

Coordenação de
Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

25



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Substituição Tributária Antecipatória

Ives Gandra da Silva Martins

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Unip, Unifio, UNIFMU, do Ciee/O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-maior do Exército - Eceme e Superior de Guerra - ESG. Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Doutor Honoris Causa da Universidade de Craiova (Romênia) e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da Fecomercio (São Paulo). Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEUI/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS

Resumo

Este artigo trata do tema da substituição tributária antecipada. O autor aborda a questão da constitucionalidade desse mecanismo de arrecadação antecipada, sob a perspectiva do princípio da legalidade. O autor considera, ainda, as consequências da substituição tributária antecipada para o princípio da não cumulatividade.

Abstract

This paper analyses the anticipate tax substitution. The author approaches the constitutionality issue of this mechanism of anticipate tax substitution from a legality principle perspective. The author explores also the anticipate tax substitution for the non cumulative principle.

Pretendo retomar neste artigo o tema, que mais de uma vez examinei, principalmente em pareceres escritos e veiculados pela *Revista Dialética de Direito Tributário*. Neste novo número do *Direito Tributário Atual* volto, embora perfunctoriamente, a examinar a matéria.

Reza o parágrafo 7º do artigo 150 da CF que:

“§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

Tenho para mim que a substituição tributária para frente sem o direito de recuperar o montante recolhido a mais na antecipação fere o princípio da estrita legalidade, cláusula pétrea da Lei Suprema, por força do lançado no “captus” do artigo 150, assim redigido:

“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 (...).”

Já escrevi muitas vezes que o princípio aí enunciado é o da estrita legalidade, uma vez mais repetindo, o que então expus:

“Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insufi-

ciente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento a administração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da 'lex scripta', peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da 'lex stricta', própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p. 39): 'E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento.'

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (*Legislação tributária, tipo legal tributário*, in *Comentários ao CTN*, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (*Direito Tributário*, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (*O princípio da legalidade tributária*, in *Direito Tributário*, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário consequente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do 'numerus clausus' veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (*Resenha Tributária* 154:779-82, Seção 2.1, 1980).¹

Só não haveria o ferimento ao princípio da estrita legalidade - que, de rigor, não permite a imposição de uma alíquota variável no futuro, mediante uma pauta preestabelecida, pois a tributação só se justifica se a incidência for calculada sobre o valor da operação e não sobre o valor da pauta -, se entendermos que a substituição antecipatória implicaria uma incidência monofásica e não cumulativa. A meu ver, todavia, a dicção constitucional proíbe tal inteligência, ao permitir a devolu-

¹ *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: coedição CEEU/FIEO e Saraiva, 1982, pp. 57/58.

ção do tributo antecipado, se a operação não se realizar na exegese do Pretório Excelso.

De qualquer forma, não fosse pela dicção do parágrafo 7º, entendo que o determinado no parágrafo 3º, inciso II, do artigo 153 e no parágrafo 2º, inciso I, do artigo 155 da Lei Suprema também impede a instituição de incidência monofásica no IPI e no ICMS, que são tributos não cumulativos. Tais dispositivos estão assim redigidos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (...).”

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (...).”

Ora, se a principal utilização da técnica introduzida pelo parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal concerne ao “ICMS” e ao “IPI”, como tornar monofásico um imposto que “deve ser não cumulativo”? Não está escrito que “pode” ser não cumulativo, visto que o verbo utilizado no texto constitucional *impõe* a não cumulatividade, e não a *faculta*. Embora o regime da compensação exigido pela não cumulatividade esteja subordinado ao disposto na letra “c” do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155, assim redigido:

“XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto (...).”

este regime é obrigatório e não facultativo².

Ora, se a não cumulatividade é obrigatória para dois tributos (ICMS e IPI), à evidência esses tributos não são compatíveis com a técnica monofásica de tributa-

² Hugo de Brito Machado ensina: “Da mesma forma que o imposto sobre produtos industrializados, o ICMS é, por expressa determinação constitucional, um imposto não cumulativo, ‘compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal’ (CF, art. 155, § 22, mc. 1). Diversamente do que acontece com o IPI, em relação ao ICMS essa não cumulatividade está sujeita ao disposto em lei complementar, pois a Constituição diz caber a esta disciplinar o regime de compensação do imposto (art. 155, § 2, mc. XII, alínea ‘e’).” (*Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 379)

ção, razão pela qual admitir que o valor de pauta possa ser superior ao do mercado, excluindo o direito à devolução, é tornar a alíquota da lei variável de acordo com a vontade do Poder Executivo, o que, a meu ver, fere o princípio da legalidade estrita. Se um produto tem por valor de pauta 100 e a alíquota é de 18%, à evidência, se for vendido por 90 a alíquota será de 18% sobre os 90, mais 18% sobre os 10 não recebidos do comprador, o que, vale dizer, ela sobe, por força decretina do Executivo de 18% para 19,8% naquela operação (ou seja, 18% mais, 1,8% cobrado sobre os 10 não constantes da operação final realizada).

O gráfico exemplo parece-me demonstrar, à nitidez, a necessidade de devolução de 1,8% ou, então, do reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo que permite estabelecimento de alíquota superior à definida em lei.

Não é, portanto, compatível com o regime do imposto e com as normas do sistema tributário, a determinação de uma alíquota variável por força de pauta que não corresponda rigorosamente ao preço de mercado, pois isso viola os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal. E é impossível transformar os impostos como o IPI e o ICM, sujeitos ao princípio da não cumulatividade, em tributos sujeitos à incidência monofásica³.

³ É de se lembrar que “o princípio da não cumulatividade” veio substituir aquele da incidência plurifásica criticado pela doutrina. Paulo Bonilha escreve: “Não são poucas, todavia, as objeções que se suscitam contra este sistema de imposição. A mais importante seria a do tratamento desigual que o imposto dispensa a produtos cujos circuitos de produção e comercialização são de amplitude diversa: os de circuitos mais longos, com maior número de etapas, sofrem carga mais elevada de imposto.

Deriva dessa circunstância outro inconveniente: as empresas integradas beneficiam-se, injustamente, dessa forma de incidência, e esse perfil de empresa verticalizada é estimulado com o fito de se diminuir o peso do imposto.

Além disso, a cumulação indiscriminada de incidências torna impraticável uma política de desoneração completa dos produtos destinados à exportação. De outro lado, o produto que advém do exterior, para fins de comercialização direta ao consumidor, fica em posição privilegiada em relação ao produto nacional.” (*IPI e ICM - Fundamentos da Técnica Não-cumulativa*. São Paulo: Ibet/Resenha Tributária, 1979, pp. 30-1)