

COMENTÁRIOS ACERCA DO ART. 150, § 7º DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA – O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU “PARA FRENTE”

Francisco Luiz Fernandes¹, André Henrique de Barros Maia²

¹*Professor de Direito Tributário do Curso de Direito do UNIVERSITAS*

²*Aluno do 4º Período do Curso de Direito do UNIVERSITAS*

franciscolfernandes@yahoo.com.br

RESUMO

A substituição tributária, constante no § 7º do art. 150 da CR é uma forma de mudança do responsável pelo pagamento do tributo, prevista em lei. Este instituto permite ao fisco adiar ou antecipar o surgimento da obrigação tributária. Se a lei antecipa o surgimento da obrigação, temos substituição tributária “para frente”, se a lei adia (ou difere) o surgimento da obrigação, temos a chamada substituição tributária “para trás”. A substituição “para trás” é a postergação do recolhimento do tributo com relação ao momento pretérito em que ocorre o fato gerador. Já a substituição progressiva, ou “para frente” é a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador ocorrerá em momento posterior. Porém, é pacífica na doutrina a necessidade da ocorrência do fato gerador para que se efetue a cobrança do tributo. ao presumir um valor, pode ocorrer do pagamento em excesso ao valor real final da venda, ou até mesmo da não existência desta venda. A não ocorrência do fato gerador presumido garante a restituição preferencial e imediata àquele que arcou com o encargo financeiro do tributo. O presente trabalho visa fazer uma revisão de literatura verificando na doutrina a validade do instituto da Substituição Tributária.

Introdução

O presente artigo busca analisar a chamada “Substituição Tributária” constante no § 7º no Art. 150 da CR que foi inserido na mesma pela emenda constitucional 3/93.

Este instituto permite ao fisco adiar ou antecipar o surgimento da obrigação tributária.

Segundo Alexandrino e Paulo (2007),

“Existe a substituição tributária quando, já no momento da ocorrência do fato gerador, o obrigado ao pagamento não é o contribuinte, mas uma terceira pessoa prevista na lei, vinculada não diretamente à situação que configura o fato gerador”.

Se a lei antecipa o surgimento da obrigação, temos substituição tributária “para frente”, se a lei adia (ou difere) o surgimento da obrigação, temos a chamada substituição tributária

“para trás” (ALEXANDRINO e PAULO, 2007). Conforme leciona Sabbag (2009), a substituição “para trás” é a postergação do recolhimento do tributo com relação ao momento pretérito em que ocorre o fato gerador. Já a substituição progressiva, ou “para frente” é também de acordo com Sabbag (2009), a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador ocorrerá em momento posterior. É Sobre esta modalidade que se atém o corrente trabalho.

A escolha deste tema se deu em função das controvérsias causadas em virtude da substituição do ente passivo e da antecipação de pagamento de tributos com fatos geradores ainda não ocorridos.

Assim, diante de um quadro onde o fisco busca cada vez mais aumentar e/ou fiscalizar a arrecadação, nos motiva, como cidadãos, buscar os limites legais e constitucionais da chamada “Substituição Tributária”.

Definição

ALEXANDRINO e PAULO (2007) definem que na responsabilidade por substituição, a obrigação não cabe ao contribuinte (substituído). Para Chimenti (2008) há responsabilidade por substituição quando antes mesmo do fato gerador a lei atribui a terceira pessoa (o substituto tributário) a responsabilidade pelo crédito.

Em uma cadeia produtiva, que hipoteticamente, conta com um produtor, um atacadista, um varejista e finalmente o consumidor, consistiria em atribuir ao produtor ou ao atacadista a responsabilidade, pelo pagamento do imposto que seria devido quando o varejista realizasse a venda ao consumidor.

Porém, a autorização presente no artigo só abrange impostos e contribuições, sendo vetado o uso para taxas e empréstimos compulsórios.

Evolução Histórica

Diversos mecanismos de simplificação da cobrança foram tentados, tais como a suspensão e o diferimento de ICMS, mas nem todos alcançaram os objetivos pretendidos pela Administração Tributária (ROSA, 2003).

A substituição tributária progressiva foi criada pelo governo brasileiro para melhorar a arrecadação de tributos incidentes em uma cadeia de circulação de serviços ou bens. De tal feita, o imposto é recolhido uma única vez e de forma antecipada, incluindo de maneira presumida o imposto devido por todos os membros da cadeia (da indústria ao consumidor final).

O objetivo é facilitar a fiscalização, concentrando a cobrança na etapa em que houver o menor número de sujeitos passivos (ALEXANDRINO e PAULO, 2007), e possui função de arrecadar o tributo por conta do estado, não considerando o substituto como verdadeiro devedor do tributo (SABBAG, 2009).

Discussão

Diz o § 7º do art. 150

“A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos 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.”

O meio que o governo utilizou para tal manobra foi feito, segundo HARADA, “por meio de normas vagas, imprecisas e defeituosas” onde é atribuído “a responsabilidade pelo pagamento e imposto a quem não está vinculado ao fato gerador”.

Para que o fisco possa recolher antecipadamente o imposto sobre um fato ainda não ocorrido, é mister que se presuma o valor sobre o qual se fará a cobrança. Porém, é pacífica na doutrina a necessidade da ocorrência do fato gerador para que se efetue a cobrança do tributo. Ainda de acordo com a definição de HARADA: “Fato gerador é uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária”.

