

NORMAS TRIBUTÁRIAS E NORMAS INDUTORAS: UMA ANÁLISE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A INTERVENÇÃO NA LIVRE CONCORRÊNCIA

TAX RULES AND INDUCTIVE RULES: AN ANALYSIS OF TAX REPLACEMENT AND INTERVENTION IN FREE COMPETITION

Paulo Joviniano Alvares dos Prazeres¹

Karla Luzia Alvarez dos Prazeres²

RESUMO

O Estado tem diversas formas de intervir na ordem econômica, podendo ser diretamente, indiretamente ou através de normas indutoras. Quando falamos em normas indutoras, devemos observar primeiramente a sua finalidade no momento da elaboração, pois será a sua justificativa para continuar integrando o sistema jurídico brasileiro. As normas indutoras tributárias costumam sempre intervir na ordem econômica, que recebeu várias proteções constitucionais, após a Edição da Constituição federal de 1988.

Palavras-chave: Ordem econômica; Livre concorrência; Capacidade contributiva; Normas indutoras; Substituição tributária “para frente”

ABSTRACT

The State has several ways of intervening in the economic order, which can be directly, indirectly or through inducing norms. When we talk about inducing norms, we must first observe their purpose at the time of elaboration, as it will be their justification for continuing to integrate the Brazilian legal system. Tax-inducing rules are always used to intervene in the economic order, which received several constitutional protections after the 1988 edition of the Federal Constitution.

Keywords: Economic order; Free competition; Contribution capacity; Inducing norms; “Forward” tax substitution

¹ Doutor em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco; Mestre em Direito pela Faculdade Damas da Instrução Cristã. Tabelião e Oficial de Registros na Paraíba. Email: paulojoviniano@hotmail.com

² Doutoranda em Direito pela Universidade Estácio de Sá; Mestra em Direito pela Faculdade Damas da Instrução Cristã; Tabelião e Oficial de Registros na Paraíba. Email: karlaalvares@hotmail.com

1- INTRODUÇÃO

No presente trabalho, é essencial entendermos como as normas interagem na sociedade e como em certos aspectos podem influenciar os comportamentos econômicos e sociais, através do desvio da finalidade para qual tenha sido elaborada.

Diante dos elevados atritos que temos verificado nas relações entre o fisco e o contribuinte, trilhamos essas breves linhas de raciocínio para demonstrar como as normas tributárias têm influenciado o mercado, induzindo comportamentos e regulando o comércio, muitas vezes ferindo a justiça social e colocando os sujeitos da relação tributária em completa desigualdade.

Para tanto, o leitor deverá compreender que a ordem econômica e a ordem tributária andam lado a lado, de forma que quase sempre se influenciam reciprocamente, devendo sempre estar em harmonia e com seus princípios e fundamentos em igual patamar constitucional.

Pretendemos também, demonstrar que a substituição tributária atua como norma indutora, modificando o comportamento das demais regras de incidência tributária que regulam diretamente o mercado, gerando efeitos diversos dos que foram criados.

Com exemplos e conceitos sedimentados na doutrina, faremos um paralelo de como os princípios da ordem econômica têm sido desrespeitados, para demonstrar que o ingresso de receitas para os cofres públicos não é suficientemente forte para justificar a sobreposição dos princípios constitucionais da Capacidade Contributiva, do não confisco e da Livre Concorrência.

Ao final do trabalho esperamos que os leitores tenham tido uma melhor compreensão sobre como funciona os princípios da ordem econômica e como a substituição tributária “para frente” tem desrespeitado os fundamentos e princípios da ordem econômica, bem como as regras da ordem tributária através de indução do mercado.

O tema adotado premia o sujeito econômico, e tenta demonstrar como os abusos cometidos pelo poder público tem desrespeitado os princípios garantidores da livre concorrência, desregulando o mercado e causando o enriquecimento sem causa do Estado.

2 – NORMAS TRIBUTÁRIAS E NORMAS INDUTORAS

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, “o objeto do Direito é organizar as instituições e planificar os comportamentos humanos mediante normas jurídicas”(COELHO, 2004). As normas

jurídicas especificam em seus mandamentos os destinatários da ordem, determinam atos que deveriam ser realizados ou que deveriam ser evitados.

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, as “*normas não se confundem com os enunciados constantes das leis, decretos e outros atos normativos. Elas se extraem dos últimos, por um trabalho intelectual do intérprete/aplicador do Direito*”. (SCHOUERI, 2012).

O ordenamento jurídico como um conjunto de normas, não pode existir apenas composto de uma só norma e como tal, as normas tributárias não fogem desse conceito, pois assim como qualquer outra norma, visa disciplinar algo. Uma norma jurídica, diga-se por oportuno, resulta da conjunção de significados normativos formados de diversas leis ou artigos de leis, editados em épocas diferentes por corpos legislativos (SCHOUERI, 2012).

As normas tributárias cuidam de positivar o relacionamento entre Estado e contribuinte, tendo em vista o pagamento e o recebimento do tributo, regulando e restringindo o poder do Estado de exigir tributos (limitando a atuação estatal) e ainda regulando os deveres e os direitos dos contribuintes.

