma estadual que restringe os efeitos da cláusula constitucional de restituição imediata e preferencial. Resumindo, aceitou-se que norma infraconstitucional negasse eficácia à determinação de hierarquia constitucional.

Podemos constatar, no voto do ilustre relator, que um dos principais motivos que levaram ao teor da infeliz decisão foi o de preservar os efeitos “práticos” da substituição tributária progressiva. Ou seja, nas palavras do Ministro relator,

“não seria, realmente, de admitir que, diante desses efeitos práticos, decisivos para a adoção da substituição tributária, viesse o legislador a criar mecanismo capaz de inviabilizar a utilização do valioso instituto, como a compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da última operação, determinando o retorno da apuração mensal do tributo, prática que justamente teve o escopo obviar”.

O Supremo Tribunal Federal consagrou com essa decisão teratológica a ofensa a importantes princípios constitucionais, tudo em nome da “praticabilidade” da tributação. Desse modo, deixou de efetuar satisfatoriamente a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, direitos estes consagrados na Constituição, em nome dos interesses meramente arrecadatórios do Fisco.

A restrição à obrigatória cláusula de restituição imediata e preferencial, efetivada pela lei do Estado de Alagoas, admite claramente o confisco, ao determinar que não caberá restituição de tributo pago a maior pelo contribuinte. Diante da consagração dessa espécie de norma confiscatória, a que conclusões podemos chegar sabendo que, na substituição tributária progressiva, cabe à Fazenda presumir o valor da base de cálculo do tributo? O contribuinte pode confiar na moral tributária do Fisco?

Destaca-se que somente três Ministros votaram pela inconstitucionalidade da referida lei estadual, ou seja, a tendência do Supremo, no que concerne à substituição tributária progressiva, é de admitir a constitucionalidade de norma

de natureza confiscatória em detrimento dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte plasmados na Constituição do Brasil, trazendo insegurança e incerteza nas relações jurídico-tributárias.

8 CONCLUSÃO

A substituição tributária progressiva, introduzida em nosso ordenamento pelo art. 1º da Emenda Constitucional n. 3/93, viola frontalmente vários princípios constitucionais, dentre os quais os princípios da capacidade contributiva, do não-confisco, da conceituação determinada ou tipificação fechada, da não-cumulatividade e da segurança jurídica.

Por coerência lógica, a própria Lei Complementar n. 87/96 – ou qualquer outra norma infraconstitucional que versar sobre substituição tributária progressiva – é inconstitucional na parte que concerne ao mecanismo, considerando-se a inconstitucionalidade da própria Emenda Constitucional n. 3/93, que introduziu o § 7º ao art. 150, da Constituição do Brasil, por afronto às cláusulas pétreas.

Admitir a tributação de fato jurígeno presumido, futuro e incerto, é também aceitar como ortodoxa a hipótese retratada na famosa obra *O Processo*, de Franz Kafka, na qual a penalidade incide sobre um cidadão sem que este tenha cometido o precedente ato ilícito. É a consagração de tempos de insegurança jurídica, incerteza e arbitrariedade.

9 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2001.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 12. ed., São Paulo: Malheiros, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1972.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas a BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. Notas a BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Traduzione di Dino Jarach, Milano: Giuffrè, 1956.

JARACH, Dino. *El hecho imponible – Teoría general del derecho tributario substantivo*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1982.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária del Estado y de los contribuyentes*. Traducción Pedro M. Herrera Molina, Madrid: Marcial Pons, 2002.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. trad. Marco Aurélio Greco 2. ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

A PERSPECTIVA DO DIREITO DA CONCORRÊNCIA NO ÂMBITO DA OMC

Ricardo Gardini de Andrade¹

Sumário

1. Introdução. 2. A aplicação extraterritorial do direito da concorrência. 3. Os acordos bilaterais de cooperação. 4. Concorrência: o aspecto multilateral de seu tratamento. 5. A perspectiva do direito da concorrência no âmbito da OMC. 6. Conclusão. 7. Referências bibliográficas.

1 INTRODUÇÃO

Falar sobre comércio internacional pressupõe abordar a estrutura negocial e regulatória forjada pela Organização Mundial do Comércio. Esta é, hoje, o grande palco de decisões sobre a condução das relações econômicas travadas entre os países, as quais se refletem, diretamente, em suas estruturas políticas internas. Por outro viés, falar sobre comércio é, inevitavelmente, fazer a referência à concorrência, visto que é por meio da garantia e da possibilidade de entrar no mercado, nele permanecer e dele sair, que se encontrará a plena expansão das atividades e o resultado último dessa interatuação: o preço justo dos bens e

1. Acadêmico do 9º período e monitor da disciplina Direito Internacional Privado da Faculdade de Direito da UFMG.