ROSA afirma ainda, que a figura da substituição tributária despertou diversas controvérsias dentre os juristas e estudiosos, muitos deles defendendo a sua inconstitucionalidade, inclusive porque não seria possível a cobrança de imposto antes da ocorrência do fato previsto em lei que acarretaria a sua exigibilidade. Para a maioria dos autores esta situação é caracterizada como confisco.

O conceito de confisco tem sido apresentado como a absorção da propriedade particular pelo estado, sem justa indenização (SABBAG). O princípio da vedação ao confisco, presente no art. 150, IV, da Constituição de 1988, diz que:

Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

SABBAG considera confiscatório todo tributo que exceder a capacidade contributiva sem, todavia, ofertar critérios objetivos para sua verificação, o que ocorre, conforme nosso entendimento, na presunção de valores da substituição tributária. VENDRAMINE escreve que “a possibilidade dessa cobrança antecipada foi levada à análise do poder judiciário com diversos apontamentos de inconstitucionalidades, dentre elas a proibição do confisco”. O mesmo autor informa que o confisco ocorreria na presunção exacerbada do preço da venda de um produto, o que permite ao estado, a cobrança do imposto além do devido.

Para HARADA, “haveria efeito confiscatório de impostos sobre a produção e a circulação sempre que a alíquota real do tributo for maior que a margem e lucro com que o contribuinte opera”. Assim, preleciona SABBAG que a idéia da vedação ao confisco surgiu ao lado da concepção da legalidade, designativa de um tributo legítimo, se coletivamente consentido, pondo-se ambas como limites ao “poder de destruir” do estado que tributa.

KIYOSHI HARADA, afirma também, que uma interpretação literal do §7º do Art. 150 da CR, conduz ao equívoco que acaba atentando contra os princípios da legalidade tributária. Senão, vejamos. O princípio da legalidade tributária consta no art. 150, I, da CR/88:

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;

[...]

SABBAG assegura que prevalece o desígnio do legislador constituinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, a não ser por intermédio da lei. Já HARADA acrescenta que a origem desse princípio, de natureza nitidamente política, está ligada à luta dos povos contra a tributação não consentida.

Ainda segundo este autor, outra questão diretamente ligada a este princípio, diz respeito à reposição do *solvens no statu quo ante* sempre que constatado o pagamento sem fundamento na lei.

Ora, torna-se que claro que ao presumir um valor, pode ocorrer do pagamento em excesso ao valor real final da venda, ou até mesmo da não existência desta venda. Assim o tributo pago anteriormente, pelo valor hipotético, pode ser equivocado. Chimenti (2007) afirma que a não ocorrência do fato gerador presumido garante a restituição preferencial e imediata àquele que arcou com o encargo financeiro do tributo. Sobre o mesmo tema Alexandrino e Paulo (2007) sustentam que

A constituição somente prevê a restituição caso venha a não ocorrer o fato gerador futuro, nada fala sobre o fato de o fato gerador efetivamente ocorrer em valor inferior àquele que foi presumido e que serviu de base à cobrança do tributo.

Porém, como diz Sabbag (2009), é curioso perceber que o preceptivo não cogitou a realização do fato com base de cálculo diferenciada da anteriormente presumida.

O STF, em 2002 (ADIn 1.851/2002), decidiu após a ocorrência do fato gerador, a base de cálculo usada se torna definitiva e com presunção de legalidade. Conforme a ementa seguinte:

EMENTA: TRIBUTÁRIO, ICMS, SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, (...) ALEGADA OFENSA AO § 7º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC N. 3/93) (...) A EC n.º 03/93,

ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser resumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou implementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

Sobre isto, o ministro Moreira Alves, prelecionou que o sistema da substituição tributária foi criado para se evitar a sonegação de impostos e que, se ele não puder adotar uma presunção absoluta de valor para a base de cálculo da operação substituída, o dispositivo constitucional resultará inócuo.

Assim, conforme Alexandrino e Paulo (2007), se ocorrer efetivamente o fato gerador presumido, não cabe cogitar devolução de eventuais diferenças entre o tributo que foi pago pelo substituído e o tributo que teria sido devido se o

cálculo fosse feito tomando por base o valor real da operação que efetivamente ocorreu.

Conclusão

O debate sobre a legalidade da substituição tributária na modalidade "para frente" em que o imposto é cobrado antes da ocorrência do fato gerador de um devedor substituto diferente do contribuinte original suscitou várias divergências entre doutrinadores, legisladores e juristas. Porém torna-se claro que toda a sistemática tinha como único objetivo, facilitar a fiscalização e a arrecadação do tributo.

As discussões sobre tal instituto tendiam a questionar a constitucionalidade do mesmo, contudo, a emenda constitucional 3/93 "constitucionalizou" a tão discutida substituição tributária, de uma forma considerada por muitos como "absurda" e "arbitrária".

A partir de então, as questões discutidas sobre o tema passaram a ser o direito ao estorno da quantia paga em excesso no caso da não ocorrência do fato gerador presumido ou da diferença entre o valor presumido e o valor real a ser pago.

Mas, de uma forma literal da CR/88, somente haveria direito a restituição os casos em que não ocorresse o fato presumido. Assim, o fato gerador ocorrido em valor menor do que o presumido anteriormente não modifica a ocorrência do mesmo, o que conforme entendimento é suficiente para que haja formação de obrigação.

Referências Bibliográficas

1. HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2007. 776 p.
2. SABBAG, E. **Manual de direito Tributário**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 1090 p.

3. CHIMENTI, Cunha R. **Sinopses Jurídicas – Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. 266 p.
4. ALEXANDRINO, M. PAULO, V. **Manual de direito tributário**. 4 ed. Niterói, 2007. 451 p.