As normas tributárias e as normas de direito econômico devem receber atenção especial, pois não podem ser utilizadas sem que haja algum efeito no campo uma da outra. A economia é responsável por toda a movimentação de riquezas da sociedade e os tributos servem exatamente para que a organização social (Estado Democrático) tenha verbas para gerir e incentivar o desenvolvimento do País.

Portanto, toda ação de ordem econômica, automaticamente atingirá a ordem tributária, assim como a ordem tributária induzirá modificações no mercado interno, e conseqüentemente na economia.

É partindo desse conceito, que Luís Eduardo Schoueri tem trabalhado as chamadas normas de caráter indutor, e considerando as normas tributárias como indutoras, faz que o Estado intervenha, por meio de normas dispositivas, estimulando ou desestimulando determinado comportamento dos agentes econômicos.

Em sua obra, conceitua o efeito indutor da norma da seguinte forma:

Identificam-se, assim, as normas tributárias indutoras a partir de sua função. A referência a tais normas, enquanto corte abstrato, apenas servirá para realçar uma função (ou uma das várias funções) que a norma tributária desempenha. Vê-se, pois, definido o objeto do presente estudo: por normas tributárias indutoras se entende um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções: a indutora (SCHOUERI, 2005).

Perceba-se, portanto, que o Estado poderá: a) dirigir diretamente a economia (através da absorção ou da participação); b) poderá intervir indiretamente (por direção a exemplo do controle de preços); c) ou assim como dito acima, por indução, onde o Estado, por meio de normas dispositivas induz determinados comportamentos na ordem econômica.

Todavia, para que sua utilização seja legal e passe pelo crivo da constitucionalidade, as normas tributárias indutoras devem sempre estar de acordo com os mandamentos da ordem econômica, pois caso não esteja, é necessário o controle constitucional imediato de tais medidas.

Sobre as normas tributárias indutoras e a ordem econômica, SCHOUERI faz as seguintes considerações:

Sobre a relação entre tributação e Ordem Econômica, deve-se ponderar que a primeira não é um corpo estranho na última, mas parte dela e por isso deve estar em coerência com a Ordem Econômica, submetendo-se a ela. Se a lei tributária influir na Ordem Econômica, então ela já não mais se justifica apenas com argumentos extraídos da doutrina tributária (SCHOUERI, 2005).

Em sua obra, SCHOUERI argumenta que *“Não pode a norma tributária indutora contrariar os princípios constitucionais, sejam esses relativos diretamente à matéria tributária, sejam relativos às finalidades econômicas objetivadas pelo instrumento tributário.”* (SCHOUERI, 2005).

Portanto, essencial se observar que as normas indutoras devem estar em consonância com os princípios da ordem econômica e da ordem tributária, sendo tais princípios, os limites para a sua utilização.

Feito essas breves considerações sobre as normas indutoras, passemos a relacionar a abrangência de sua utilização e o limite imposto pelo princípio da ordem econômica que visa a livre concorrência.

2.1- Livre Concorrência Como Limite às Normas Indutoras

A Livre Concorrência não assegura que os agentes econômicos concorram sem qualquer interferência do Estado; ela é, antes, uma garantia de que a concorrência deve ser alcançada, já que o constituinte viu nela um critério para a busca da existência digna de todos.

Esse princípio ganhou na Constituição feições de garantia positiva, devendo o Estado assegurar que a livre concorrência ocorra, para o bem da Ordem Econômica. Não é uma liberdade do agente econômico, isoladamente considerado, mas da sociedade, como um todo. A liberdade de concorrência é, assim, garantia de funcionamento do mercado. Ao assegurar a Livre Concorrência, o constituinte optou por bem preservar o patrimônio/mercado.

O sentido da liberdade na concorrência vem, então, na ideia de um direito assegurado a todos. A concorrência deve estar aberta à totalidade da coletividade (livre acesso) e deve voltar-se ao interesse da sociedade (existência digna de todos) (SCHOUERI, 2012).

Conforme argumenta SCHOUERI, a *“Livre Concorrência aparece, num primeiro momento, quando, por meio de normas tributárias indutoras, promove-se a regulação dos mercados,*

contemplados pelo próprio constituinte. Citem-se os casos em que se afasta o Princípio da Anterioridade (artigo 150, III, b, c/c 150, § 1º) e se mitiga o Princípio da Legalidade Tributária (artigo 150, I, c/c 153, § 1º), para permitir que o Poder Executivo altere alíquotas dos impostos aduaneiros, do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, Títulos e Valores Mobiliários.” (SCHOUERI, 2012).

As normas em geral não podem desviar do fim que foram criadas, portanto, se as normas tributárias indutoras encontram sua justificativa na correção de falhas de mercado (intervenção negativa) ou na implementação de objetivos constitucionalmente prestigiados pela Ordem Econômica (intervenção positiva), não é aceitável que o legislador tributário, valendo-se daquelas, leve a objetivo contrário àquele para o qual foram concebidas. Se dentre os princípios prestigiados pela Ordem Econômica está a Livre Concorrência, não é aceitável que a norma tributária atue em direção contrária. (SCHOUERI, 2012).

