

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA LC 87/96

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS*

1
10450 Tão logo aprovada a lei complementar nº 87/96 na Câmara dos Deputados, menos de 24 horas depois de lá ter chegado a versão definitiva do projeto elaborado pelos técnicos do Governo e encampado pelo Dep. Luiz Carlos Hauly - em clara demonstração de que ou temos parlamentares geniais ou irresponsáveis -, a mídia e o Governo Federal passaram a elogiar o novo texto, que teria solucionado diversos problemas econômicos, reduzindo o denominado "Custo Brasil", eliminando o "deficit" na balança comercial, além da guerra entre os Estados, incorretamente denominada de "guerra fiscal", quando, de rigor, é uma "guerra financeira". Nesta parte, o texto original sequer resistiu aos vetos presidenciais.

Um exame mais pormenorizado do diploma revela que não se justifica a euforia que tomou conta dos 304 parlamentares e "eméritos" tributaristas, que aprovaram o novo sistema jurídico do ICMS. À guisa de vir a instituir o equilíbrio fiscal, esse sistema foi alargado em 36 artigos e diversas outras disposições, espalhados em publicação do Congresso de 34 páginas de letras pequenas, razão pela qual o seu exame em prazo tão exíguo levou alguns estudiosos a levantarem suspeita de que os parlamentares aprovaram-no sem ler o texto enviado à discussão - hipótese que me recuso a considerar.

O certo é que, de positivo, a lei complementar nº 87/96 tem a desoneração do ICMS sobre a exportação de semi-elaborados, em interpretação forçada, mas justa, de que a lista de semi-elaborados a ser produzida por lei complementar é nenhuma, visto que os países exportam produtos e não tributos.

A possibilidade, por outro lado, de creditar-se da aquisição de bens do ativo permanente, como ocorre no imposto correspondente no Uruguay, exterioriza avanço de técnica arrecadatória e desoneração do "custo Brasil".

Lamentavelmente, o preço a ser pago por tais concessões é elevado. A União decidiu compensar os Estados pela perda de receita e o anexo da lei complementar nº 87/96 confirmou a onerosa forma de compensação.

Para obter recursos, decidiu, o Governo Federal, onerar todas as empresas, editando a Medida

Provisória nº 1.516/96 pela qual, em franca violação ao disposto no artigo 43 do CTN, entende que a "não aquisição" de algo que é uma "indisponibilidade econômica" seria fato gerador do imposto de renda, com o que tornou a Contribuição Social sobre o lucro ineditável e fê-la incidir sobre a sua própria base de cálculo.

Por outro lado, o Presidente da República vetou os dispositivos que eliminavam a "guerra financeira" entre os Estados. Mantendo-a, perdeu autoridade moral para eliminá-la no projeto de Emenda Constitucional nº 175/95, que pretende reformular o sistema tributário.

Acresce-se que o espectro do ICMS, conformato na lei complementar nº 87/96, foi consideravelmente distendido, elevando o poder impositivo dos Estados sobre inúmeras atividades e hipóteses não previstas anteriormente.

Assim é que a navegação aérea passou a ser tributada pelo ICMS, apesar de o Supremo Tribunal Federal ter considerado tal incidência, no passado, inconstitucional e de o constituinte de 1988 não ter cuidado de um imposto sobre a navegação aérea. Com efeito, o imposto sobre transporte rodoviário - aquele que era tributado na Constituição de 1967 pela União - é que, expressamente, o constituinte transferiu, em nível de competência impositiva, para os Estados.

Nada obstante, por outro lado, a Constituição Federal referir-se ao ICMS como um tributo incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias - e o conceito do vocábulo "mercadoria" está vinculado a operações de natureza mercantil - alargou, o legislador complementar, de tal maneira o poder de tributação dos Estados, que decidiu permitir a incidência sobre "bens", mesmo que não sejam mercadorias, e sobre operações, mesmo que não sejam mercantis, realizadas sem habitualidade e por não comerciantes.

A meu ver, tal alargamento é também manifestamente inconstitucional.

É, porém, no capítulo de substituição tributária (artigos 5 a 10) que a abrangência se tornou maior, visto que previu, o legislador complementar, a possibilidade da criação de "substitutos tributários avalistas", isto é, aqueles que se tornam substitutos porque o governo deixou de ter condições ou não conseguiu cobrar o tributo do verdadeiro contribuinte.

Ao utilizar expressões como "a qualquer título", incluiu todas as possibilidades de vinculação às operações, como ocorre, por exemplo, com o artigo 6º, assim redigido:

"Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a *qualquer título* a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário" (grifos meus),

ou ainda expressões vagas como "atos ou omissões daqueles que concorrerem", veiculada pelo artigo 5º:

"Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando *os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo*" (grifos meus).

Se, de rigor, qualquer pessoa que tenha dado ocasião à ocorrência de não pagamento do tributo

pode ser responsável, à nitidez, se alguém adquirir uma mercadoria em alguma loja, dando pois origem a uma operação tributada, e o comerciante não pagar o tributo devido, pela redação distendida do dispositivo, poderia, tal incauto adquirente, ser acionado pelo Estado e ser considerado substituto, devendo pagar o tributo com multa e encargos de mora, o que demonstra a "insensatez administrativa" ou "voracidade tirânica" dos nossos legisladores.

Tenho a esperança de que o bom senso não demonstrado pelo legislador complementar, reapareça na produção da legislação ordinária, afastando-se todas as hipóteses em que a inconstitucionalidade for manifesta e reduzindo-se a incidência às operações relativas à "circulação de mercadorias".

Aguardemos.

* Professor Emérito das Universidades Mackenzie e Paulista e da Escola de Comando e Estado Maior do Exército. Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de S. Paulo.