

de lei anterior à Constituição em vigor. De acordo com orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, na ADIN 2, a 6-2-92, a hipótese é de revogação da lei anterior, se contrária à nova Constituição, e não de inconstitucionalidade do mesmo diploma. Entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos. Impossibilidade jurídica do pedido. Ação direta de inconstitucionalidade de que não se conhece" (DJU de 24-4-92).

Por outro lado, a passagem de um sistema jurídico para outro normalmente requer o surgimento de normas de ajuste, disposições inerentes àquele momento histórico. Assim, é normal que existam nas Constituições *Disposições Constitucionais Transitórias*, para que essa passagem possa ocorrer sem maiores dificuldades.

Sobre regra constitucional transitória, que por vezes vem no próprio texto constitucional, a lição maior é a de *Gustavo Capanema*, quando Deputado Constituinte em 1946. Segundo sua emenda ao texto constitucional proposto (3.616), deveria, em vez de um título especial da Constituição, ser feita uma lei constitucional especial, denominada lei constitucional transitória.

Na sua justificação, disse: "As disposições transitórias em regra têm

curta duração. São preceitos que logo deixam de ter aplicação. Incorporá-los ao texto constitucional, destinado a vigorar indefinidamente, não é de boa técnica jurídica." (*José Duarte, A Constituição Brasileira de 1946*, Rio de Janeiro, s. ed., 1947, V. 3, pág. 442.)

No mesmo sentido, a doutrina mais moderna, relativa à Constituição de 1988, como no dizer de *Jorge Miguel*: "Transitório é o que não dura, por ser passageiro e mortal. Longe está de o adjetivo *transitório*, referindo-se a *Disposições Constitucionais*, ter só o sentido daquilo que tem pouca importância, por disciplinar questões diminutas. Não. Há nas Disposições Transitórias assunto de relevante sentido político-social. Transitório é efêmero, portanto, ponte entre o velho e o novo, entre o passado e o presente em que o tempo se encarrega de fazer do texto letra morta" (*Curso de Direito Constitucional*, S. Paulo, Atlas, 1989, pág. 325.)

Igualmente, *José Carlos Cal Garcia*: "As disposições transitórias, como o próprio nome está a indicar, revelam que suas normas têm um caráter de transição, de certa durabilidade, para o efeito de permitir a melhor passagem histórica de um sistema constitucional para

outro." (*Linhas Mestras da Constituição de 1988*, S. Paulo, Saraiva, 1989, pág. 223.)

No mesmo sentido, a lição de *Wolgram Junqueira Ferreira*: "As normas que compõem o Ato das Disposições Transitórias não deveriam criar direitos posteriormente ao período de transição, nem devem ser invocadas na interpretação do texto propriamente dito. Realizados os fatos nelas previstos, essas normas são como se não mais existissem: não poderão ser aplicadas a fatos supervenientes." (*Comentários à Constituição de 1988*, Campinas, Julex, 1989, V. 3º, pág. 1.187.)

Assim, as relações entre o Direito novo e o Direito anterior podem ser resumidas como: a) normas anteriores recebidas pelo novo sistema jurídico por estarem com ele compatíveis; b) normas anteriores incompatíveis com a nova ordem constitucional estão revogadas, não podendo ser declaradas inconstitucionais, por ser o sistema de controle da constitucionalidade protetor da supremacia da Constituição vigente; c) dependentes de ajustes para adequação ao novo sistema, o que se dá pela via das Disposições Constitucionais Transitórias.

A Substituição Tributária no Fato Gerador do Imposto

Ives Gandra da Silva Martins, Professor Emérito da Universidade Mackenzie, Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de S. Paulo e Membro da Academia Brasileira de Letras Jurídicas.

Introduziu a Emenda Constitucional 3/93 curioso dispositivo no sistema tributário, que é aquele que permite ao Fisco exigir o pagamento de um tributo não nascido,

Está assim redigido o § 7º do art. 150:

"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."

O dispositivo foi obtido graças à pressão dos Secretários da Fazenda dos Estados, que pretenderam, assim, assegurar receita prévia, mesmo sem estar assegurada a ocorrência da operação sobre a qual deva incidir o tributo. Em nível de legislação ordinária, já vinham tentando obter tal reforço de recursos, muito embora esbarrassem em repetidas decisões judiciais contrárias à pretensão, além da unanimidade da doutrina.