Percebemos que apesar ser possível um grande campo de utilização da norma tributária indutora, esta deverá sempre estar pautada pelos princípios da ordem econômica e da ordem tributária, pois desviar da finalidade a que fora criada, é estar contrária a Constituição e, portanto, em descompasso com os fundamentos da República Federativa do Brasil.

2.2- Normas Indutoras e a Regra Matriz de Incidência Tributária

Analisando as normas tributárias indutoras sob o prisma da regra matriz de incidência tributária, devemos primeiramente demonstrar as diferentes finalidades que as normas jurídicas disciplinam.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

[...] numa análise mais fina das estruturas normativas, vamos encontrar unidades que têm como objetivo final ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P), com o que exaurem seus propósitos regulativos [...] Outras, paralelamente, dispõem também sobre condutas, tendo em vista, contudo, a produção de novas estruturas deontico-jurídicas. São normas que aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos que se vertem igualmente sobre comportamentos intersubjetivos (CARVALHO, 2009).

Diante de tais ensinamentos, percebe-se que além das normas de conduta (norma de comportamento) existem as regras de estrutura, que funcionam como base para a formação das regras de conduta, fornecendo à estas, os paradigmas para sua elaboração.

Conforme explica esse autor, embora as regras de estrutura condicionem ou determinem os parâmetros para a criação das regras de comportamento, a configuração, em termos estruturais, das duas regras, é exatamente a mesma, comparando-as da seguinte forma:

Ambas têm mesma constituição interna: uma hipótese, descritora de um fato, e uma consequência, que é o mandamento normativo. Só que, nas regras de conduta, o consequente ou prescritor expede um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto nas regras de estrutura o mandamento atinge outras normas, e não a conduta, diretamente considerada (CARVALHO, 2011).

Percebe-se, portanto, que a norma tributária pode assumir duas finalidades (conduta ou estrutura), e são interessantes os exemplos trabalhados por Paulo de Barros Carvalho, demonstrando a real atuação das normas nos textos legais.

São normas de conduta, entre outras, as regras matrizes de incidência dos tributos e todas aquelas atinentes ao cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, também chamados de “obrigações acessórias”. E são tipicamente regras de estrutura aquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, as que prescrevem pressupostos, etc. (CARVALHO, 2009).

Diante desses ensinamentos, percebe-se que o conjunto de normas do ordenamento positivo, considerado segundo a finalidade delas, possui, ainda, regras de estrutura, que condicionam ou orientam a elaboração das regras de conduta (comportamento) e que tanto as regras de estrutura como as regras de conduta, mesmo tendo finalidades razoavelmente distintas, possuem a mesma estrutura das normas jurídicas em geral: hipótese e consequência (CABRERA, 2010).

A distinção das normas de estrutura e de normas de comportamento é essencial para o que pretendemos demonstrar, pois em diversos outros trabalhos, temos visto a capacidade da norma tributária indutora através dos efeitos extrafiscais que propiciam.

Nas palavras de Neusa Maria Cabrera, a análise da regra-matriz, que possibilita que se detalhe a estrutura do tributo, de forma que cada uma das figuras tributárias possa ser bem conhecida e distinguida, o que resulta nas facilidades para: a) arguir eventuais inconstitucionalidades ou ilegalidades; e, b) associar, eventualmente, uma figura tributária às normas indutoras, pois estas, além de serem compatíveis com a finalidade de cada tributo, não podem descaracterizá-lo (CABRERA, 2010).

É fácil percebermos o efeito indutor de uma norma de conduta, pois os efeitos gerados por ela incidem diretamente no comportamento econômico da sociedade, principalmente através da extrafiscalidade do tributo. A exemplo de normas tributárias indutoras, podemos citar o Imposto de Importação, que além de arrecadar pecúnia para o Estado, regula a proteção do mercado interno frente ao mercado internacional; o Imposto de Exportação, que apenas incidindo sobre determinados produtos, gera o incentivo a áreas distintas da economia, fomentando o desenvolvimento daquele setor; o Imposto Territorial Rural, que apesar do caráter econômico, visa incentivar a utilização da propriedade e sua função social, sendo este inclusive, um dos princípios da ordem econômica.

É notória a grande influencia que as normas de comportamento geram na sociedade, principalmente quando adentramos na seara da ordem econômica. Mas, o que realmente pretendemos demonstrar é que algumas regras de estrutura também influenciam a ordem econômica e que apesar de não determinar comportamentos, são também consideradas como normas tributárias indutoras.

Para Paulo de Barros Carvalho, a regra de estrutura de isenção também funciona como norma indutora, pois também pode condicionar a regra de conduta, e sua incidência, uma vez que as regras de estrutura (CABRERA, 2010), para ele: “...*instituem condições, determinam limites...*” (CABRERA, 2010) para a construção da regra de conduta, de incidência.

A norma de estrutura de isenção atuando sobre a norma de comportamento (norma de conduta), poderá mutilar parcialmente os critérios que compõem a estrutura da norma matriz de incidência tributária e com isso, poderá ter efeito indutor, conforme explica aquele Autor:

[...] as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta (CARVALHO, 2011).

