

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

LEI ESTADUAL COMETENDO A REGULAMENTO ATRIBUIR OU NÃO ESTA CONDIÇÃO — INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

RESUMO

: - A controvérsia só pode ser dirimida à base de um conceito preciso de substituição tributária. "O sujeito passivo da relação jurídica tributária, " - escreveu ALFREDO AUGUSTO BECKER - "normalmente, deveria ser aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. Entretanto, freqüentemente, colocar esta pessoa no pólo negativo da relação jurídica tributária é impraticável ou simplesmente criará maiores ou menores dificuldades para o nascimento, vida e extinção destas relações. Por isso, nestas oportunidades, o legislador como solução emprega uma "outra" pessoa em lugar daquela, e toda vez que utiliza esta outra pessoa, cria o substituto legal tributário" (Teoria Geral do Direito Tributário, Edição Saraiva, São Paulo, 2ª edição, 1972, pág. 504). "A crescente multiplicidade de relações sócio-econômicas; a complexidade e a variedade cada vez maior de negócios são os principais fatores que estão tornando "impraticável" aquela solução do legislador" ...de escolher "para sujeito passivo da relação jurídico-tributária aquele determinado indivíduo de cuja verdadeira renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. Até há alguns decênios atrás, este indivíduo era, quase sempre, aquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência tributária é fato-signo presuntivo. Entretanto, os fatores que acabaram de ser apontados estão induzindo o legislador a escolher um "outro" indivíduo para a posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária. E este outro indivíduo consiste precisamente no "substituto legal tributário" cuja utilização, na época atual, já é freqüentíssima, de tal modo que, dentro de alguns anos, o uso do substituto legal pelo legislador será "regra geral" (op. cit. pág. 501/502).

- A expressão substituição tributária não é uma boa expressão para definir esse instituto. Juridicamente, o substituto tributário não substitui ninguém. "O fenômeno da substituição" - ainda nas palavras de BECKER - "opera-se no "momento político" em que o legislador cria a regra jurídica. E a substituição que ocorre neste momento consiste na escolha pelo legislador de qualquer outro indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo" (ibid., págs 505/506). Quando essa escolha do legislador se torna regra jurídica, e ela incide criando a obrigação tributária, essa obrigação tributária já nasce contra o substituto legal tributário. "Entre o Estado e o substituído não existe qualquer relação jurídica" (ibid., pág. 507). - A primeira dificuldade a vencer, em termos de direito positivo, é a de que o Código Tributário Nacional não refere a expressão "substituto legal tributário", nem mesmo a expressão substituição tributária, que no âmbito federal só veio a ser utilizada pela Constituição Federal de 1988. O Código Tributário Nacional fala em responsável, mas com a impropriedade de empregar esse vocábulo com, pelo menos, duas conotações diferentes; o responsável do artigo 121, parágrafo único, inciso II, que é o substituto legal tributário; o responsável do artigo 128 e seguintes, que é responsável tributário no sentido próprio. - O artigo 121 do Código Tributário Nacional trata da "sujeição passiva originária ou direta", aquela que resulta da incidência da norma jurídica tributária; é a sujeição passiva descrita na regra legal. Se o legislador optar por imputá-la à pessoa "cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo", estar-se-á diante da figura do contribuinte, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (artigo 121, parágrafo único, inciso I). Se a opção for por terceira pessoa, não vinculada ao fato gerador, cuja obrigação decorra de disposição expressa de lei, estar-se-á diante do "substituto legal tributário" (artigo 121, parágrafo único, inciso II). - A obrigação tributária, portanto, nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, originária e diretamente, contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de

outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo.

- A sujeição passiva originária, nas modalidades de contribuinte e de substituto legal tributário, pode não ser suficiente para o cumprimento da obrigação tributária pr

EMENTA

Não observância do princípio da legalidade. Lei nº 10.720, de 1988, do Estado de Goiás. A definição do sujeito passivo da obrigação tributária está sujeita ao princípio da reserva legal, não podendo a lei cometê-la ao regulamento (CTN, art. 97, III). Hipótese de substituição tributária anômala, porque, sobre não resultar de lei, impõe ao distribuidor de bebidas o pagamento do ICMS logo que a mercadoria ingressa no território goiano, quando só poderia ser exigido depois da saída do respectivo estabelecimento comercial.