O fracasso das tentativas ordinárias levou-os a buscar a solução em patamar superior, na esperança de que, tendo tal grau de hierarquia a previsão, cessariam as contestações.

A meu ver, todavia, o problema remanesce.

Já nem discuto a questão doutrinária da criação de uma exigência sem ocorrência de fato gerador. Cobrar agora na expectativa de que a operação venha a ocorrer no futuro não constitui exigência de imposto, mas de autêntico empréstimo compulsório. Se a operação que geraria o imposto não ocorrer, não há como falar de um imposto incidente sobre operação futura, mas de um autêntico empréstimo compulsório, só admissível se a própria União vier a instituí-lo, e sempre por lei complementar.

Poder-se-ia alegar que, nesta hipótese, teria havido um alargamento das hipóteses de imposição, o que não me parece correto, visto que o sistema tributário brasileiro é um sistema fechado, isto é, um sistema em que não há possibilidade de retirada de qualquer das garantias colocadas a favor do contribuinte, por força do art. 60, § 4º, inc. IV, da CF.

Com efeito, está o dispositivo assim redigido:

"§ 4º — Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

IV — os direitos e garantias individuais."

Ora, se a garantia dos contribuintes é de que os impostos apenas incidam sobre fatos geradores ocorridos e nunca sobre hipóteses futuras, à nitidez, a Emenda Constitucional 3/93 infringiu, violentou, maculou, tisonou, feriu, maltratou um direito assegurado a todos os contribuintes, de não serem compelidos a pagar impostos sobre relações antecipatórias, mas apenas sobre fatos reais tangíveis, factíveis.

O § 7º do art. 150 é uma verdadeira solução *spielberguiana*. Tributa o Fisco hipótese não ocorrida. Viaja para o futuro com sua máquina impositiva e assegura, por antecipação, receita a que só teria direito se e quando a operação viesse a ocorrer. Se não ocorrer, apenas estará obrigado à devolução, com as desculpas de que sua previsão *spielberguiana* não foi tão bem-sucedida, em seus efeitos especiais, como acontece nos filmes do cineasta americano.

Ora, o sistema tributário brasileiro é o mais pormenorizado sistema dos países civilizados em nível de disposições constitucionais. Por esta razão, colocou o constituinte à disposição do Fisco um arsenal tributário fantástico, com inúmeras possibilidades de imposição e até, para a União, o direito à criação de novos impostos. Mas também reconheceu direitos ao contribuinte, ofertando-lhe garantias para que todos os princípios lá expostos fossem assegurados, dentre os quais o de não sofrer nenhuma nova hipótese impositiva criada de forma diversa daquela exposta no próprio texto.

O *caput* do art. 150 faz menção, claramente, a serem as garantias constitucionais do contribuinte cláusulas pétreas.

Ora, se a substituição tributária relativamente a imposto não nascido é a criação de autêntico empréstimo compulsório, a ser pago na ocorrência do fato gerador

mediante compensação com o imposto realmente devido ou com a devolução da importância, no caso de não-ocorrência do fato gerador, nitidamente, criou-se figura que só poderia ter surgimento nos termos do art. 148 da CF, assim redigido:

"A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I — para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II — no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b."

Tem-se, portanto, o alargamento do direito impositivo do Erário, contra a garantia do contribuinte de que só estaria obrigado a suportar as imposições previstas no sistema, no caso de uma nova imposição, se esta respeitasse o art. 154, inc. I, da lei suprema, assim redigido:

"A União poderá instituir:

I — mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados nesta Constituição."

A teoria do sistema fechado sinaliza, pois, para uma manifesta inconstitucionalidade, na medida em que cláusula pétrea, de impossível alteração por emenda constitucional, foi abolida por emenda constitucional.

Considero, portanto, de manifesta inconstitucionalidade o § 7º do art. 150, por ferir garantia do contribuinte de apenas sofrer tributação que incida sobre fato gerador ocorrido e ser impossível a criação de novo tipo de empréstimo compulsório, devendo ser suscitada a matéria perante os tribunais do País.