Para ilustrar a atuação da regra de isenção (regra de estrutura) como norma indutora que atua nos critérios de composição da norma padrão de incidência tributária, trazemos, um exemplo em que se mutila o critério temporal:

[...] Sai com *suspensão do imposto* a aguardente de cana, remetida em recipiente de capacidade superior a um litro, para industrialização ou comércio, pelo respectivo fabricante ou por atacadista, a estabelecimento industrial ou atacadista (legislação do IPI)

Ora, sabemos que o legislador do IPI toma o momento da saída como critério temporal da hipótese de incidência desse imposto. Ao dizer que ocorre a saída e não nascem o fato e a obrigação correspondentes, terá comprometido a operatividade da regra-matriz, rigorosamente pela manipulação do condicionante de tempo (critério temporal). Todavia, emprega a palavra *suspensão*, conquanto a realidade do fenômeno normativo continue a ser idêntica (CARVALHO, 2011).

Através dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e os exemplos também demonstrados, percebe-se que as normas de estrutura também poderão funcionar como normas tributárias indutoras, e da mesma forma que qualquer norma integrante do sistema jurídico brasileiro, deverá obedecer todos os fundamentos da República Federativa do Brasil e seus princípios, principalmente os que dizem respeito a ordem econômica e a ordem tributária.

Portanto, é necessário ter em mente, que os princípios constitucionais da ordem econômica devem ser observados ao se editar qualquer norma, especialmente as de cunho tributário, pois tendem a interferir economicamente na sociedade, estando suscetível ao controle imediato de sua constitucionalidade, no caso de ferir o princípio constitucional da liberdade econômica e da livre concorrência, bem como por atentar contra o patrimônio econômico do País.

Partindo deste conceito, entendemos que as normas tributárias de estrutura podem exercer efeito nas normas de comportamento, gerando efeitos indutores que terminam por desviar da finalidade a qual o tributo foi criado.

Assim como demonstrado pela norma de isenção, entendemos que a substituição tributária atua como norma de estrutura, interferindo no comportamento dos tributos, muitas vezes gerando efeitos diversos daquele que almejava, induzindo de forma negativa o mercado e a livre concorrência.

Uma nova espécie de substituição tributária tem gerando polêmica desde a sua introdução ao ordenamento jurídico brasileiro e somente após a emenda constitucional nº 3 de 1993, tomando assento constitucional, é que parte dos conflitos foram apaziguados.

Todavia, apesar de sedimentado o conceito de ser possível a utilização da substituição como maneira de facilitar a arrecadação dos impostos, a ausência de uma normatização mais detalhada tem ainda gerado problemas na ordem econômica, os quais estaremos debatendo mais adiante.

Portanto, são com estas ideias que passaremos a debater sobre a substituição tributária e os seus efeitos indutores na ordem econômica, fazendo uma breve reflexão sobre a efetiva legalidade de alguns tipos legais que atentam contra a livre concorrência.

3- NORMA INDUTORA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA E A INTERVENÇÃO NA LIVRE CONCORRENCIA

A substituição tributária tem feito parte do ordenamento jurídico com grande atuação desde a edição da Lei 5.172 de 1966, que posteriormente, após ser recepcionada em caráter de Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, vem sendo conhecido como o Código Tributário Nacional (CTN), Lei Complementar em sentido material, que regula as normas gerais de direito tributário do sistema jurídico brasileiro.

Apesar de tratar de diversas normas tributárias, especificamente no seu artigo 128 é que percebemos os tipos de responsabilidade que são atribuídas para o pagamento do tributo e consequentemente as pessoas que substituirão os contribuintes de direito, dando início ao debate sobre a chamada substituição tributária.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O art. 128 reporta-se aos dois tipos de responsabilidade conhecidos pelo CTN:

a) a responsabilidade superveniente de terceira pessoa por fato gerador alheio (a chamada responsabilidade por transferência noticiada por Rubens Gomes de Sousa);

b) a responsabilidade por substituição, quando o dever de contribuir é imputado diretamente pela lei a uma pessoa não envolvida com o fato gerador, mas que

mantém com o “substituído” relações que lhe permitem ressarcir-se da substituição [...]

[...] O art. 128, quando cuida da responsabilidade por substituição, põe requisitos inarredáveis, os quais devem ser necessariamente observados pelos legisladores das três ordens de governo que convivem na Federação brasileira (COELHO, 2010).

Sacha Calmon Navarro Coêlho explica ainda que o art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. O intento seria de proteger o contribuinte sem privar a ação do Estado, não sendo, portanto, livre para estatuir casos de responsabilidade tributária, não se permitindo normas que redundem em arbítrio e opressão (COELHO, 2010).

Todavia o modelo descrito anteriormente é o da chamada substituição tributária “para trás”, “que ocorre nas situações em que o substituto, sujeito passivo, responsabiliza-se pelo recolhimento do tributo devido pelo substituído, referente ao fato jurídico tributário por este praticado” (SCHOUERI, 2012).

Roque Antônio Carrazza argumenta em sua obra, que a substituição tributária somente poderá existir quando tiver efeito “para trás”, conforme depreendemos das suas palavras:

Na chamada *substituição tributária para trás*, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, *na próxima* operação jurídica (em nome do substituído). Destarte, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto) (CARRAZZA, 2009).

O intuito da substituição tributária como já comentou CARRAZZA, é simplesmente facilitar as ações arrecadatórias do tributo, concentrando todo o foco em apenas uma pessoa da cadeia produtiva, sendo este o fim da norma de substituição tributária.

A forma como se quantifica a base de cálculo da substituição tributária pra trás é simples e dotada da mais pura legalidade, pois primeiro se verifica os valores utilizados na operação (base de cálculo) e substitui-se o contribuinte, fazendo que o substituto pague o valor real utilizado nas operações, não havendo qualquer problema no critério temporal (ocorrência do fato gerador) tampouco no critério quantitativo (valor da base de cálculo e alíquota).

Esse critério de substituição tributária não interfere na ordem econômica, pois é apenas um artifício fiscal que facilita a arrecadação tributária. As palavras de SCHOUERI exemplificam como a substituição tributária pode influenciar no mercado:

Exemplos de critérios seriam a imposição de substituição tributária, ou de responsabilização pelo recolhimento de tributo, como forma de evitar fraudes fiscais. Ou seja: a prevenção de distúrbios concorrenciais pode ser fundamento para justificar a introdução, por lei complementar, em caráter compulsório para todas as pessoas jurídicas de Direito Público, do regime de substituição

tributária, por exemplo. Entretanto, essa mesma finalidade deve servir para fixar os limites daquela. Afinal, a substituição tributária, se adotada em cadeias relativamente uniformes, pode ser interessante, já que é possível determinar, com algum grau de razoabilidade, qual será o preço médio do produto final. O caso dos cigarros é modelar: tendo em vista o alto grau de informalidade e a altíssima tributação que incide sobre os cigarros, a substituição tributária é técnica que pode ser adotada com algum sucesso para prevenir distúrbios concorrenciais. Quando, entretanto, existe alta variação nos preços finais dos produtos, a mesma substituição tributária, posto que adotada com o propósito de assegurar a concorrência, pode ser-lhe danosa. Basta ver que, por causa da substituição, o tributo antecipado será o mesmo, independentemente do preço final ao consumidor. Se este for variado, então a carga do tributo poderá afetar negativamente a concorrência que a substituição pretendia assegurar (SCHOUERI, 2012).

Perceba-se que a utilização da substituição deve ser utilizada com cautela, sob pena de se estar desviando do fim facilitador da arrecadação tributária, para criar uma norma de intervenção no domínio econômico, o que não é aceito pelo sistema jurídico brasileiro.

É nesse ponto que chegamos a principal problemática deste trabalho, pois além da já comentada substituição “para trás”, no ano de 1993, com a edição da emenda constitucional nº 3, nasceu a chamada substituição tributária “para frente”, que desde sua edição tem ocasionado embates entre os contribuintes e o Fisco. Passemos então a discorrer sobre o referido tema.

3.1- Substituição Tributária “Para Frente”

A figura da substituição “para frente” é constitucionalmente hoje prevista no artigo 150, § 7º³ da Constituição Federal. Ao contrário da *substituição para trás*, nessa nova modalidade de substituição, o substituto recolherá o tributo sem que se tenha havido a ocorrência do fato gerador, pois recolhe o tributo referente a fato jurídico tributário ainda a ser realizado, pelo substituído.

SCHOUERI explica a diferença entre os modelos de substituição, afirmando que “*Na chamada “substituição para frente”, espera-se que o “substituto” recolha o tributo antes mesmo de se ter imputado ao contribuinte um fato jurídico tributário. Se na substituição “para trás”, a sujeição passiva tributária surgia com o próprio fato jurídico tributário, agora se tem algo diverso: a situação que dará azo à sujeição passiva é diversa (e até mesmo anterior) ao fato jurídico tributário*” (SCHOUERI, 2012).

³ Art. 150, § 7.º da Constituição Federal - 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.

Já Sacha Calmon explica essa nova modalidade, fazendo algumas distinções e dando exemplos, conforme se percebe abaixo:

Em nome do princípio da praticabilidade da tributação, para superar o óbice de se cobrar imposto antecipadamente de um substituído por fato gerador de terceiro ainda não praticado, instituiu um tipo novo de substituição tributária “para frente”. Antes se admitia a substituição “para trás”: o frigorífico pelo vendedores de bois, porcos ou perus etc. A cooperativa de leite pelos produtores. Havia, então, “fato gerador” já ocorrido. Agora a montadora já recolhe o ICMS das concessionárias ao vender-lhes os carros que, posteriormente, presume a lei, serão revendidos. Cobra-se do substituído um imposto cujo fato gerador sequer ocorreu (como sempre se cobrou o imposto de transmissão de bens imóveis ao se lavrar a escritura *inter vivos* [...])

CARRAZA também tece algumas considerações sobre a substituição tributária para frente, inclusive demonstrando em suas palavras a finalidade da norma tributária de substituição para frente, leia-se:

Na substituição tributária “para frente” parte-se do pressuposto de que o fato impositivo ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador deste fato futuro praticará evasão fiscal). Para acautelar interesses fazendários tributa-se, na substituição tributária “para frente”, fato que ainda não aconteceu (e que, portanto, ainda não existe e, em tese, poderá nunca vir a existir) (CARRAZZA, 2009).

Perceba-se que a finalidade da substituição tributária pra frente, nada mais é do que uma forma que o Estado criou para facilitar a função arrecadatória dos entes tributantes, de forma que a arrecadação será feita antes mesmo do fato gerador ocorrer, atuando portanto no critério temporal da norma de conduta.

Analisando desta forma, percebe-se que a substituição tributária para frente, assim como a regra de isenção, funciona como uma norma tributária de estrutura, pois assim como a regra de isenção, atua mutilando um dos critérios da regra matriz de incidência tributária, precisamente no critério temporal.

A substituição tributária em comento, faz que nasça a obrigação tributária, antes mesmo de todos os critérios que compõem a regra de comportamento, estarem evidenciados, pois desconsidera a ocorrência do critério temporal, para cobrar o tributo.

Podemos então perceber, que a substituição tributária para frente, é uma norma tributária de estrutura, que mutila o critério temporal das regras matrizes de incidência tributária. Demonstrado o caráter estrutural da substituição tributária e que a mesma atinge diretamente as normas de conduta responsáveis pela incidência dos tributos, fica de fácil aceção a sua capacidade indutora no regime econômico.

Desde a sua criação, a substituição tributária para frente tem causado polêmica, pois, devido ao pagamento adiantado do tributo, temos nos deparado com situações em que a) o fato gerador terminou por não ocorrer, devendo o substituto requerer a restituição; b) o valor presumido do tributo pago pela

venda foi menor que o valor real, ocasião em que o a Fazenda cobraria a diferença; c) o valor presumido do tributo e pago pelo substituto foi maior que o valor real da venda no final da cadeia do comercio.

Dentre os problemas citados, tem-se verificado que a ausência de regulamentação complementar, está gerando impacto na ordem econômica induzindo mercados, lesando o contribuinte, praticando a tributação com efeito confiscatório, fazendo que o Estado se aproprie indebitamente e lesando o princípio constitucional da livre concorrência.

São diante desses problemas que passaremos a demonstrar como a norma de substituição tributária para frente tem influenciado o mercado, infringindo os princípios previstos no texto constitucional e desviado da sua finalidade precípua, que é a facilitação arrecadatória.

3.2- Substituição Com Efeito Confiscatório e Nociva a Livre Concorrência

Ate o presente momento, argumentamos que a substituição tributária para frente é uma regra de estrutura, que influencia no critério temporal da regra matriz de incidência tributária (norma de conduta), fazendo que o substituto adiante o pagamento do tributo, que ocorrerá apenas em um momento futuro, portanto, suscetível de não ocorrência ou de divergência dos valores presumidos.

Conforme o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, fica assegurado ao substituto a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, que deu origem ao tributo. Apesar de claro a possibilidade da restituição no texto constitucional, nos deparamos com duas problemáticas, a) o momento da “imediata restituição”; e b) e a omissão do texto constitucional nos casos em que o valor presumido pago foi a maior ou a menor do efetivo valor devido.

Primeiramente falemos da chamada “imediata e preferencial restituição” determinada pela Constituição Federal. Para fins didáticos trabalharemos mais detalhadamente da substituição tributária para frente no Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), por ser imposto sujeito a não cumulatividade e de prestações sucessivas. Nestes aspecto, apesar da previsão constitucional, somente com a edição da Lei Complementar nº 87 (Lei que regulamenta as normas gerais do ICMS), é que foi regulamentada a forma que o contribuinte substituto poderia requerer a restituição.

Ocorre que a revés do disposto no texto constitucional, a Lei Complementar (LC) nº 87 em seu artigo 10, § 1º, regula a restituição dita “imediata” da seguinte forma:

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

Percebe-se que no texto veiculado pela LC, retirou-se a expressão “imediata e preferencia restituição”, para no primeiro parágrafo, determinar o prazo de 90 (noventa) dias para o Fisco deliberar sobre o pedido de restituição, retirando o caráter imediatista da restituição determinada pela própria Constituição Federal.

Sobre esse tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho tece argumentos de elevada lógica jurídica:

Em 1996, vem a Lei Complementar nº 87 e substitui a legislação provisória convencional. Desgraçadamente, o art. 10 da Lei Complementar nº 87, a pretexto de regular a Emenda Constitucional nº 3/1993 – de resto aplicável nesta parte –, pretende obrigar o contribuinte a requerer ao Fisco a restituição do que foi pago em excesso pelo sistema de substituição. Se dentro de noventa dias o Fisco não se pronunciar, o contribuinte poderá então se creditar (o contribuinte substituído).

Nada mais inconstitucional. Com o fito de regular a Lei Maior, o legislador da Lei Complementar nº 87 está alterando a Constituição sem ter poderes de reforma nem *quórum* de emenda à Constituição, tudo por vias oblíquas (COELHO, 2010).

Portanto, percebe-se, desde já, a inconstitucionalidade da substituição para frente, se seguirmos a risca o texto da Lei Complementar nº 87, por contrariar diretamente texto constitucional, sem que se tenha quórum para tanto.

Seguindo para a segunda e principal problemática deste trabalho, importante é lembrarmos que a única regulamentação acerca da restituição do ICMS substituído para frente, é encontrada no art. 150, § 7º da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87, no art. 10 e §§ seguintes.

Em nenhum dos dispositivos mencionados, existe normatização para os casos em que o valor do tributo pago, foi a maior ou a menor do efetivo valor devido. Tal fato tem gerado insegurança jurídica e tem induzido comportamentos anômalos no mercado, desvirtuando o sentido ao qual a norma de substituição foi criada.

Através de construção jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851/AL⁴, entendeu que o contribuinte substituído somente teria direito a restituição do imposto pago no caso da venda presumida não se realizar, declarando em seguida, a impossibilidade da restituição de eventuais excessos decorrentes da venda realizada pelo preço inferior ao da base de cálculo presumida.

⁴ SUPREMO Tribunal Federal. ADI 1.851/AL. Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 22.11.2002.

Sobre esse fato, Sacha Calmon faz o seguinte comentário: *“O desastre, contudo, está completo. O STF decidiu que o preço “pautado” pelo fabricante é definitivo mesmo que a venda final tenha sido por valor menor.”*(COELHO, 2010).

Apesar de já conhecermos o entendimento exposto do STF, analisaremos essa questão através não da possibilidade de se adiantar o fato gerador, mas das induções/influências que esta forma de substituição tributária tem gerado no mercado.

É verdade que a substituição tributária para frente teve como principal finalidade a facilitação da arrecadação fiscal e a tentativa de combater a elisão fiscal, e com isso tem ajudado de certa forma a manter a Livre Concorrência do mercado.

Na primeira análise, percebemos que a intenção da substituição tributária para frente é a melhor possível, todavia, apesar de em tese ser uma ótima ferramenta para o Estado, a sua utilização prática tem seguido fins distintos da que foi criada. SCHOUERI explica e exemplifica as influências que a substituição para frente tem gerando no mercado e sua incompatibilidade com o princípio da Livre Concorrência.

Percebe-se que apesar de estar facilitando a arrecadação e prevenindo a elisão fiscal, a substituição para frente está influenciando o mercado, punindo os comerciantes que conseguem reduzir os custos do produto, por tabelar um preço presumido que não corresponde a prática do mercado.

Dessa forma, a substituição quando tabela os preços, gera um valor mínimo de mercado que os comerciantes deverão obedecer, sob pena de estarem sendo lesados por uma norma invés de somente facilitar a arrecadação está se apropriando de tributo indevido e regulando os preços do mercado. A exemplo, caso os comerciantes queiram fazer as chamadas “queimas de estoque”, vendendo produtos a preço de custo, deverão sempre manter o preço de acordo com aquele presumido pelo Fisco sob pena de e não o fazendo, estar pagando tributo a maior e consequentemente em desvantagem com outros comerciantes que vendem o mesmo produto.

Portanto, a forma que se tem praticado a substituição tributária, com as bases de cálculo dos impostos sendo presumida, faz que o aumento na arrecadação sobrevenha muitas vezes à revelia do próprio princípio da Capacidade Contributiva, “princípio constitucional basilar relativo aos impostos, uma vez que o tributo é pago sobre um valor que não corresponderá, necessariamente, ao valor real da operação” (COELHO, 2010).

Noutro dizer, “a arrecadação garantida ao Fisco mediante o uso da substituição tributária desmedida não apenas fere a Livre Concorrência, princípio da Ordem Econômica, como também a Capacidade Contributiva, princípio constitucional tributário que rege a cobrança de impostos” (COELHO, 2010).

Após todos os argumentos e exemplos trazidos sobre a substituição tributária, percebemos que a finalidade do Estado de assegurar o “ingresso de receitas para seu caixa não é suficientemente forte para se sobrepor aos princípios constitucionais da Capacidade Contributiva e da Livre Concorrência, não devendo prevalecer sobre estes” (COELHO, 2010).

Conclui-se após esse sistema de contrapesos de princípios, que a substituição tributária para frente, embora tenha uma nobre finalidade, tem funcionado como norma de estrutura que induz o mercado de forma negativa, ferindo princípios constitucionais tanto da ordem econômica quando da própria ordem tributária.

Dessa forma, ao se analisar a substituição tributária para frente, passemos a estudá-la não apenas pelo critério do fato gerador, mas por todos os aspectos que a norma é constituída, bem como se está respeitando todos os princípios, em especial o da livre concorrência, que tem sido diretamente afetado. Em caso negativo, assim como qualquer norma, deverá sofrer o controle de constitucionalidade imediato. Nas palavras de SCHOERI:

Fica claro, assim, que a substituição tributária “para frente” não é, per se, contrária aos ditames da Livre Concorrência, mas algumas de suas características específicas acabam por contrariar este princípio. Sendo observados determinados limites, a substituição tributária poderá cumprir adequadamente um de seus principais objetivos, que a proteção à Livre Concorrência (COELHO, 2010).

4-CONSIDERAÇÕES FINAIS

Aceitar a substituição tributária “para frente” é retroceder na justiça social, um regime de substituição que visa à arrecadação desmedida, sem respeitar o direito dos contribuintes não pode prosperar com a Constituição Garantidora que atualmente regula os fundamentos da República Federativa do Brasil.

Como temos argumentado ao longo deste trabalho, os princípios garantem à sociedade direitos básicos, que servem para dar alicerce a república democrática brasileira e, ao mesmo tempo, guiar a atuação Estatal. Todavia, os princípios também servem para impor limites ao poder público, sendo sua observância obrigatória pelo Estado, pois, assim como dito anteriormente, a legitimidade de todo o poder está assentado nos direitos da pessoa humana, sendo os indivíduos simultaneamente a causa final de toda a organização política.

É objetivo do Estado construir uma sociedade livre, justa e solidária, mesmo porque, todo o poder de uma nação emana do povo e o Estado apenas exerce esse poder. A inobservância dos princípios e o abuso do poder Estatal é apenas o primeiro passo para uma ditadura fiscal, onde os valores de justiça social foram invertidos.

As políticas fiscais devem servir para fomentar o desenvolvimento social, através de incentivos e redução das desigualdades sociais, garantindo a livre concorrência do mercado e na dignidade da pessoa humana.

A forma que tem se utilizado para facilitar a arrecadação é louvável, mas no momento que os seus efeitos práticos fogem a finalidade da norma, não pode o Estado ficar inerte observando o mercado sucumbir às induções negativas que, no presente caso, a substituição tributária “para frente” tem gerado.

A finalidade da norma deve sempre ser respeitada, bem como todos os princípios que regem a mesma. Verificado que perdeu sua finalidade ou que houve um desvio da finalidade, deve o Estado intervir e corrigir as distorções, seja revogando-a ou até pelo controle de constitucionalidade.

O que não pode é ficar se utilizando de política arrecadatória confiscatória, que fere frontalmente os princípios da Ordem Econômica, impedindo a livre concorrência, e o próprio princípio da capacidade contributiva, de observância obrigatória por todos os tributos.

Portanto, alguma intervenção deve ser feita, seja pelo Supremo Tribunal Federal, através do controle de constitucionalidade, seja pela própria casa legislativa, modificando/complementando a emenda constitucional nº 3 de 1993, que devido ao seu texto incompleto, tem gerado deturpações no mercado e indo de encontro à justiça social.

O que não se pode admitir, é que após todas as revoluções e movimentos de libertação, voltemos ao abuso de poder Estatal, que está deixando de observar os princípios da livre concorrência e da capacidade contributiva, para encher os cofres públicos através de uma política arrecadatória desmedida, que troca os direitos dos cidadãos por comodidade e facilidade, desrespeitando o principal fim fundamental da República Federativa do Brasil, o seu povo.

REFERÊNCIAS

CABRERA, Neusa Maria. **Os incentivos tributários como normas indutoras do Desenvolvimento sustentável**. Dissertação para Conclusão do Curso de Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania - Centro Universitário Curitiba – Curitiba. Paraná, 2010.

CALMON, Sacha, **Direito Tributário Atual- Pareceres**. 1 ed. Rio de Janeiro, Editora Forense 2002;

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS** / Roque Antonio Carrazza. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Antônio Roberto Winter de. **Normas Tributárias Indutoras no Federalismo Fiscal**. Dissertação para Conclusão do Curso de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica De Minas Gerais – Belo Horizonte. Minas Gerais, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** / Paulo de Barros Carvalho. 23. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito tributário: Linguagem e método** / Paulo de Barros Carvalho. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência** / Paulo de Barros Carvalho. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes – Sujeição passiva direta e indireta – Substituição tributária** / Sacha Calmon Navarro Coêlho. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coêlho. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Dartagnan Limberger; **STEIN**, Leandro Konzen. **As normas tributárias indutoras na efetivação do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado: o desenvolvimento sustentável como princípio da ordem econômica brasileira**. Disponível em: www.dartagnan.adv.br/7.pdf. Acesso em 27/10/2021.

PETTER, Lafayette Josué. **Princípios constitucionais da ordem econômica: o significado e o alcance do art. 170 da Constituição federal** / Lafayette Josué Petter. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

SCHIER, Paulo Ricardo. **Ensaio sobre a supremacia do interesse público sobre o privado e o regime jurídico dos direitos fundamentais**. Revista pensar. Fortaleza, p. 162-172, abr. 2007. Edição Especial.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário** / Luís Eduardo Schoueri. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica** / Luís Eduardo Schoueri. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Supremo Tribunal Federal. ADI 1.851/AL. Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 22.11.2002. disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+1851%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+1851%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>. Acesso em 02/10/2021.

Submetido em 20.09.2022

Aceito em 10.10.2022